



*Ord och
kontext i
EU-skatterätten*

Andra upplagan

*Björn
Forssén*

Melker Förlag

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



ISBN 978-91-7615-232-4
© Björn Forssén och Melker Förlag

FÖRORD

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

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

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

I denna andra upplaga av boken – *Ord och kontext i EU-skatterätten: En analys av svensk moms i ett law and language-perspektiv Andra upplagan* – finns i slutet en översättning till engelska av sammanfattningen och de avslutande konklusionerna. Eftersom den texten ingår i *annex D* till *Part D* i *The Entrepreneur and the Making of Tax Laws – A Swedish Experience of the EU law: Third edition*, som publicerades i år (2017), har jag också lagt till ett *paper* om *The Making of Tax Laws* i slutet av denna bok: *The Entrepreneur and the Making of Tax Laws: An introduction of a new branch of Fiscal Sociology*.

Stockholm i april 2017
Björn Forssén

INNEHÅLL/LIST OF CONTENTS

FÖRKORTNINGAR/ABBREVIATIONS, s./p. 11

1. INLEDNING, s. 13

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

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

1.1.2 Forskningsläget på området, s. 15

1.2 Syftet med denna framställning, s. 17

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

1.3.1 Metod, s. 18

1.3.2 Material, s. 19

1.3.3 Frågeställningar med avseende på syftet med denna bok, s. 20

1.3.4 Avgränsningar, s. 25

1.4 Språkliga frågor, s. 29

1.5 Disposition av den fortsatta framställningen, s. 31

2. EXEMPEL PÅ SEMANTISKA, SYNTAKTISKA OCH LOGISKA TOLKNINGSPROBLEM I MOMSLAGSTIFTNINGEN, s. 33

2.1 Inledning, s. 33

2.2 Exempel på ett semantiskt tolkningsproblem, s. 34

2.3 Exempel på ett syntaktiskt tolkningsproblem, s. 35

2.4 Exempel på ett logiskt tolkningsproblem, s. 37

2.5 Sammanfattning – visst jämförelseunderlag för den fortsatta undersökningen, s. 38

3. MATERIELLA PROBLEMSTÄLLNINGAR OM MOMS, s. 41

3.1 Inledning, s. 41

3.2 Användningen av begreppet skattskyldighet i huvudregeln om avdragsrätten samt avdragsrättens påverkan av förhållanden hos skattskyldig motpart, s. 47

3.2.1 Användningen av begreppet skattskyldighet i huvudregeln om avdragsrätten – 8 kap. 3 § första st. ML, s. 47

3.2.2 Avdragsrättens påverkan av bestämmelsen av beskattningsunderlaget hos skattskyldig motpart – 7 kap. 2 § första st. andra men. ML, s. 50

3.2.2.1 *Beskattningsunderlaget för moms kan påverkas av felaktig punktskatt, s. 50*

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. 52*

3.2.2.3 *Problem angående avdragsrätten som avser att priset för förvärvat vara har kunnat sänkas på grund av att den varit placerad i vissa lager – 9 c kap. ML, s. 55*

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. 62

3.2.4 Konklusioner, s. 64

3.3 Den särskilda bestämmelsen om skattskyldighet för förmedlingstjänster – 6 kap. 7 § ML, s. 66

3.3.1 Inledning och översikt angående behandlingen av 6 kap. 7 § ML, s. 66

- 3.3.2 Historik angående 6 kap. 7 § ML samt lydelsen av 6 kap. 7 § ML och av närmast motsvarande regler i mervärdesskattedirektivet, s. 68**
- 3.3.3 Skattskyldighet för förmedlare enligt 6 kap. 7 § ML och bestämningen av det skattepliktiga området etc, s. 70**
- 3.3.3.1 Prövning av 6 kap. 7 § avseende förmedlare som är beskattningsbara personer, s. 70*
- 3.3.3.2 Prövning av 6 kap. 7 § avseende förmedlare som är icke beskattningsbara personer, s. 76*
- 3.3.3.3 Jämförelse av 6 kap. 7 § ML med oäkta kommissionärsförhållanden i 6 a kap. 1 § första st. 3 ML, s. 79*
- 3.3.4 Konklusioner, s. 81**
- 3.4 Bemanningföretag och deras momsmässiga status i förhållande till regeln om undantag från skatteplikt för social omsorg – 3 kap. 7 § ML, s. 82**
- 3.4.1 Inledning angående 3 kap. 7 § ML, s. 82**
- 3.4.2 Bemanningföretag och 3 kap. 7 § ML, s. 83**
- 3.4.3 Uttrycket ”annan jämförlig social omsorg” i 3 kap. 7 § ML, s. 85**
- 3.4.4 Konklusioner, s. 90**
- 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. 92**
- 3.5.1 Inledning angående 3 kap. 9 § ML, s. 92**
- 3.5.2 Art. 135.1 f i mervärdesskattedirektivet respektive 3 kap. 9 § ML – värdepappershandel, s. 93**
- 3.5.3 Art. 135.1 e och f i mervärdesskattedirektivet respektive 3 kap. 23 § 1 och 3 kap. 9 § ML – bitcoins, s. 96**
- 3.5.4 Konklusioner, s. 104**
- 3.6 Semantiskt tolkningsproblem angående ordet uppströms i regeln om undantag från skatteplikt avseende import av gas – 3 kap. 30 § femte st. 1 b) ML, s. 107**
- 3.6.1 Problembeskrivning och bedömning, s. 107**
- 3.6.2 Konklusioner, s. 110**
- 3.7 Import och förmodad lucka i lagen med hänsyn till två bestämmelser av beskattningsbar person – 4 kap. 1 § och 5 kap. 4 § ML, s. 111**
- 3.7.1 Problembeskrivning och bedömning, s. 111**
- 3.7.2 Konklusioner, s. 114**
- 3.8 Användningen av begreppet skattskyldig i huvudregeln om unionsinternt förvärv före den 1 juli 2013 – 2 a kap. 3 § första st. 3 ML, s. 116**
- 3.8.1 Problembeskrivning och bedömning, s. 116**
- 3.8.2 Konklusioner, s. 119**
- 3.9 Bestämningarna av vara och tjänst – 1 kap. 6 § ML, s. 120**
- 3.9.1 Bakgrund till 1 kap. 6 § och problembeskrivning, s. 120**
- 3.9.2 Systematiska aspekter på 1 kap. 6 § ML i förhållande till mervärdesskattedirektivet, s. 121**
- 3.9.2.1 Exemplet olika slag av investeringsguld – särskilt om 1 kap. 18 § och 3 kap. 10 a och 10 b §§ ML, s. 121*
- 3.9.2.2 Exemplet tandvård – särskilt om 3 kap. 4 § andra st. andra strecksatsen och 6 § ML, s. 124*
- 3.9.2.3 Exemplet elektroniska tjänster – särskilt om bl.a. lagen (2011:1245) om särskilda ordningar för mervärdesskatt för telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster, s. 128*
- 3.9.3 Konklusioner, s. 137**
- 3.10 Begränsningen av begreppet ekonomisk verksamhet för allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund – 4 kap. 8 § ML, s. 140**
- 3.10.1 Inledning och översikt angående behandlingen av 4 kap. 8 § ML, s. 140**

- 3.10.2** Beskrivning av skillnaden mellan 4 kap. 8 § ML och reglerna om organisationer utan vinstsyfte i mervärdesskattedirektivet, s. 140
- 3.10.3** Konsekvenser av nuvarande undantaget från ekonomisk verksamhet avseende allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund i 4 kap. 8 § ML, s. 143
- 3.10.4** Fördragsbrottsfrågan angående 4 kap. 8 § ML, s. 145
- 3.10.5** Konklusioner, s. 146
- 3.11** Fastighetsbegreppets användning i vissa sammanhang i ML, s. 148
- 3.11.1** Inledning och översikt angående behandlingen av begreppet fastighet i ML, s. 148
- 3.11.2** Fråga om frivillig skattskyldighet för uthyrning av fastighet och om det är EU-konformt att en vanlig privatperson kan omfattas av sådan skattskyldighet – 9 kap. 1 och 2 §§ ML, s. 149
- 3.11.3** Särskild fråga om moms på byggnadsentreprenader i samband med byggnadsentreprenörs konkurs – 6 kap. 3 § ML, s. 152
- 3.11.4** Viss fråga om investeringsvaror som utgör fastigheter och konkurs – 8 a kap. ML, s. 156
- 3.11.5** Konklusioner, s. 162
- 4. FÖRFARANDEMÄSSIGA PROBLEMSTÄLLNINGAR OM MOMS, s. 167**
- 4.1** Inledning, s. 167
- 4.2** Frågan om grundläggande principer för de materiella beskattningsreglerna kan begränsas av förfaranderegler, s. 169
- 4.3** Frågan om det bör införas en EU-förordning som innehåller förfaranderegler för moms, s. 172
- 4.4** Frågan om tillämpningsförordningen bör upphävas, s. 173
- 4.5** Konklusioner, s. 177
- 5. SAMMANFATTNING OCH AVSLUTANDE SYNPUNKTER, s. 184**
- 5.1** Sammanfattning, s. 184
- 5.1.1** Inledning, s. 184
- 5.1.2** Användningen av begreppet skattskyldighet i huvudregeln om avdragsrätten samt avdragsrättens påverkan av förhållanden hos skattskyldig motpart, s. 186
- 5.1.3** Den särskilda bestämmelsen om skattskyldighet för förmedlingstjänster – 6 kap. 7 § ML, s. 188
- 5.1.4** Bemanningsföretag och deras momsmässiga status i förhållande till regeln om undantag från skatteplikt för social omsorg – 3 kap. 7 § ML, s. 190
- 5.1.5** Förhållandet mellan bestämningen av skattesubjektet och bestämningen av skatteobjektet – dvs. undantagen från skatteplikt avseende bank- och finansieringstjänster eller värdepappershandel enligt 3 kap. 9 § ML, s. 192
- 5.1.6** Semantiskt tolkningsproblem angående ordet uppströms i regeln om undantag från skatteplikt avseende import av gas – 3 kap. 30 § femte st. 1 b) ML, s. 196
- 5.1.7** Import och förmodad lucka i lagen med hänsyn till två bestämmelser av beskattningsbar person – 4 kap. 1 § och 5 kap. 4 § ML, s. 197
- 5.1.8** Användningen av begreppet skattskyldig i huvudregeln om unionsinternt förvärv före den 1 juli 2013 – 2 a kap. 3 § första st. 3 ML, s. 198
- 5.1.9** Bestämningarna av vara och tjänst – 1 kap. 6 § ML, s. 199
- 5.1.10** Begränsningen av begreppet ekonomisk verksamhet för allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund – 4 kap. 8 § ML, s. 202
- 5.1.11** Fastighetsbegreppets användning i vissa hänseenden i ML, s. 204
- 5.1.12** Förfarandemässiga problemställningar om moms, s. 207
- 5.2** Avslutande synpunkter, s. 211

- 5.2.1 Inledning, s. 211
- 5.2.2 Kontextfrågan angående reglerna i sig i ML, deras förhållande till andra regler och bristande EU-konformitet, s. 213
- 5.2.3 Problematiken med en faktisk gällande rätt etablerad av SKV, s. 213
- 5.2.4 Problematiken med att begrepp i ML bör vara aktuella över tid trots en dynamisk teknisk utveckling och utveckling av nättjänster, s. 214
- 5.2.5 Problemet med luckor i lagen samt upprepningar av historiska momsproblem, s. 216
- 5.2.6 Problemet med att reglerna i ML bör överensstämma med systematiken i mervärdesskattedirektivet, s. 217
- 5.2.7 Problematiken med vissa förfarandemässiga frågor om moms, s. 218
- 5.2.8 Sammanfattning av avslutande synpunkter, något om rättssäkerhet och fortsättningen av forskningsprojektet samt några allmänna reflektioner angående skatterättsforskningen, s. 220
 - 5.2.8.1 Sammanfattning av avslutande synpunkter, s. 220
 - 5.2.8.2 Något om rättssäkerhet, s. 228
 - 5.2.8.3 Något om fortsättningen av forskningsprojektet samt några allmänna reflektioner angående skatterättsforskningen, s. 233

SUMMARY AND CONCLUDING VIEWPOINTS, p. 243

Summary, p. 245

Introduction, p. 245

The use of the concept tax liability in the main rule on the right of deduction and the right of deduction's influence on circumstances by the tax liable's counterpart, p. 248

The special rule on tax liability for intermediary services – Ch. 6 sec. 7 ML, p. 250

Agencies hiring out workers and their VAT status in relationship to the rule on exemption from taxation of social care – Ch. 3 sec. 7 ML, p. 252

The relationship between the determination of the tax subject and the determination of the tax object – i.e. the exemptions from taxations regarding bank- and financial services or trade with securities according to Ch. 3 sec. 9 ML, p. 255

Semantic interpretation problem concerning the word upstream (Sw., *uppströms*) in the rule on exemption from taxation of import of gas – Ch. 3 sec. 30 fifth para. item 1 b) ML, p. 259

Import and an assumed gap in the law with respect of two determinations of taxable person (Sw., *beskattningsbar person*) – Ch. 4 sec. 1 and Ch. 5 kap. Sec. 4 ML, p. 261

The use of the concept tax liable (Sw., *skattskyldig*) in the main rule on intra-Union acquisitions before the 1st of July 2013 – Ch. 2 a sec. 3 first para. item 3 ML, p. 262

The determinations of goods and services – Ch. 1 sec. 6 ML, p. 263

The limitation of the concept economic activity (Sw., *ekonomisk verksamhet*) for non-profit-making organisations (Sw., *allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund*) – Ch. 4 sec. 8 ML, p. 266

The use in the ML of the concept *fastighet* (Eng., real estate) in certain respects, p. 268

Procedure problems on value added taxation, p. 271

Concluding viewpoints, p. 277

Introduction, p. 277

The context question concerning the rules themselves in the ML, their relationship to other rules and lacking EU conformity, p. 278

The problem with an actual current law established by the SKV, p. 279

The problem that concepts in the ML should be relevant over time despite a dynamic technology development and development of online services, p. 279

The problem with gaps in the law and repetitions of historical VAT problems, p. 281

The problem that the rules in the ML should correspond with the systematics of the VAT Directive (2006/112), p. 283

The problem with certain procedure questions on VAT, p. 284

Summary of concluding viewpoints, something about legal certainty and the continuation of the research project and some general reflections regarding the tax law research, p. 287

Summary of concluding viewpoints, p. 287

Something about legal certainty, p. 295

Something about the continuation of the research project and some general reflections regarding the tax law research, p. 301

ANNEX: PAPER ON THE MAKING OF TAX LAWS, p. 313

THE ENTREPRENEUR AND THE MAKING OF TAX LAWS: AN INTRODUCTION OF A NEW BRANCH OF FISCAL SOCIOLOGY, p. 315

Outline of The Entrepreneur and the Making of Tax Laws – A Swedish Experience of the EU law, p. 316

Parts A-C, p. 316

Background to the topic of the making of tax laws, p. 316

The making of tax laws – a branch of fiscal sociology, not a subject in its own right but neither just a subfield to fiscal sociology, p. 317

Issues regarding the making of tax laws, p. 318

A suggestion for developing the topic of the making of tax laws, p. 318

The main thread in parts A-C, p. 319

Suggestions for research efforts, p. 320

Parts D-E, p. 321

Communication Distortions within tax rules and Use of language in law, p. 321

Ideas about fiscal sociology studies by aspects on economics or sociology that may be influenced by the experiences from parts A-D, p. 321

KÄLLFÖRTECKNING/REFERENCES, s./p. 323

SAKREGISTER/INDEX, s./p. 333

FÖRKORTNINGAR/ABBREVIATIONS

AB, aktiefbolag
ADB, Automatisk databehandling
Alt., alternativ (Eng., alternative)
ang., angående
art., artikel/artiklarna (Eng., article/s)
B, brottmål (Eng., criminal case)
BEPS, Base Erosion and Profit Shifting
bet., betänkande
BFL, bokföringslagen (1999:1078) – the Swedish Book-keeping Act
blz., bladzijde (sida på nederländska)
C, curia (om EU-domstolen/about the CJEU)
Ch., chapter
Cit., citat eller citeras (Eng., citation, cited)
CJEU, Court of Justice of the EU
dnr, diarienummer – register number
Ds, departementsserien
EC, European Community (eng. för EG)
ECHR, European Convention of Human Rights
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
ECtHR, European Court of Human Rights
e.d., eller dylikt
EEG, Europeiska ekonomiska gemenskaperna
e.g., *exempli gratia*, for example
EG, Europeiska gemenskaperna
EEIG, Europeiska ekonomiska intressegrupperingar
EKMR, Europakonventionen (Eng., ECHR)
e.Kr., efter Kristus
eng., engelska/Eng., English
EORI, Economic Operators Registration and Identification number
et al., and others
EU, Europeiska unionen (eller unionen) [Eng., (the) European Union (or the Union)]
EUCFR, the EU Charter of Fundamental Rights (also the Charter)
EUSGR, EU:s stadga om de grundläggande rättigheterna (Eng., EUCFR)
f, följande sida; ff, följande sidor
FEU, Fördraget om EU
FEUF, Fördraget om EU:s funktionssätt
Fi., Finansdepartementet (Eng., the Treasury)
FI, Finansinspektionen – the Swedish Financial Supervisory Authority
fr.o.m., från och med
FTT, Financial Transaction Tax
förordn., förordning/-ar
GAAP, Generally Accepted Accounting Principles
GIF, gemenskapsinternt förvärv (numera UIF)
GML, lag (1968:430) om mervärdeskatt – replaced by the ML
GST, goods and services tax
HD, Högsta domstolen (Eng., the Supreme Court)
HFD, Högsta förvaltningsdomstolen (även HFD:s årsbok) [Eng., the Supreme Administrative Court (also the HFD's yearbook)]
i.e., *id est*, that is
IL, inkomstskattelagen (1999:1229) [Eng., the Swedish income tax act]

Im, indirekt skatt mervärdesskatt (Eng., indirect tax VAT)
 Jfr, jämför
 Jur., Jurisprudentie van het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen
 kr, kronor
 Kungl. Maj:ts, Kunglig majestäts
 men., mening/-en
 MF, mervärdesskatteförordningen (1994:223) [Eng., the Swedish VAT regulation]
 ML, mervärdesskattelagen (1994:200) [Eng., the Swedish VAT act]
 Moms, mervärdesskatt (Eng., VAT – value added tax)
 NAFTA, North American Free Trade Agreement
 NJA, Nytt juridiskt arkiv, avdelning I (the HD's yearbook)
 No., number
 not., notismål
 OECD, Organization for Economic Co-operation and Development
 p., page/-s
 para., paragraph
 pkt, punkt
 prop., Regeringens proposition (Eng., Government bill)
 Rec., Recueil de la Jurisprudence de la Cour
 ref., referatmål (Eng., reference case)
 REG, Rättsfallssamling från EU-domstolen, Tribunalen och Personaldomstolen
 (fr.o.m. 2012 sker publikation uteslutande i Elektroniska rättsfallssamlingen, jfr ECLI)
 Reg:s, Regeringens
 resp., respektive
 RF, regeringsformen (1974:152) [one of the Swedish constitutional laws]
 RSN, Riksskattenämnden (en av föregångarna till RSV)
 RSV, Riksskatteverket (numera SKV) [Eng., nowadays the SKV]
 RÅ, Regeringsrättens årsbok (från och med 2011 HFD:s årsbok)
 s., sida/-or
 SBL, skattebetalningslagen (1997:483) – ersatt av SFL (Eng., replaced by the SFL)
 sec., section
 sen., sentence
 SFF, skatteförfarandeförordningen (2011:1261) [Eng., the regulation of taxation
 procedure]
 SFL, skatteförfarandelagen (2011:1244) [Eng., the Code of Taxation Procedure]
 SFS, svensk författningssamling (Eng., Swedish Code of Statutes)
 SkU, skatteutskottet
 SKV, Skatteverket (Eng., the tax authority)
 SOU, statens offentliga utredningar (Eng., Swedish government official reports)
 SRN, Skatterättsnämnden (Eng., the Board of Advance Tax Rulings)
 st., stycket/-na
 Sw., Sweden or Swedish
 tp, tilläggsprotokoll
 3D, tredimensionell (jfr 3D-skrivare)
 TEU, Treaty of European Union (Sw., FEU)
 TFEU, the Treaty on the Functioning of the EU (Sw., FEUF)
 TTIP (eller/or T-TIP), The Transatlantic Trade and Investment Partnership
 UCC, the Union Customs Code (Sw., *unionstullkodexen*)
 UIF, unionsinternt förvärv (Eng., intra-Union acquisition)
 Uppl., upplaga
 USA, United States of America (Sw., Amerikas Förenta Stater)
 v., versus
 VAT, value added tax (Sw., mervärdesskatt)
 VMB, vinstmarginalbeskattning
 www, world wide web
 äv., även

1. INLEDNING

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

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

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

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

Part D, Communication Distortions within tax rules and Use of language in law, gäller *law and language*-perspektivet på proceduren med att skapa en skatteregel, *The Making of Tax Laws*. *Part D* innehåller aspekter på *linguistics and pedagogy to the process of the making of tax laws*. I denna bok fortsätter jag med *law and language*-perspektivet, och behandlar här temat *ord och kontext* för tillkomsten av skatteregler utifrån bl.a. fall från *Momsrullan Andra upplagan* (2016),³ där jag har uppmärksammat att något har brustit i processen med att skapa en skatteregel, när det gäller implementering av bestämmelser i EU:s mervärdesskattedirektiv (2006/112/EG) i den svenska

¹ Cit. Forssén 2017.

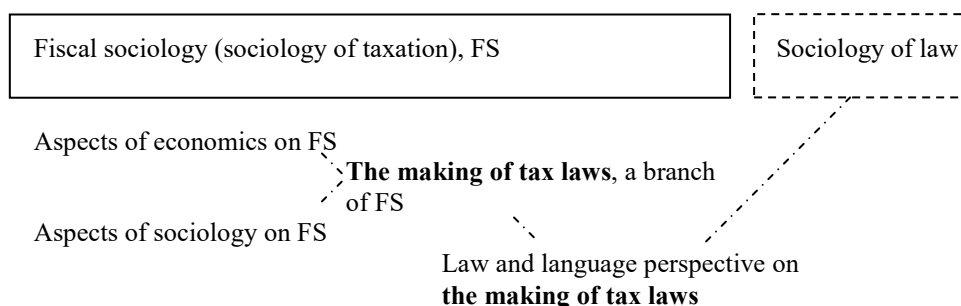
² Se www.oru.se.

³ Cit. Forssén 2016 (1).

mervärdesskattelagen (1994:200), ML. *Part D* återfinns för övrigt även i ett särtryck, *The Making of Tax Laws – Law and Language issues*.⁴

Ämnet i denna bok anknyter, som nämnts, i första hand till *Part D* eller särtrycket, och bygger vidare på *law and language*-perspektivet på skattelagstiftningsproceduren. Jag undersöker således i det hänseendet svensk mervärdesskatt (moms) i ett *law and language*-perspektiv, som består i perspektivet *ord och kontext i EU-skatterätten*.⁵ Därav följer titeln på förevarande framställning, dvs. Ord och kontext i EU-skatterätten: En analys av svensk moms i ett *law and language*-perspektiv.

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



Kommentarer till figuren ovan:

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

⁴ Forssén 2016 (2).

⁵ Jfr ang. temat *ord och kontext* även vad jag tidigare har anført om att språket är beroende av en kontext – “language has a context-dependence” – och vad det betyder i ett perspektiv av *Law and Language*: Se Forssén 2017, avsnitt 2.2 i *Part D* (s. 158) och Forssén 2016 (2), avsnitt 2.2 (s. 14). Jfr även Forssén 2016 (1), 12 200 001.

law and language perspective on The Making of Tax Laws should also be considered a topic within sociology of law”.⁶

1.1.2 Forskningsläget på området

Forskningsläget på området *fiscal sociology* är obefintligt i Sverige. Ämnet har behandlats i utlandet, men det finns ingenting om den särskilda gren inom fiscal sociology som jag har introducerat genom Forssén 2017. Jag återger här en del av den historik avseende *fiscal sociology* som jag har beskrivit däri:⁷

“It’s mentioned in Jacobs & Waldman 1983 that Joseph Schumpeter already in 1918 argued that an area he called fiscal sociology had great promise, but they also noted that there had been little subsequent work in this field.⁸ Using both the expression fiscal sociology and the expression the sociology of taxation, it’s also mentioned in Martin, Mehrotra & Prasad 2007 that Schumpeter had predicted in 1918 that the sociology of taxation would have a rosy future, and they added that that future had arrived.⁹ They noted from a conference at Northwestern University on the 4th and 5th of May 2007 that some new work had finally opened up the field of public finance to sociological inquiry, whereas sociologists and even economic sociologists before had left it to economists. However, the research mentioned or suggested concerned e.g. understanding of the social sources of economic redistribution by the state, tax policy as an important means by which states make markets for the purpose of collecting taxes, how tax systems are shaped by economic ideas and how taxation affects other fundamental institutions of society.¹⁰

In other words, research exists or is suggested and discussed within the field of the sociology of taxation.¹¹ However, it concerns the use of taxation as a tool of public finance etc. This book concerns the sociology of taxation restricted to aspects of how this tool function for

⁶ Se i slutet av denna bok, *The Entrepreneur and the Making of Tax Laws: An introduction of a new branch of Fiscal Sociology*, ett paper som jag har gjort om *The Making of Tax Laws*.

⁷ Se Forssén 2017, avsnitt 1.1 i *Part A*.

⁸ Se Jacobs & Waldman 1983, s. 550. För övrigt: Enligt Wagner 2007, s. 180 myntades begreppet *fiscal sociology* av den österrikiske ekonomen Rudolf Goldscheid i samband med en kontrovers med Schumpeter, som också var en österrikisk ekonom, och dispyten gällde behandlingen av Österrikes statskuld efter upplösningen 1918 av personalunionen mellan Österrike och Ungern (Donaumonarkin Österrike-Ungern). Se även Martin, Mehrotra & Prasad 2009, s. 2.

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

¹⁰ Se Martin, Mehrotra & Prasad 2007, s. 4 och 5.

¹¹ Se även t.ex. Bell 1974, Campbell 1993, Jinno & DeWit 1998, Backhaus 2001, McCaffery 2008, Martin 2009, Martin, Mehrotra & Prasad 2009 och Smoke 2011.

the purpose of conveying via a tax rule the Government's intentions of imposing the individual tax liability or granting the individual the right of tax deduction. I deem this to fit well into the research mentioned and that it also makes the sociology approach to taxation more complete.”

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

“The making of tax laws could be deemed a subject in its own right, which I would name sociology of tax laws. However, I won't introduce it as a new subject, since that might cause confusion with the sociology of taxation, which is synonymous with fiscal sociology”.¹²

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

Ett verk som idémässigt kan anses närliggande till *The Making of Tax Laws* är *Mål och metoder vid tolkning av skattelag – med särskild inriktning på användning av förarbeten* av Jan Kellgren.¹³ Det var till nytta – jämte andra verk – när jag skrev mina båda avhandlingar.¹⁴ I Kellgren 1997 presenteras ML-metoden, där ML står för målstyrd lagtolkning.¹⁵ Den är ett förslag till tankestruktur som är användbar för att analysera tolkningsfrågor på i första hand skatterättens område. ML-metoden kan ge ledning för olika tolkningsalternativ och Jan Kellgren har förhoppningen att den kan bidra till en god rättstillämpning.¹⁶ Vid rättsdogmatiska studier i skatterätt passar en sådan teleologisk metod som Jan Kellgren presenterade med ML-metoden.¹⁷ Det jag skriver om i

¹² Se Forssén 2017, Förord.

¹³ Cit. Kellgren 1997.

¹⁴ Se Forssén 2011 resp. första upplagan av Forssén 2015 (1).

¹⁵ Se Kellgren 1997 s. 181.

¹⁶ Se Kellgren 1997 s. 198.

¹⁷ Jfr Kellgren 1997 s. 203.

förevarande bok – *The Making of Tax Laws* – är emellertid en gren inom ett annat ämne, *fiscal sociology*. I Kellgren 1997 beskrivs t.ex. ML-metoden som en metod för att bättre kasta ljus över viktiga tankestrukturer i den dömande verksamheten, dvs. behandla *varför domstolar gör som de gör*.¹⁸ Jag behandlar i förevarande bok istället själva skattelagstiftningsprocessen, dvs. enkelt uttryckt frågan *hur* gör lagstiftaren i den processen. Därvidlag gäller det metodologiskt sett inte att i första hand tolka gällande rätt, utan att finna *communication distortions* mellan syftet med en skatteregel och hur den uppfattas eller riskerar att uppfattas av rättstillämparna. Det innebär dock inte att det inte kan tänkas att idéerna från Kellgren 1997 kan ge impulser för sådana arbeten inom *fiscal sociology* som det förevarande.

1.2 Syftet med denna framställning

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

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

¹⁸ Se Kellgren 1997 s. 199.

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

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

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

1.3.1 Metod

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

Utifrån min erfarenhet har jag gått igenom ett antal exempel på att något har brutit från lagstiftarens sida i processen med att skapa en skatteregel avseende vissa frågor om moms materiellt sett, såsom beträffande bl.a. bestämningen av skattesubjektet och bestämningen av skatteobjektet eller undantag från skatteplikt i ML, samt avseende vissa förfarandemässiga frågor, såsom beträffande momsregistrering. Sådana exempel på *communication distortions* anges genom uppställningen i avsnitt 1.3.3 av frågorna för undersökningen i denna bok, vilka gäller *law and language*-perspektivet på proceduren med att skapa en skatteregel, vilket består i perspektivet *ord och kontext i EU-skatteätten*.¹⁹ I första hand är problemet i de fall som jag har gått igenom att *två regelverk måste beaktas vid bestämningen av gällande rätt avseende momsfrågor*: det nationella, med ML och skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL,²⁰ respektive från EU-rätten – i första hand – EU:s mervärdesskattedirektiv (2006/112/EG), mervärdesskattedirektivet. Det som har brutit i skattelagstiftningsprocessen beträffande de fall som jag anför i denna

¹⁹ Jfr avsnitt 1.1.1.

²⁰ ML innehåller 22 kap., där 1-10 kap. innehåller de materiella momsreglerna och 11-22 kap. innehåller momsregler om fakturering och redovisning samt vissa förfarandebestämmelser om moms. I sistnämnda hänseende får nämnas att de flesta förfarandebestämmelser om moms återfinns i SFL: I 22 kap. 1 § första st. ML sker hänvisning till SFL beträffande de regler om betalning och återbetalning av moms samt förfarandet som inte återfinns i ML. Dessutom följer av 22 kap. 1 § andra st. ML att tullagen (2016:253) gäller för moms som ska betalas till Tullverket.

bok är normalt sett att lagstiftaren inte har lyckats med att skapa en skatteregel (ord) i ML för den verklighet (kontext) som är avsedd att beskattas eller undantas från beskattning etc. enligt mervärdesskattedirektivet.

Studien för genomförande av undersökningen i denna bok är empirisk, inte rättsdogmatisk. Undersökningen gäller i första hand momsens men det kan vara så att en *communication distortion* beträffande en materiell eller förfarandemässig momsfråga beror på lagstiftning om andra skatter och avgifter, och då berörs även sådana regler. De fall som jag berör är inte hypotetiska: De avser regler som har behandlats i förvaltningsdomstolarna eller enbart hos SKV eller regler där det kan förekomma likadana problem som beträffande regler vilka har behandlats i förvaltningsdomstolarna eller enbart hos SKV.

1.3.2 Material

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

Till denna bok har jag hämtat fall som jag har behandlat i läro- och handboken *Momsrullan Andra upplagan*.²¹ Däri har jag nämligen löpande gjort genomgångar av exempel på när skattereglerna innehåller brister beträffande språk och sammanhang, dvs. med avseende på temat *ord och kontext*. Därifrån har jag beträffande sådana brister också hämtat uttrycket *betänkligheter från lagstiftarens sida på temat ord och kontext i samband med tillkomsten av skatteregler*. Vissa exempel hämtar jag dessutom från *IMPAKT – Avtal och momsavdrag*,²² och från mina avhandlingar.²³

²¹ Forssén 2016.

²² Forssén 2015 (6).

²³ Se min licentiatavhandling, *Skattskyldighet för mervärdesskatt – en analys av 4 kap. 1 § mervärdesskattelagen*, som här betecknas Forssén 2011. Se min doktorsavhandling, *Skatt- och betalningsskyldighet för moms i enkla bolag och partrederier, dess tredje upplaga* som här betecknas Forssén 2015 (1).

1.3.3 Frågeställningar med avseende på syftet med denna bok

Frågeställningar med avseende på syftet med denna bok har uppställts med hänsyn till följande: Även om EU inte är en stat, är det av stor betydelse för att säkerställa att den inre marknaden upprättas och fungerar att även den nivå inom EU-rätten som motsvarar den konstitutionella nivån i nationell rätt, dvs. EU:s primärrätt, får genomslag också i form av förfaranderegler om moms och inte bara beträffande materiella regler om moms.²⁴

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

Det finns en s.k. restkompetens hos medlemsstaterna såtillvida att det enligt art. 288 tredje st. FEUF överläts åt de nationella myndigheterna att bestämma *form och tillvägagångssätt* för genomförandet.²⁵ Någon exakt mening har inte fastställts angående vad som avses med *form och tillvägagångssätt*.²⁶ Således finns det EU-rättsliga regler på momsområdet beträffande de materiella rättigheterna och skyldigheterna i mervärdesskattedirektivet, men det finns enbart vissa formella regler om moms i mervärdesskattedirektivet, såsom beträffande registreringskyldigheten enligt art. 213-216, regler om utövande av avdragsrätten såsom huvudregeln därom i art. 178 a) och faktureringsregler i art. 217-240. Det finns inga allmänna EU-rättsliga förfaranderegler om skatt. Det som finns i mervärdesskattedirektivet av förfarandemässig karaktär är bl.a. regler om att momsdeklarationer ska lämnas (art. 250) och att periodiska sammanställningar ska lämnas under vissa förutsättningar (art. 262).

Det finns en utredning, SOU 2010:29, om att ersätta förvaltningslagen (1986:223), vilken ännu inte har lett till lagförslag. Däri anges att Sveriges EU-inträde 1995 tillsammans med att Europakonventionen (EKMR) då införlivades i svensk rätt

²⁴ Jfr Forssén 2016, 12 201 024 och 12 213 235.

²⁵ Jfr Forssén 2016, 12 201 024.

²⁶ Se Prechal 2005 s. 73. Jfr även Forssén 2016, 12 201 024 och Forssén 2015 (1), avsnitt 1.2.3

ställer nya krav på förvaltningslagstiftningen: Utredningen anser att även om Sverige är oförhindrad att hålla fast vid sin förvaltningsrättsliga tradition bör ändå samspelet med unionsrätten underlättas om avvikelserna inte är alltför stora.²⁷

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

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

- Jag går igenom frågor om *semantiska*, *syntaktiska* och *logiska problem* utifrån äldre svensk mervärdesskatterätt. Dessa fall tjänar ibland som jämförelseunderlag för de fortsatta frågorna i framställningen. De ger exempel på tolkningsproblem som skulle kunna förekomma oavsett att tolkningen av reglerna i ML enligt gällande rätt ska ske i förhållande till närmast motsvarande bestämmelser i mervärdesskattedirektivet, dvs. oavsett frågan om en regel enligt gällande rätt medger ett EU-konformt tolkningsresultat.
- Därefter går jag igenom frågor med den gemensamma problemställningen att två regelverk måste beaktas vid bestämningen av gällande rätt avseende *materiella problemställningar om moms*: det nationella ML respektive från EU-rätten – i första hand – mervärdesskattedirektivet. Genom SFS 2013:368 infördes den 1 juli 2013 begreppet beskattningsbar

²⁷ Se SOU 2010:29 s. 21. Jfr även Warnling-Nerep 2015 s. 181, där det anges att Förvaltningslagsutredningen (SOU 2010:29) har ett genomgående europarättsligt perspektiv beträffande vad som bör beaktas vid eventuell ny lagstiftning.

person i ML. Det används för bestämningen av skattesubjektet, där 4 kap. 1 § ML numera motsvarar huvudregeln för beskattningsbar person enligt art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet. Däremot används fortfarande begreppet *skattskyldig*, som motsvarar mervärdesskattedirektivets betalningsskyldig, i olika sammanhang i ML.

- Jag behandlar frågor om följande fall av användningen i ML av begreppet *skattskyldig*:
- Jag har bl.a. anfört att användningen av skattskyldig som prejudiciellt rekvisit för uppkomsten av avdragsrätten för ingående moms enligt huvudregeln i 8 kap. 3 § första st. ML inte kan anses EU-konform, eftersom den närmast motsvarande bestämmelsen i mervärdesskattedirektivet, art. 168 a), använder begreppet beskattningsbar person.²⁸

Dessutom behandlas den särskilda regeln om avdragsrätt för ingående moms i 8 kap. 4 § 4 ML 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.

- 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.²⁹

Ibland använder jag uttrycket *vanlig privatperson*. Därmed avser jag en sådan konsument i mervärdesskattmässigt hänseende som inte omfattas av huvudregeln för beskattningsbar person enligt art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet. Exempelvis avser jag med en vanlig privatperson en fysisk person som enbart bedriver en hobbymässig verksamhet och inte utgör en företagare. Om inget annat sägs, avser jag också med en vanlig privatperson en fysisk person som i och för sig förvärvsarbetar men i ett anställningsförhållande. Ett annat exempel på en vanlig privatperson är en fysisk person som utgör en vanlig privat långgivare, och som inte bedriver finansieringsverksamhet.³⁰

Jag berör inte representantregeln i sig igen i förevarande framställning. Jag jämför dock med vad jag har kommit fram till

²⁸ Jfr bifråga D i min licentiatavhandling: Forssén 2011.

²⁹ Jfr den grundliga genomgång av mervärdesskatt och enkla bolag (och partrederier) som jag gör i min doktorsavhandling: Forssén 2015 (1).

³⁰ Jfr avsnitt 1.5 i Forssén 2015 (1).

på temat EU-konformitet angående den, när jag behandlar temat extrema tolkningsresultat beträffande den särskilda bestämmelsen om skattskyldighet för förmedlingstjänster i 6 kap. 7 § ML. Jag nämner även något om den särskilda bestämmelsen om skattskyldighet i 6 kap. 8 § ML, som anknyter till 6:7 och angår producentföretag som har bildats av producenter för avsättning av deras produktion på auktion.

- Andra materiella frågor gäller förhållandet mellan bestämningen av skattesubjektet och bestämningen av skatteobjektet, där jag dels behandlar bemanningsföretag och i första hand deras momsmässiga status i förhållande till regeln om undantag från skatteplikt för social omsorg enligt 3 kap. 7 § ML, dels behandlar förhållandet mellan bestämningen av skattesubjektet och bestämningen av skatteobjektet – dvs. undantagen från skatteplikt avseende bank- och finansieringstjänster eller värdepappershandel enligt 3 kap. 9 § ML.
- Dessutom berör jag vissa frågor om import och moms samt begreppet skattskyldigs användning före den 1 juli 2013 i huvudregeln om s.k. unionsinternt förvärv (UIF), dvs. i 2 a kap. 3§ första st. 3 ML.
- Även systematiska frågor avseende ML i förhållande till mervärdesskattedirektivet behandlas, nämligen dels angående 1 kap. 6 § ML och det extra steg med en bestämning av begreppen vara och tjänst som återfinns däri jämfört med i mervärdesskattedirektivet, där t.ex. huvudreglerna om skatteobjektet bestämmer vad som utgör leverans av varor, art. 14.1, respektive tillhandahållande av tjänster, art. 24.1, dels angående begränsningen av begreppet ekonomisk verksamhet i 4 kap. 1 § ML för allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund, genom 4 kap. 8 § ML, som hänvisar till *de icke harmoniserade inkomstskattereglerna*.³¹

³¹ Det primärrättsliga harmoniseringskrav som art. 113 FEUF uppställer för bl.a. moms- och skattstiftningarna i EU-länderna gäller inte på inkomstskatteområdet. Inkomstskatten har ingen uttrycklig primärrättslig reglering. För inkomstskattereglerna i EU-länderna gäller dock en primärrättslig princip om s.k. tillnärmning enligt art. 115 FEUF. De sekundärrättsliga rättsakter som rådet i enlighet med art. 115 FEUF har utfärdat angående inkomstskatt är: fusionsdirektivet 2009/133/EG, moder/dotterbolagsdirektivet 2011/96/EU, sparandedirektivet 2003/48/EG och ränte- och royaltidirektivet 2003/49/EG. Emellertid är de inte relevanta för frågeställningarna i förevarande framställning. Sålunda använder jag ibland uttrycket *de icke harmoniserade inkomstskattereglerna*. Jfr Forssén 2011 s. 44 och 47.

- Oavsett om 1 kap. 6 § ML upphävs, bör begreppet fastighet däri utmönstras, eftersom mervärdesskattedirektivet använder det vidare begreppet fast egendom (eng., *immovable property*). Jag behandlar också vissa andra problem vilka berör fastighetsbegreppets användning i ML. Jag berör, angående frivillig skattskyldighet för uthyrning av fastighet enligt 9 kap. ML, huruvida det är EU-konformt att en vanlig privatperson kan omfattas av sådan skattskyldighet. Vidare nämner jag begreppet fastighet i samband med momsfrågor angående redovisning i konkurs, där en särskild bestämmelse om skattskyldighet för konkursbon finns i 6 kap. 3 § ML. Beträffande konkurser berörs även en viss fråga om jämkning av ingående moms för investeringsvaror som utgör fastigheter i 8 a kap. ML.
- 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. Den särskilda bestämmelsen om skattskyldighet för statliga affärsverk i 6 kap. 6 § ML berörs också i samband med 4:8 ML.
- Beträffande *förfarandemässiga problemställningar om moms* behandlar jag följande frågor.
 - En frågeställning från min licentiatavhandling gäller att beskattningsbara personer som enbart avser att göra från skatteplikt okvalificerat undantagna omsättningar, och som idag omfattas av det allmänna skatteregistret, bör i stället från början omfattas av momsregistret, i likhet med dem som från början avser att göra skattepliktiga eller från skatteplikt kvalificerat undantagna omsättningar av varor eller tjänster. Det underlättar SKV:s kontrollverksamhet och framförhållningen för företagaren om vederbörande övergår till att göra skattepliktiga – eller från skatteplikt kvalificerat undantagna – omsättningar. Därför bör inte längre registreringsskyldigheten för moms knytas till skattskyldighetsbegreppet, utan till begreppet beskattningsbar person. Således bör 7 kap. 1 § första st. 3 och 4 SFL ändras så att däri stipuleras att anmälan till SKV ska göras i momshänseende när ekonomisk verksamhet enligt ML inleds, förändras eller upphör. Denna fråga utgjorde bifråga E i min licentiatavhandling, där jag konstaterade att EU-domstolens praxis inte klart uttrycker att även beskattningsbara personer som enbart avser att göra från skatteplikt okvalificerat undantagna omsättningar ska momsregistreras enligt art. 213–216 i mervärdesskattedirektivet. Emellertid innebär enligt min uppfattning nämnda kontrollproblem vid förändrade

förhållanden jämfört med när skatte- och avgiftsanmälan lämnades att alla beskattningsbara personer från början bör omfattas av samma kontrollsystem momsmässigt sett.³²

- En annan frågeställning gäller om de förfarandemässiga reglerna får innebära att de inskränker principer avseende materiella beskattningsfrågor, så att t.ex. neutralitet vid beskattningen beträffande valet av företagsform inte gäller till följd av förfarandemässiga regler.
- Vidare behandlar jag frågan om lagstiftaren bör ta upp med EU-kommissionen, Europaparlamentet och rådet om att påbörja ett arbete som bl.a. klarlägger vad som gäller beträffande nämnda restkompetens enligt art. 288 tredje st. FEUF. Frågan är, som nämnts, om det bör införas en EU-förordning, dvs. en sekundärrättslig rättsakt, som innehåller förfaranderegler generellt sett för moms.³³
- Dessutom behandlas i sistnämnda sammanhang också frågan om tillämpningsförordningen borde upphävas, så att de materiella momsreglerna behandlas i en rättsakt från EU, dvs. i mervärdesskattedirektivet, i stället för i två. Jag bortser därvidlag för övrigt från existensen av det s.k. trettonde direktivet om återbetalning av moms till företagare etablerade utanför EU (tredje land), vilket inte är implementerat i mervärdesskattedirektivet, eftersom jag inte berör någon fråga avseende det direktivet i denna bok.

1.3.4 Avgränsningar

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

³² Jfr bifråga E i min licentiatavhandling: Forssén 2011. Den nämns också kort i min doktorsavhandling: Forssén 2015 (1).

³³ Jfr Forssén 2016, 12 201 024 och 12 213 235.

När mervärdesskatt infördes i Sverige den 1 januari 1969, genom lagen (1968:430) om mervärdesskatt (GML), skedde redan det under influens från EG-rätten (numera EU-rätten) på området.³⁴ Därför berörs också fall från äldre svensk mervärdesskatterätt, dvs. från tiden innan nu gällande ML ersatte GML den 1 juli 1994. Sverige blev formellt bunden till att implementera EU-rätten på området först genom EU-inträdet 1995.³⁵ I förarbetena till de ändringar som gjordes i ML i samband med Sveriges EU-inträde 1995 nämns dock att redan införandet av ML innebar ett ytterligare närmande till EU:s regelsystem, utöver den långtgående anpassning till EU:s regler om skattebasen på området som gjordes 1991 genom SFS 1990:576. Därför sätter jag gränsen för äldre svensk mervärdesskatterätt vid införandet av nu gällande ML, och inte först vid Sveriges EU-inträde 1995.³⁶

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

Jag tar inte upp frågan om huvudregeln avseende bestämningen av skattesubjektet, dvs. bestämningen av vem som är beskattningsbar person enligt 4 kap. 1 § ML, eftersom den bestämningen får anses EU-konform genom att reformen genom SFS 2013:368 den 1 juli 2013 innebär att första st. första men. har samma ordalydelse som motsvarande huvudregel i mervärdesskattedirektivet, dvs. art. 9.1 första st. Därigenom är också huvudregeln om vem som är skattskyldig, 1 kap. 2 § första st. 1 ML, konform i förhållande till begreppet betalningsskyldig i art. 193 i mervärdesskattedirektivet. Jag anser alltså att den EU-anpassningen av 4:1 ML borde ha skett, såsom jag anförde 2011 angående huvudfråga A i min licentiatavhandling,³⁷ redan i samband med Sveriges EU-inträde 1995. Att så inte skedde förrän den 1 juli 2013 får jag således notera i förevarande sammanhang som ett exempel på *betänkligheter från lagstiftarens sida på temat ord och kontext i samband med tillkomsten av skatteregler*.

³⁴ Jfr Forssén 2016, 12 200 001, prop. 1968:100 s. 1, 25, 31 och 51 och Forssén 2011 s. 274.

³⁵ I enlighet med art. 288 tredje st. Fördraget om EU:s funktionssätt (FEUF) är svenska domstolar och myndigheter skyldiga att tolka och tillämpa ML utifrån mervärdesskattedirektivet och det resultat som är avsett med det. Jfr även Forssén 2016, 12 200 001 och avsnitt 1.2.2 i Forssén 2015 (1).

³⁶ Jfr prop. 1994/95:57 s. 75. Jfr även Forssén 2016, 12 200 001 och Forssén 2011 s. 102 och 103.

³⁷ Forssén 2011.

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

Beträffande bestämmelserna om vem som är skattskyldig i särskilda fall enligt 6 kap. ML behandlar jag inte heller i sig ånyo representantregeln om moms i enkla bolag och partrederier i 6 kap. 2 § ML (och 5 kap. 2 § SFL). I denna bok återkommer jag, som nämnts, till representantregeln enbart som ett jämförelseunderlag när jag går igenom den särskilda bestämmelsen om skattskyldighet för förmedlingstjänster i 6 kap. 7 § ML. Jag hänvisar i övrigt beträffande representantregeln till min doktorsavhandling från 2013, där jag anförde att det bl.a. var icke EU-konformt att en delägare i ett enkelt bolag eller ett partrederi kan anses skattskyldig enligt 6 kap. 2 § första men., även om vederbörande är en vanlig privatperson, samt att tillämpningsproblem föreligger med representantregeln.³⁸ Att ingenting har hänt ännu därvidlag från lagstiftarens sida får jag också notera i förevarande sammanhang som ett exempel på *betänkligheter från lagstiftarens sida på temat ord och kontext i samband med tillkomsten av skatteregler*.

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

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

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

Ett handelsbolag är ett rättssubjekt. Enligt 1 kap. 2 § lag (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag utgör kommanditbolag också handelsbolag. En EEIG är en juridisk person och ett självständigt rättssubjekt som närmast kan liknas vid ett handelsbolag som verkar över nationsgränserna.³⁹ Svenska handelsbolag behandlas inkomstskatterettsligt sett inte som juridiska personer, enligt 2 kap. 3 § första st. andra strecksatsen inkomstskattelagen (1999:1229), IL.

³⁸ Jfr Forssén 2015 (1).

³⁹ Jfr SKV:s Handledning för mervärdesskatt 2013 del 1, avsnitt 8.2.1 (s. 200).

Inkomstbeskattningen sker i stället på delägarnivå hos handelsbolag (och kommanditbolag).⁴⁰ Detsamma som gäller för handelsbolag gäller inkomstskatterättsligt sett för en EEIG.⁴¹ 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 2013,⁴² 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.⁴³

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.⁴⁴ Innan hänvisningen i 4 kap. 1 § 1 ML till 13 kap. IL utmönstrades genom SFS 2013:368 var det således en nödvändig lagteknisk lösning att särskilt ange i 6:4 ML att ett dödsbo är ett skattesubjekt (skattskyldigt), för att mervärdesbeskattning skulle kunna ske för omsättning i den avlidnes verksamhet efter dödsfallet. Numera är det

⁴⁰ Jfr 5 kap. 1 § IL.

⁴¹ Jfr 5 kap. 2 § IL.

⁴² 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.

⁴³ Jfr prop. 1993/94:99 s. 188. Jfr även avsnitt 1.1.3 i Forssén 2015 (1) och Forssén och Kellgren 2010 s. 18.

⁴⁴ Jfr även Forssén och Kellgren 2010 s. 67.

dock inte nödvändigt, varför 6:4 – likhet med 6:1 – borde utmönstras ur ML, enligt min uppfattning.

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

Beträffande de särskilda bestämmelserna om vem som i vissa fall är skattskyldig enligt 1 kap. 2 § sista st. ML, dvs. 6 kap., 9 kap. och 9 c kap., får jag nämna att även 9 c kap. om varor i vissa lager berörs i visst hänseende i denna bok.⁴⁵

Beträffande formella regler och förfaranderegler om moms får avslutningsvis nämnas angående avgränsningarna av undersökningen att det även finns en mervärdesskatteförordning (1994:223), MF, och en skatteförfarandeförordning (2011:1261), SFF, men dessa författningar berörs inte särskilt, utan fokus är på ML och SFL.⁴⁶

1.4 Språkliga frågor

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

- *The Making of Tax Laws* gäller i första hand proceduren med att skapa en skatteregel, dvs. själva skapandet av skatteregeln.⁴⁷
- 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*.⁴⁸
- Communication distortions kan förekomma i vad som anses utgöra gällande rätt eller i vad som utgör en faktisk gällande rätt. När jag därvidlag ibland använder uttrycken *faktisk gällande rätt* respektive *gällande rätt i egentlig mening* avser jag följande: En faktisk gällande rätt kan förekomma hos SKV eller hos förvaltningsrätterna och kammarrätterna, dvs. en faktisk gällande rätt som inte har kommit till uttryck i en egentlig gällande rätt i form av rättspraxis från HFD eller EU-domstolen.

⁴⁵ Jfr avsnitt 3.2.2.3.

⁴⁶ Emellertid nämns MF i samband med ”Europatrappan” i avsnitt 5.2.8.1 och SFF nämns i samband med 60 kap. 1 § SFL i avsnitt 5.2.8.2.

⁴⁷ Jfr avsnitt 1.1.1.

⁴⁸ Jfr avsnitten 1.1.1, 1.1.2, 1.2 och 1.3.

- Uttrycket *ord och kontext* gäller det förhållandet att språket är beroende av en kontext – “language has a context-dependence” – och jag använder det i denna framställning för perspektivet *Law and Language* på frågorna om hur *communication distortions* kan uppkomma vid *The making of Tax Laws*.⁴⁹
- 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*.⁵⁰
- 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.⁵¹
- Jag använder ibland, t.ex. i fall som berör vad jag anför om förekomsten av eller risken för utvecklande av en faktisk gällande rätt vid sidan av gällande rätt i egentlig mening, uttrycket *min erfarenhet*, och avser därmed att ange att ett fall från verkligheten aldrig ens kom att prövas i förvaltningsdomstolarna, utan det har behandlats hos SKV och jag känner till problematiken i fallet.
- Med *ett hypotetiskt fall* avser jag att ett fall som berörs vid genomgången i denna bok varken skulle gälla regler som har behandlats i förvaltningsdomstolarna eller hos SKV eller regler där det kan förekomma likadana problem som beträffande regler vilka har behandlats i förvaltningsdomstolarna eller hos SKV.⁵²
- 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

⁴⁹ Jfr avsnitten 1.3.1, 1.3.2 och 1.3.4.

⁵⁰ Jfr avsnitten 1.3.2 och 1.3.4.

⁵¹ Ang. förvaltningspraxis: jfr administrativ praxis, avsnitt 12.5 i Pålsson 1995.

⁵² Jfr avsnitt 1.3.1.

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.⁵³

- Med uttrycket *de icke harmoniserade inkomstskattereglerna* markeras ibland att varken primär- eller sekundärrättsliga regler om inkomstskatt är relevanta för frågeställningarna i förevarande framställning.⁵⁴
- Med *äldre svensk mervärdesskatterätt* avser jag mervärdesskatterätten under GML:s tid, dvs. från och med 1969 till införandet av ML den 1 juli 1994. Aktuell svensk mervärdesskatt är således i denna bok detsamma som mervärdesskatterätten från och med införandet av ML den 1 juli 1994, dvs. av nu gällande ML, och inte först från och med Sveriges EU-inträde den 1 januari 1995, och de ändringar som då skedde i ML.
- Inledningen av ett direktiv eller en förordning från EU kan benämnas *ingress* eller *peambel*. Där anges skälen – motiven – för reglerna i rättsakten.⁵⁵ Jag använder i denna bok, liksom i mina avhandlingar,⁵⁶ uttrycket *ingress*.

1.5 Disposition av den fortsatta framställningen

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

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

Varje kapitel har ett inledningsavsnitt, där frågeställningen i de följande avsnitten i kapitlet presenteras, och avslutas med ett sammanfattande avsnitt. I rubriken till respektive delavsnitt finns en not med hänvisning

⁵³ Jfr avsnitt 1.3.3.

⁵⁴ Jfr avsnitt 1.3.3.

⁵⁵ Jfr avsnitt 2.3 i Forssén 2015 (1)

⁵⁶ Se Forssén 2011 och Forssén 2015 (1).

till avsnitt i Forssén 2016 eller i Forssén 2011, Forssén 2015 (1) och Forssén 2015 (6), där aktuell fråga i första hand har berörts.

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

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

2.1 Inledning

I detta kapitel går jag igenom frågor om *semantiska*, *syntaktiska* och *logiska tolkningsproblem* utifrån äldre svensk mervärdesskatterätt.⁵⁷ De tre fallen med exempel på sådana problem ger i viss mån ett jämförelseunderlag för frågorna i den fortsatta framställningen. De utgör exempel på tolkningsproblem i moms­lagstiftningen som kan förekomma oavsett att mervärdesskattedirektivets regler är bindande att implementera i ML, dvs. oavsett om en regel i ML enligt gällande rätt medger ett EU-konformt tolkningsresultat.

Ett semantiskt tolkningsproblem föreligger i samband med bruk av vaga och mångtydiga ord, ett syntaktiskt tolkningsproblem föreligger om det är osäkert till vad ett ord i en sats riktar sig och logiska tolkningsproblem uppstår när olika lagregler är oförenliga, t.ex. logiskt motsatta.⁵⁸

I förevarande kapitel tar jag upp som exempel på:

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

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

⁵⁷ Jfr avsnitt 1.4.

⁵⁸ Jfr Peczenik 1980 s. 61.

2.2 Exempel på ett semantiskt tolkningsproblem⁵⁹

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

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

- En definition av energi är ”en inneboende (god) förmåga att åstadkomma direkta handlingar eller påtagliga resultat i den yttre verkligheten; och en annan definition är ”en företeelse som har förmåga att åstadkomma mekaniskt arbete eller mekanisk rörelse”. Energiform är ”den form i vilken energi i fysikalisk mening uppträder vid visst tillfälle”.⁶⁰

Ordet *energi* kan i och för sig användas i allmänt språkbruk, men inte för sådana speciella sammanhang som när området för beskattning ska bestämmas. Det används inte i ML och hade redan före reformen av GML den 1 januari 1991 utmönstrats. Då ändrades genom SFS 1990:576 bl.a. bestämmingen av det skattepliktiga området för tjänster: Tjänsterna gjordes generellt skattepliktiga. Det var en viktig anpassning till EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv (77/388/EEG), sjätte direktivet (numera mervärdesskattedirektiv), och den skedde således redan innan Sverige blev EU-medlem 1995.⁶¹ Från att det skattepliktiga området för tjänster bestämdes enligt en enumerationsprincip gjordes 1991 tjänsterna – i likhet med vad som redan gällde för varorna – generellt skattepliktiga med undantag från skatteplikt särskilt angivna i lagen.⁶²

⁵⁹ Jfr Forssén 2016, 12 201 031.

⁶⁰ Se Norstedts svenska ordbok 1991 s. 216.

⁶¹ Jfr prop. 1989/90:111 s. 88, där lagstiftaren anger: ”För att klargöra skattepliktens generella omfattning bör lagen utformas så att vara och tjänst är skattepliktig om inte annat anges. En sådan teknik för angivande av beskattningsområdet överensstämmer också med vad som internationellt är vanligt, bl.a. i EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv”. Jfr även Forssén 1993 s. 23, Forssén 1994 s. 25 och Forssén 2001 s. 18.

⁶² Före 1991 angavs i 10 § GML, genom en uttömmande uppräknings (enumeration), de tjänster som var skattepliktiga enligt GML, och i 11 § GML angavs vissa tjänster som undantogs från skatteplikt. Redan dåförtiden angavs i 7 § GML en generell skatteplikt för varorna enligt GML, och i 8 § GML angavs vissa varor som var undantagna från skatteplikt. Genom SFS 1990:576 gjordes även tjänsterna generellt skattepliktiga. Se även prop. 1989/90:111 s. 86 samt avsnitt 2.4.1.4 i Forssén 2015 (1).

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

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

Även om *energialstring* förekommer i allmänt språkbruk, skulle det inte vara funktionellt för att bestämma vad som är en vara eller tjänst enligt 1 kap. 6 § ML, eftersom *energialstring* inte kan vare sig levereras eller tillhandahållas. Den korta historiken i förevarande avsnitt angående ett begrepp som har använts i den svenska mervärdesskatterätten, och vilket – då som nu – inte har någon funktion för att bestämma uppkomsten av en omsättning vare sig civilrättsligt eller mervärdesskattemässigt sett visar att det kan förekomma semantiska tolkningsproblem i moms lagstiftningen, oavsett att mervärdesskattedirektivets regler är bindande att implementera i ML. Semantiska tolkningsproblem kan således förekomma oavsett om tolkningen av en regel i ML gäller frågan om dess lydelse enligt gällande rätt medger ett EU-konformt tolkningsresultat. Den återgivna historiken angående ordet *energialstring* i GML visar dessutom på faran med att låta begrepp okritiskt föras över från ett regelverk till ett som ersätter det tidigare. I det hänseendet berörs i kapitel 3 i förevarande framställning framför allt den särskilda bestämmelsen om skattskyldighet för förmedlingstjänster i 6 kap. 7 § ML.⁶³ Ett semantiskt tolkningsproblem berörs i kapitel 3 även angående ordet *uppströms* i regeln om undantag från skatteplikt avseende import av gas, dvs. i 3 kap. 30 § femte st. 1 b) ML.⁶⁴

2.3 Exempel på ett syntaktiskt tolkningsproblem⁶⁵

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

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

⁶³ Jfr avsnitten 3.3.1-3.3.4.

⁶⁴ Jfr avsnitten 3.6.1 och 3.6.2.

⁶⁵ Jfr Forssén 2016, 12 212 211.

inte förutsatte identitet mellan fastighetsägaren och den som en gång bestred kostnaderna för ny-, till- eller ombyggnad. Fastighetsägaren hade retroaktiv avdragsrätt för ingående moms ”som hänför sig till byggnadsarbetena”, om de avsåg lokaler som fastighetsägaren hyrde ut till momsskyldig. Kostnaderna kunde ha lagts ned av en säljare av fastigheten som inte var frivilligt momsregistrerad själv och som därför inte, och inte heller på annan grund, hade dragit ingående moms för byggnadsarbetena. Därmed kunde en köpare av fastigheten som gick frivilligt in i momssystemet göra retroaktivt avdrag för de kostnader som säljaren lagt ned.⁶⁶

Först när ML ersatte GML den 1 juli 1994 ersatte lagstiftaren i 9 kap. 3 § första st. 1 ML (nuvarande 9 kap. 8 § ersatte 9:3 den 1 januari 2001 genom SFS 2000:500) nyss nämnda lokution med att ange att fastighetsägaren har retroaktiv avdragsrätt avseende byggnadsarbeten som ”han har utfört eller låtit utföra”. Därigenom förutsätts numera identitet mellan fastighetsägaren och den som bestridit kostnaderna för byggnadsarbeten, för att retroaktiv avdragsrätt ska föreligga för fastighetsägaren genom frivillig skattskyldighet.⁶⁷

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

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

⁶⁶ Jfr Forssén 1993 s. 86.

⁶⁷ Jfr prop. 1993/94:99 s. 220. Jfr även Forssén 1994 s. 112.

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

Angående syntaktiska tolkningsproblem berörs i kapitel 3 i förevarande framställning en av de särskilda regler i 8 kap. 4 § som utvidgar avdragsrätten för ingående moms i förhållande till huvudregeln i 8 kap. 3 § första st. ML, nämligen 8 kap. 4 § 4 ML. Den särskilda regeln om avdragsrätt för ingående moms i 8 kap. 4 § 4 ML gäller sådan rätt för köparens förvärv av egenregifastighet från byggnadsrörelse, när säljaren av sådan fastighet har redovisat eller ska redovisa utgående moms för uttag i sin byggnadsrörelse i enlighet med 2 kap. 7 § ML.⁶⁸

2.4 Exempel på ett logiskt tolkningsproblem⁶⁹

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

Genom SFS 1985:1116 utvidgades den 1 juli 1986 skatteplikten enligt GML för kommersiella rättigheter till att gälla fler kommersiella rättigheter än tidigare.⁷⁰ Den 1 januari 1991 gjordes, som nämnts, tjänsterna generellt skattepliktiga. Jag har berört följande logiska tolkningsproblem beträffande dessa båda lagändringar i GML.⁷¹

I Forssén 1993 noterade jag att RSV (numera SKV), i samband med reformen den 1 juli 1986, uttalade i en anvisning – RSV Im 1986:5 – att undantag från skatteplikt skulle fortsatt gälla även efter det datumet för inkomster från avtal om upplåtelse av rätt till patent etc. som träffats dessförinnan, dvs. för avtal som träffats på den tid då patenträtt etc. inte räknades upp som skattepliktiga tjänster. Jag anförde – i motsats till vad som hävdades ’från vissa håll’ – att den omständigheten att tjänsterna gjordes generellt skattepliktiga genom reformen den 1 januari 1991 inte förändrade att undantag från skatteplikt gällde för avtal om upplåtelse av patent från tiden före den 1 juli 1986.⁷² Enligt min mening innebar logiken för sammanhanget följande:

⁶⁸ Jfr avsnitten 3.2.3 och 3.2.4.

⁶⁹ Jfr Forssén 2016, 12 213 141.

⁷⁰ Jfr 10 § 10) med hänvisning till 7 § fjärde st. GML, dess lydelse enligt SFS 1985:1116. Jfr även Forssén 2016, 12 213 140.

⁷¹ Jfr Forssén 2016, 12 213 141.

⁷² Jfr Forssén 1993 s. 69. Se även Forssén 1994 s. 93.

- Vid utvidgningen av området för mervärdesbeskattning den 1 juli 1986 gällde 'a minus x', där jag med 'a' avser den då införda skatteplikten för bl.a. rätt till patent och med 'minus x' avser jag de undantag som stipulerades i RSV:s anvisning för avtal om upplåtelse av patent som teknats dessförinnan.
- När tjänsterna gjordes generellt skattepliktiga den 1 januari 1991, utökades området för mervärdesbeskattning av tjänster såsom rättigheter med 'plus b'. Det innebar emellertid inte att 'minus x' upphörde att gälla. Den logiska beskrivningen av omfattningen av skatteplikten på förevarande område blir således enligt min mening: 'a plus b minus x'.⁷³

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

2.5 Sammanfattning – visst jämförelseunderlag för den fortsatta undersökningen

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

⁷³ Jfr även avsnitt 5.2.8.3.

viss mån ett jämförelseunderlag för den fortsatta undersökningen. I den fortsatta framställningen gör jag, som nämnts, ibland jämförelser med exemplen från detta kapitel,⁷⁴ när jag går igenom vissa aktuella regler i ML, vilka utgör exempel på betänkligheter från lagstiftarens sida på temat ord och kontext i samband med tillkomsten av skatteregler. I dessa fall är, som nämnts i avsnitt 1.3.1, problemställningen i första hand att två regelverk måste beaktas vid bestämningen av gällande rätt avseende *problemställningar om moms*: det nationella, med ML och SFL,⁷⁵ respektive från EU-rätten – i första hand – mervärdesskattedirektivet.

I sammanhanget bör noteras att även om problemet enligt exemplet i avsnitt 2.4 kunde analyseras logiskt gällde det att ord saknades för kontexten, dvs. en klarläggande övergångsbestämmelse saknades i momsreformerna den 1 juli 1986 och den 1 januari 1991 för den verklighet som innebar att det fanns avtal avseende patent etc. träffade före den 1 juli 1986 som gav upphov till omsättning även därefter (och sådana avtal gäller eventuellt fortfarande). Språket är, som nämnts,⁷⁶ beroende av kontext, och problemet i det exemplet visar enligt min mening att en uppdelning av problem angående skapandet av skatteregler inte behöver ske i semantiska, syntaktiska och logiska problem. I stället blir enligt min mening en problematisering av processen med att skapa skatteregler, *The Making of Tax Laws*, mer precis och ändamålsenlig om den beskrivs som ett problem på temat ord och kontext.

En genomgång i sistnämnda hänseende – dvs. beträffande brister i processen med att skapa skatteregler – rör sig om att finna ut om det förekommer eller riskerar att uppkomma *communication distortions* mellan lagstiftarens syfte med en skatteregel och hur den kan uppfattas av tillämparna. Det rör sig inte om en rättsdogmatisk studie, vars uppgift är att systematisera och tolka gällande rätt.⁷⁷ Det ena behöver dock inte utesluta det andra, utan rättsdogmatiska studier för att bedöma gällande rätt beträffande skatteregler kan givetvis förenas med en empirisk analys. Om en studie enbart är empirisk, såsom den undersökning som jag genomför i förevarande bok,⁷⁸ utgör den ändå skatterättslig forskning när den avser *The Making of Tax Laws*, eftersom min avsikt med *The Making of Tax Laws* är att skapa en ny gren inom *fiscal sociology* (skattesociologi) som en särskild forskningsinriktning för skatterätten.⁷⁹ Min avsikt därmed är inte att bedriva renodlad rättssociologisk forskning

⁷⁴ Se i avsnitt 2.2 ang. den särskilda bestämmelsen om skattskyldighet för förmedlingstjänster i 6 kap. 7 § ML resp. i avsnitt 2.3 ang. den särskilda regeln om avdragsrätt för ingående moms i 8 kap. 4 § 4 ML.

⁷⁵ Se avsnitt 1.3.1.

⁷⁶ Se avsnitt 1.4.

⁷⁷ Jfr Peczenik 1986 s. 227.

⁷⁸ Se avsnitt 1.3.1.

⁷⁹ Jfr avsnitt 1.1.

utan någon undersökning av principiella frågor.⁸⁰ En empirisk analys i enlighet med *The Making of tax Laws* går ut på att finna *communication distortions* i både gällande rätt i egentlig mening och när sådana t.ex. beror på att det förekommer en faktisk gällande rätt hos SKV eller hos förvaltningsrätterna och kammarrätterna, dvs. en faktisk gällande rätt som inte har kommit till uttryck i en egentlig gällande rätt i form av rättspraxis från HFD eller EU-domstolen.

Det rör sig således om att skatterättsforskningen, för att bli komplett enligt min uppfattning, inte bara bör avse den del av gällande rätt som kommer till uttryck genom prejudikat från HFD och förhandsavgöranden från EU-domstolen, och som så att säga utgör isbergets del över ytan, utan den bör även avse isbergets del under ytan, dvs. frågeställningen huruvida det förekommer en faktisk gällande rätt skapad främst av SKV:s handledningar och ställningstaganden. För att åstadkomma den kompletteringen av skatterättsforskningen bör inte de principiella frågorna inom skatterätten 'avvecklas', utan de behöver utvecklas och jag har därför introducerat *The Making of Tax Laws* som en gren inom *fiscal sociology*.⁸¹ Det är nödvändigt eftersom rättsdogmatiska studier så att säga enbart når isbergets del över ytan, och inte de under ytan liggande problemställningar som gäller framför allt frågan om existensen av en faktisk gällande rätt. Förevarande framställning gäller, som nämnts, *The Making of Tax Laws* från *law and language*-perspektivet, där jag fortsättningsvis problematiserar processen med att skapa skatteregler, *The Making of Tax Laws*, på temat ord och kontext angående förhållandet mellan regler i två regelverk: det nationella, med ML och SFL,⁸² respektive från EU-rätten – i första hand – mervärdesskattedirektivet.⁸³

⁸⁰ Jfr Peczenik 1986 s. 230, där denne anför att den s.k. uppsalaskolan har haft den inverkan allmänt sett på de nutida svenska rättsvetenskaparna att de "ofta antingen ger upp rättsdogmatiken helt och hållet och i stället bedriver t.ex. rättssociologisk forskning eller på ett tämligen anspråkslöst sätt kommenterar paragrafer och rättsfall utan att undersöka principiella frågor".

⁸¹ Se avsnitt 1.1.1.

⁸² Se avsnitt 1.3.1.

⁸³ Jfr även avsnitten 1.2, 1.3.1 och 1.3.3.

3. MATERIELLA PROBLEMSTÄLLNINGAR OM MOMS

3.1 Inledning

I detta kapitel behandlar jag de *materiella problemställningarna om moms* angående betänkligheter från lagstiftarens sida på temat ord och kontext i samband med tillkomsten av skatteregler.⁸⁴ Den gemensamma problemställningen för analysen av processen med att skapa skatteregler, *The Making of Tax Laws*, är att temat ord och kontext i mervärdesskatterätten gäller förhållandet mellan regler i två regelverk: det nationella ML respektive från EU-rätten – i första hand – mervärdesskattedirektivet. Brister i processen med att skapa skatteregler avser inte bara fall som återfinns i rättspraxis hos HFD och EU-domstolen, utan det kan också förekomma eller riskera att uppkomma *communication distortions* mellan lagstiftarens syfte med en skatteregel och hur den kan uppfattas av tillämparna utan att fallen prövas i HFD eller EU-domstolen. Fall enligt rättspraxis hos HFD eller EU-domstolen ger uttryck för gällande rätt i egentlig mening och kan beskrivas som fall som så att säga ligger i isbergets del över ytan, medan fall som inte prövas i HFD eller EU-domstolen kan sägas ligga i isbergets del under ytan och berör framför allt frågan om existensen av en faktisk gällande rätt hos SKV eller hos förvaltningsrätterna och kammarrätterna. Jag behandlar frågan om nämnda *communication distortions* angående processen med att skapa skatteregler, *The Making of Tax Laws* från *law and language*-perspektivet.⁸⁵

I nämnda hänseende och från nämnda perspektiv behandlas, i enlighet med vad jag har angivit ovan,⁸⁶ i förstone exempel på frågeställningar kring begreppet *skattskyldig* i ML i förevarande kapitel. I min licentiatavhandling – Forssén 2011 – tog jag upp som huvudfråga A att det inte var EU-konformt att bestämningen av skattesubjektet i tidigare huvudregeln om yrkesmässig verksamhet i 4 kap. 1 § 1 ML skedde genom hänvisning till begreppet näringsverksamhet i 13 kap. IL, dvs. till *de icke harmoniserade inkomstskattereglerna*. Genom momsreformen den 1 juli 2013 (SFS 2013:368) upphörde den kopplingen och numera innehåller, som nämnts,⁸⁷ 4:1 ML begreppet beskattningsbar person i enlighet med dess lydelse enligt huvudregeln i art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet. Däremot används, som också har nämnts,⁸⁸ fortfarande begreppet *skattskyldig* – som motsvarar

⁸⁴ Jfr avsnitt 1.3.3.

⁸⁵ Jfr avsnitten 1.1.1, 1.2, 1.3.1 och 2.5.

⁸⁶ Jfr avsnitt 1.3.3.

⁸⁷ Jfr avsnitt 1.3.4.

⁸⁸ Jfr avsnitt 1.3.3.

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

- I avsnitten 3.2-3.2.4 berörs avdragsrätten i förhållande till skattesubjektets egen skattskyldighet respektive i förhållande till förhållanden hos skattskyldig motpart. I avsnitt 3.2.1 behandlas användningen av skattskyldighet som prejudiciellt rekvisit för uppkomsten av avdragsrätten för ingående moms enligt huvudregeln i 8 kap. 3 § första st. ML. I min licentiatavhandling var det bifråga D, och jag konkluderade att den bestämningen av avdragsrätten inte kan anses EU-konform, eftersom den närmast motsvarande bestämmelsen i mervärdesskattedirektivet, art. 168 a), använder begreppet beskattningsbar person.⁸⁹ I avsnitten 3.2.2-3.2.2.3 och 3.2.3 behandlas fall där avdragsrätten påverkas av förhållanden hos skattskyldig motpart:

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

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

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

Avsnitt 3.2.4 innehåller konklusioner.

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

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

⁸⁹ Jfr ang. bifråga D i min licentiatavhandling: Forssén 2011.

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

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

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

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

Avsnitt 3.3.4 innehåller konklusioner.

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

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

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

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

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

Avsnitt 3.4.4 innehåller konklusioner.

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

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

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

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

Avsnitt 3.5.4 innehåller konklusioner.

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

Avsnitt 3.6.1 innehåller en problembeskrivning och bedömning.

Avsnitt 3.6.2 innehåller konklusioner.

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

Avsnitt 3.7.1 innehåller en problembeskrivning och bedömning.

Avsnitt 3.7.2 innehåller konklusioner.

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

Avsnitt 3.8.1 innehåller en problembeskrivning och bedömning.

Avsnitt 3.8.2 innehåller konklusioner.

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

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

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

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

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

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

Avsnitt 3.9.3 innehåller konklusioner.

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

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

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

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

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

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

Avsnitt 3.10.5 innehåller konklusioner.

I avsnitten 3.11-3.11.5 berörs fastighetsbegreppet i ML. Begreppet fastighet ingår i 1 kap. 6 § ML.⁹⁰ Oavsett om det lagrummet upphävs – vilket är en fråga som berörs i avsnitten 3.9-3.9.3 – bör begreppet fastighet utmönstras ur ML, eftersom mervärdesskattedirektivet använder det vidare begreppet fast egendom (eng., *immovable property*):

⁹⁰ Se avsnitt 2.2, där lydelsen av 1 kap. 6 § ML återges.

- Jämför dels art. 15.2 a) i mervärdesskattedirektivet, som anger att ”Medlemsstaterna får betrakta som materiella tillgångar: a) Vissa rättigheter i fast egendom”, dels den närmaste motsvarigheten i mervärdesskattedirektivet till 3 kap. 2 § ML, dvs. art. 135.1 l, som anger: ”Medlemsstaterna skall undanta följande transaktioner från skatteplikt: 1) Utarrendering och uthyrning av fast egendom”.⁹¹

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

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

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

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

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

Avsnitt 3.11.5 innehåller konklusioner.

⁹¹ Jfr Forssén 2016, 12 212 111.

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

3.2.1 Användningen av begreppet skattskyldighet i huvudregeln om avdragsrätten – 8 kap. 3 § första st. ML⁹²

I detta avsnitt berörs användningen av *skattskyldighet* som prejudiciellt rekvisit för uppkomsten av avdragsrätten för ingående moms enligt huvudregeln i 8 kap. 3 § första st. ML. Den bestämningen av avdragsrätten kan, som nämnts,⁹³ inte anses EU-konform, eftersom den närmast motsvarande bestämmelsen i mervärdesskattedirektivet, art. 168 a), använder begreppet beskattningsbar person.⁹⁴

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.⁹⁵

Efter det att mina båda avhandlingar hade utgivits genomfördes, som nämnts,⁹⁶ en momsreform den 1 juli 2013, genom SFS 2013:368. Då frikopplades bestämningen av skattesubjektet enligt den dessförinnan rådande huvudregeln i ML, 4 kap. 1 § 1, från IL, och yrkesmässig verksamhet ersattes med begreppet beskattningsbar person. Däremot behandlades inte användningen av begreppet skattskyldig, i stället för beskattningsbar person, för bestämningen av avdragsrättens uppkomst enligt huvudregeln i 8 kap. 3 § första st. ML.

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

⁹² Jfr avsnitt 8.1.6 i Forssén 2011, där konklusionerna ang. bl.a. bifråga D i min licentiatavhandling presenteras, samt avsnitt 2.4 i kapitlet Skattskyldighet för moms – Huvudregeln, enkla bolag och partrederier i Forssén 2015 (1).

⁹³ Jfr avsnitten 1.3.3 och 3.1.

⁹⁴ Jfr ang. bifråga D i min licentiatavhandling: Forssén 2011.

⁹⁵ Jfr pkt 23 i EU-målet 268/83 (Rompelman) samt art. 168 a) i mervärdesskattedirektivet.

⁹⁶ Se avsnitten 1.3.3 och 1.3.4.

därigenom EU-konform. Det är dock så att säga enbart halva lösningen, eftersom *skattskyldig* – som motsvarar mervärdesskattedirektivets betalningsskyldig – fortfarande används för bestämningen av avdragsrätten enligt 8 kap. 3 § första st. ML, genom att det lagrummet 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:⁹⁷

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.⁹⁸ Momsen ska inte vara en skatt på investeringarna i företaget. En *beskattningsbar person* – skattesubjektet – som i denna egenskap gör *skattepliktig omsättning av vara eller tjänst* inom landet (Sverige) blir *skattskyldig*, vilket följer av huvudreglerna för skattskyldighet och skattskyldig i 1 kap. 1 § första st. 1 och 2 § första st. 1 ML. Till skillnad från vad som gäller punktskatterna har en beskattningsbar person – dvs. i princip en företagare – som gör skattepliktiga eller från skatteplikt kvalificerat undantagna omsättningar av varor eller tjänster rätt till avdrag respektive återbetalning av ingående moms på sina utgifter, när denne gör förvärv från andra företagare eller

⁹⁷ Se även Forssén 2016, 11 100 000.

⁹⁸ Jfr mervärdesskatteprincipen i enlighet med art. 1.2 i mervärdesskattedirektivet.

importerar varor.⁹⁹ Det gäller enligt de allmänna bestämmelserna i ML.¹⁰⁰

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.¹⁰¹ *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”.¹⁰²

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.¹⁰³ Begreppet – ordet – skattskyldighet används således i en felaktig kontext, när det används som prejudiciellt rekvisit för avdragsrättens uppkomst enligt 8 kap. 3 § första st. ML. Att lagstiftaren inte insåg det vid reformen den 1 juli 2013 visar att lagstiftaren inte beaktar till fullo att två regelverk måste beaktas beträffande momsfrågorna, dvs. både ML och mervärdesskattedirektivet, och det utgör enligt min mening ett exempel på betänkligheter från lagstiftarens sida på temat ord och kontext i samband med tillkomsten av skatteregler.

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

⁹⁹ Jfr art. 1.2 och art. 401 i mervärdesskattedirektivet.

¹⁰⁰ 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.

¹⁰¹ Jfr även avsnitt 1.3.4.

¹⁰² Jfr 4 kap. 1 § första st. första men. ML; art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet.

¹⁰³ Jfr pkt 23 i EU-målet 268/83 (*Rompelman*).

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

3.2.2 Avdragsrättens påverkan av bestämningen av beskattningsunderlaget hos skattskyldig motpart – 7 kap. 2 § första st. andra men. ML¹⁰⁴

3.2.2.1 Beskattningsunderlaget för moms kan påverkas av felaktig punktskatt¹⁰⁵

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.¹⁰⁶ Om punktskatt behandlas på ett felaktigt sätt, påverkar det bestämningen av beskattningsunderlaget för moms. I detta avsnitt tar jag upp några synpunkter som jag har framlagt i annat sammanhang, där jag har berört att punktskatt i visst hänseende kan vara felaktig och påverka beskattningsunderlaget för moms.¹⁰⁷

- I Forssén 2011 tog jag, som nämnts,¹⁰⁸ upp som huvudfråga A att det inte var EU-konformt att bestämningen av skattesubjektet i huvudregeln i 4:1 ML skedde genom hänvisning till begreppet näringsverksamhet i 13 kap. IL. Genom momsreformen den 1 juli 2013 (SFS 2013:368) upphörde den kopplingen och numera innehåller 4:1 ML begreppet beskattningsbar person i enlighet med dess lydelse enligt huvudregeln i art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet.¹⁰⁹

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

¹⁰⁴ Jfr Forssén 2016, 12 201 024 och 12 215 000 samt Forssén 2015 (6), avsnitten 2.3 och 3.5.

¹⁰⁵ Jfr Forssén 2016, 12 201 024 och Forssén 2015 (6), avsnitt 2.3.

¹⁰⁶ Upplysningsvis får nämnas att det följer av 22 kap. 5 § ML att kompensation som tas ut för moms inte ska ingå vid beräkning av annan statlig skatt eller avgift som tas ut efter försäljningspriset eller något annat liknande värde, dvs. exempelvis vid beräkning av punktskatt.

¹⁰⁷ Jfr Forssén 2015 (6), avsnitt 2.3.

¹⁰⁸ Se avsnitt 3.1.

¹⁰⁹ Se avsnitten 1.3.3, 1.3.4 och 3.2.1.

- För energiskatten gäller alltså att skattesubjektet bestäms med en definition av yrkesmässig verksamhet som består i en huvudregel som hänvisar till begreppet näringsverksamhet i 13 kap. IL jämte en supplementärregel om att en verksamhet är yrkesmässig även om den bedrivs i näringsverksamhetsliknande former. Se 1 kap. 4 § lag (1994:1776) om skatt på energi, som lyder:

”En verksamhet är yrkesmässig, om den

 1. utgör näringsverksamhet enligt 13 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), eller
 2. bedrivs i former som är jämförliga med en till sådan näringsverksamhet hänförlig rörelse och ersättningen för omsättningen i verksamheten under ett kalenderår överstiger 30 000 kronor.”¹¹⁰
- 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.¹¹¹
- Däremot gäller beträffande t.ex. alkoholskatt att med yrkesmässighet förstås – utan koppling till IL – att en upplagshavares verksamhet är ett led i näringsutövning.¹¹²

Jag behandlade framför allt kopplingen till IL för bestämningen av skattesubjektet enligt ML i min licentiatavhandling – Forssén 2011. Det kan möjligen ha stimulerat lagstiftaren till reformen genom SFS 2013:368, men ingen verkar ha intresserat sig för att samma problematik föreligger på punktskatteområdet avseende vissa skatter där. I licentiatavhandlingen pekade jag på att det har varit en svensk tradition på området indirekta skatter att knyta den beskattningen till den direkta.¹¹³ 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

¹¹⁰ Se Forssén 2015 (6), avsnitt 2.3, och även Forssén 2007 s. 28.

¹¹¹ 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.

¹¹² 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.

¹¹³ Se Forssén 2011 s. 54, där hänvisning sker i förevarande hänseende till prop. 1994/95:54 s. 81 och 82, varav framgår att motivet till att, med ML som förebild, koppla yrkesmässighetsbegreppet i lagen om skatt på energi till inkomstskattens näringsverksamhetsbegrepp var att behålla nämnda tradition. Se även Forssén 2015 (6), avsnitt 2.3.

möjligen bero på att det området är tämligen obeforskat, och att lagstiftaren tror att problematiken i fråga med bestämningen av skattesubjektet har behandlats av forskningen om punktskatter.¹¹⁴ 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.¹¹⁵ Jag får ånyo resa den frågan, nu utifrån det s.k. punktskattedirektivet (2008/118/EG), som den 1 april 2010 ersatte cirkulationsdirektivet.¹¹⁶

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

*3.2.2.2 Problem kan uppkomma angående köpares avdragsrätt på grund av att beskattningsunderlaget för moms hos säljaren kan påverkas av felaktig punktskatt*¹¹⁷

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

¹¹⁴ 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.

¹¹⁵ Se Forssén 2007 s. 29 och 30, där Olsson 2001 också nämns i förevarande hänseende. Se även Forssén 2015 (6), avsnitt 2.3.

¹¹⁶ Se även Forssén 2011 s. 51 och 52. Se dessutom Forssén 2015 (6), avsnitt 2.3.

¹¹⁷ Jfr Forssén 2016, 12 201 024 och 12 215 000 samt Forssén 2015 (6), avsnitt 2.3.

avdragsrätten för ingående moms enligt 8 kap. 3 § första st. ML hos köparen av den punktskattepliktiga varan eller tjänsten. Jag får i det hänseendet upprepa ytterligare några saker som jag har tagit upp i annat sammanhang:¹¹⁸

- Eftersom kopplingar fortfarande råder för bestämningen av skattesubjektet avseende vissa punktskatter till begreppet näringsverksamhet enligt 13 kap. IL, är det, enligt min uppfattning, tämligen klart att urvalet av skattesubjekt på punktskatteområdet i sådana fall blir alltför omfattande i förhållande till punktskattedirektivet. Där framgår det av pkt 16 och 22 i ingressen att den skattskyldige alltjämt ska vara en *näringsidkare*. Exempelvis skulle ett aktiebolag som blott bedriver en hobbyverksamhet utgöra skattesubjekt enligt den svenska lagstiftningen om energiskatt och reklamskatt, genom att yrkesmässighetsbegreppet där bestäms med hänvisning till begreppet näringsverksamhet i hela 13 kap. IL.¹¹⁹
- 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".¹²⁰ Det krävs således inte ens att aktiebolagets verksamhet utgör någon affärsverksamhet för att bolaget ska anses ha näringsverksamhet enligt 13 kap. 2 § IL. Det är inte förenligt med vad som får förstås med begreppet näringsidkare enligt punktskattedirektivet, där det av art. 4 följer att skattesubjektet ska driva något slags affärsverksamhet. Eftersom bl.a. punktskatter ska ingå i beskattningsunderlaget för moms, enligt 7 kap. 2 § första st. andra men. ML, kan det således bli fråga om att den kostnadsmassa som – jämte påslag för vinst – bildar priset för omsättningen av en vara eller tjänst, och därmed beskattningsunderlaget för moms, blir förhöjt jämfört med om kopplingen i lagen om skatt på energi respektive i lagen om skatt på annonser och reklam till 13 kap. IL togs bort av lagstiftaren – i likhet med vad som redan har skett på momsområdet genom ändringen av 4 kap. 1 § ML genom SFS 2013:368.¹²¹

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

¹¹⁸ Jfr Forssén 2015 (6), avsnitt 2.3.

¹¹⁹ Se även Forssén 2015 (6), avsnitt 2.3.

¹²⁰ Se RÅ 2006 ref. 58. Se även Forssén 2011 s. 83 och 84. Se även Forssén 2015 (6), avsnitt 2.3.

¹²¹ Se även Forssén 2015 (6), avsnitt 2.3.

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

- Enligt min uppfattning borde situationen vara att likna vid s.k. kumulativa effekter, dvs. när det för ett företag i en förädlingskedja avseende en vara eller tjänst har förelegat begränsningar beträffande avdragsrätten för ingående moms.¹²² I sådana situationer blir beskattningsunderlaget i senare led i kedjan högre om sådan begränsning inte hade förelegat, eftersom det blir skatt på skatt (kumulativ effekt). Det innebär dock för det företag som förekommer senare i kedjan enbart att vederbörande får dra en ingående moms som säljaren debiterat på ett pris som på grund av den latent moms innehåller en förhöjd kostnads massa, om vederbörande har full avdragsrätt i sin verksamhet. Det är enligt min uppfattning inte fråga om en sådan situation där säljaren felaktigt skulle ha betecknat ett belopp som moms i fakturan till det köpande företaget. I en sådan situation hade säljaren varit betalningsskyldig enligt 1 kap. 1 § tredje st. och 2 e § ML, som infördes den 1 januari 2008 genom SFS 2007:1376 i enlighet med art. 203 i mervärdesskattedirektivet, men eftersom ett sådant belopp inte utgör moms enligt ML hade det inte utgjort ingående moms enligt 8 kap. 2 § ML, och köpande företaget hade saknat avdragsrätt.¹²³
- I förevarande fall med ett förhöjt beskattningsunderlag hos säljaren till följd av att punktskatter tagits ut i förädlingskedjan, vilka inte skulle ha tagits ut om kopplingen till 13 kap. IL inte gjordes i lagen om skatt på energi respektive i lagen om skatt på annonser och reklam, anser jag att köpande företag ska kunna utöva avdragsrätt för den debiterade ingående moms i fakturan från säljaren enligt 8 kap. 5 § ML, om vederbörande har avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms i sin verksamhet enligt 8 kap. 3 § första st. eller 10 kap. 11 § ML.¹²⁴
- 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

¹²² Jfr Forssén 2016, 12 211 110.

¹²³ 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.

¹²⁴ Se även Forssén 2015 (6), avsnitt 2.3.

sålunda den kopplingen sedermera inte hade upphävts, genom SFS 2013:368, hade SKV varit tvungen att visa att det var fråga om bedrägeri eller om s.k. förfarandemissbruk som gav skattefördelar i strid mot syftet med reglerna i ML och mervärdesskattedirektivet, för att kunna underkänna ett avdrag för ingående moms som annars vore godtagbart formellt sett.¹²⁵ 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.¹²⁶

Att lagstiftaren inte gjorde en för de indirekta skatterna moms och punktskatter gemensam reform den 1 juli 2013 utgör enligt min mening, som nämnts,¹²⁷ ett exempel på betänkligheter från lagstiftarens sida på temat ord och kontext i samband med tillkomsten av skatteregler. Genomgången i förevarande avsnitt förstärker den bedömningen, eftersom den visar att lagstiftaren inte heller har beaktat den kontext i vilken avdragsrätten för ingående moms enligt 8:3 första st. etc. befinner sig, genom att punktskatterna indirekt påverkar den ingående momsen hos köparen när de i förekommande fall enligt 7 kap. 2 § första st. andra men. ML ska ingå i säljarens beskattningsunderlag för varan eller tjänsten.

*3.2.2.3 Problem angående avdragsrätten som avser att priset för förvärvad vara har kunnat sänkas på grund av att den varit placerad i vissa lager – 9 c kap. ML*¹²⁸

Ovan i detta kapitel har frågor om avdragsrätten behandlats i förhållande till huvudregeln om vem som är skattskyldig enligt 1 kap. 2 § första st. 1 ML. Därutöver finns, som nämnts,¹²⁹ enligt 1 kap. 2 § sista st. ML särskilda bestämmelser om vem som i vissa fall är skattskyldig i 6 kap., 9 kap. och 9 c kap. I detta avsnitt behandlas problem angående avdragsrätten som avser att priset för förvärvad vara har kunnat sänkas på grund av att den varit placerad i vissa lager enligt reglerna i 9 c kap. ML.¹³⁰ Jag har berört den frågeställningen i andra sammanhang,¹³¹ och upprepar här följande aspekter.

¹²⁵ Se pkt 86 i förenade målen C-255/02 (*Halifax m.fl.*) samt även Forssén 2011 s. 266. Se även Forssén 2015 (6), avsnitt 2.3 samt Forssén 2016, 12 215 000.

¹²⁶ Se även Forssén 2015 (6), avsnitt 2.3.

¹²⁷ Se avsnitt 3.2.2.1.

¹²⁸ Jfr Forssén 2016, 12 215 000 och Forssén 2015 (6), avsnitt 3.5.

¹²⁹ Se avsnitt 1.3.4.

¹³⁰ Reglerna i 9 c kap. ML motsvaras närmast av art. 154-163 i mervärdesskattedirektivet.

¹³¹ Jfr avsnitt 3.5 i Forssén 2015 (6), vilket återges i övrigt i förevarande avsnitt.

Omsättning av vara som räknas upp i 9 § i 9 c kap. och är avsedd att placeras i skatteupplag inom landet, omsättning av sådan vara och som omsätts under tiden som den är placerad i skatteupplag inom landet och omsättning av icke-unionsvaror som görs i tillfälligt lager, tullager, frizon eller frilager inom landet under den tid varorna är placerade där undantas från skatteplikt enligt 9 c kap. 1 § första st. 1, 3 och 4 ML. Om säljaren gör sådan omsättning i en ekonomisk verksamhet, har vederbörande återbetalningsrätt för ingående moms i verksamheten enligt 10 kap. 11 § första st. ML. Frågan är om det kan påverka avdragsrätten för ingående moms för den som förvärvar varan att säljaren har haft varan placerad i sådant lager. Frågeställningen gäller bestämningen av beskattningsunderlaget för moms, och jag ger en kort historik därvidlag, innan jag återkommer till den.¹³²

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.¹³³ 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.¹³⁴ Med ersättning förstås:

- allt det som säljaren har erhållit eller ska erhålla för varan eller tjänsten från köparen eller en tredje part,¹³⁵ och
- i beskattningsunderlaget ska även ingå bikostnader som provisions-, emballage-, transport- och försäkringskostnader som säljaren tar ut av köparen¹³⁶ samt
- skatter och avgifter (utom moms),¹³⁷ dvs. – som nämnts – t.ex. eventuell punktskatt.¹³⁸

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

¹³² Jfr Forssén 2016, 12 215 000 och Forssén 2015 (6), avsnitt 3.5.

¹³³ Jfr Forssén 2016, 12 201 023 och 12 201 024.

¹³⁴ Jfr prop. 2007/08:25 s. 99, 248 och 253 samt art. 80 i mervärdesskattedirektivet och EU-målet C-412/03 (*Hotel Scandic Gåsabäck*). Jfr även Forssén 2015 (6), avsnitt 3.5.

¹³⁵ Se 7 kap. 3 c § första st. ML.

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

¹³⁷ Se 7 kap. 2 § första st. andra men. ML.

¹³⁸ Jfr även Forssén 2015 (6), avsnitt 3.5.

kostnadselement (direkta utgifter, avskrivningar etc.) hos företaget för att producera varan eller tjänsten jämte vinstpåslag. Beskattningsunderlaget utgörs med andra ord av priset för varan eller tjänsten, vari inbegrips värdet av bytesvara, faktureringsavgifter, fraktavgift, porto o.d., kompensation för skatter och avgifter och andra tillägg till priset utom ränta. Orden *utom ränta* utmönstrades ur 7 kap. 3 a § ML den 1 januari 2003, genom SFS 2002:1004. Regeringen föreslog först att orden *utom ränta* skulle behållas i den då till 7 kap. 2 § överflyttade texten, trots att de saknade motsvarighet i bestämmelserna om beskattningsunderlaget i art. 11 A.2a och b i sjätte direktivet – numera art. 78 första st. a och b och andra st. i mervärdesskattedirektivet. Regeringen anslöt sig sedan till lagrådets uppfattning att orden *utom ränta* skulle utgå. Det ansågs redan föreligga en utvecklad nationell praxis och EU-praxis på området, vilken innebar att viss ränta, t.ex. finansiell ränta som utgår på grund av en särskild överenskommelse mellan parterna om uppskjuten betalningstidpunkt, inte ska inräknas i beskattningsunderlaget, medan annan typ av ränta, t.ex. en ränta som erläggs vid hyresköp, kan anses utgöra sådan bikostnad som avses i art. 11 A.2 b i sjätte direktivet – numera art. 78 första st. b och andra st. i mervärdesskattedirektivet – och som därmed ska ingå i beskattningsunderlaget, förutsatt att räntan inte är baserad på en skuld till uthyraren. Undantaget för ränta i ML ansågs ha tillämpats i överensstämmelse med EG-praxis. Regeringen ansåg dessutom att det inte var nödvändigt med en sådan särskild reglering i ML som angavs i art. 11 A.2 b sista ledet i sjätte direktivet – och numera återfinns i art. 78 andra st. i mervärdesskattedirektivet – och som innebär att medlemsstaterna får betrakta kostnader som är föremål för ett separat avtal som bikostnader.¹³⁹

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.¹⁴⁰

I enlighet med nationell praxis får en dold räntekompensation inte sänka beskattningsunderlaget, genom att en momsfri finansiell tjänst¹⁴¹ *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:

¹³⁹ Se prop. 2002/03:5 s. 108. Jfr även Forssén 2015 (6), avsnitt 3.5.

¹⁴⁰ Ang. ränta: jfr Forssén 2016, 12 213 151. Jfr även Forssén 2015 (6), avsnitt 3.5.

¹⁴¹ Jfr 3 kap. 9 § ML.

Antag att det är fråga om en båtbyggare (leverantör) som har fått en beställning på en segelbåt och att beställaren tar upp ett lån i bank för att finansiera båtbygget. Dessutom antas att båtbyggaren enligt kreditiv får lyfta lånet i takt med att båten blir färdig. Båten är kalkylerad till ett pris om 1 miljon kr. Lyfts kreditivet i *normal* takt ska beställaren betala 100 000 kr i ränta till banken. Antag vidare att lånet skulle kosta ytterligare 25 000 kr i ränta om hela kreditivet fick lyftas av båtbyggaren på en gång, men att den likviditetsförstärkning som skulle bli följden för honom i så fall möjliggör en sänkning av priset på båten med motsvarande belopp. Om beställaren saknar avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms, kan denne tjäna på att betala en högre ränta till banken när båtbyggaren kan lyfta hela kreditivet på en gång och samtidigt genom sin likviditetsförstärkning därigenom kan sänka beskattningsunderlaget, vilket ger en lägre kostnads massa än den ursprungligen kalkylerade och därmed ett lägre beskattningsunderlag på vilket utgående moms debiteras.¹⁴²

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*.¹⁴³

Nu återkommer jag till frågorna huruvida priset på en vara kan minskas på grund av att den har varit placerad i vissa lager enligt 9 c kap. ML, och beskattningsunderlaget för varan därigenom har sänkts, samt om det påverkar avdragsrätten för ingående moms för den som förvärvar varan av den som har haft varan placerad i sådant lager. Frågeställningen kan enligt min uppfattning inte betecknas som hypotetisk, eftersom det, såsom framgår i närmast föregående not, finns rättspraxis från HFD angående liknande frågeställningar, dvs. enligt vad nyss redogjorts för beträffande sänkning av beskattningsunderlaget genom rabatt för snabb betalning.¹⁴⁴ 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

¹⁴² Jfr även Forssén 2015 (6), avsnitt 3.5.

¹⁴³ Jfr HFD:s förhandsbesked om moms RÅ 1986 ref. 46 och HFD:s mål om mervärdesskatt RÅ 1991 ref. 105. Dessa fall berörs också i Forssén 2016, 12 213 151. Jfr också Forssén 2001 s. 54 och 214. Jfr även Forssén 2015 (6), avsnitt 3.5.

¹⁴⁴ Jfr även avsnitt 1.3.1.

9 c kap. 3 § ML beläget inom landet.¹⁴⁵ 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*.¹⁴⁶

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*.¹⁴⁷

Om förvärvaren av varan föranleder att varan upphör att vara placerad i skatteupplaget, blir denne skattskyldig, enligt 9 c kap. 4 och 5 §§ ML, men får dra den moms som ingående moms, om vederbörande har avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms i sin verksamhet, eftersom den utgående moms som ska redovisas till staten i så fall också utgör ingående moms enligt 8 kap. 2 § andra st. ML.¹⁴⁸

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 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.¹⁴⁹

¹⁴⁵ 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.

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

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

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

¹⁴⁹ Jfr även Forssén 2015 (6), avsnitt 3.5.

De särskilda bestämmelserna om vem som är skattskyldig i 9 c kap. i ML¹⁵⁰ 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.¹⁵¹

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.¹⁵²

Processuellt sett får för övrigt också nämnas att det är SKV som har bevisbördan beträffande omsättningens storlek,¹⁵³ dvs. beträffande beskattningsunderlaget.

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

¹⁵⁰ Jfr även Forssén 2016, 21 122 000.

¹⁵¹ Se SKV:s ställningstagande 2014-02-14, dnr 131 770374-13/111. Jfr även Forssén 2015 (6), avsnitt 3.5.

¹⁵² 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.

¹⁵³ Se HFD 2014 ref. 40, som i och för sig avsåg tillämpning av bestämmelserna i 7 kap. 3 a § ML om omvärdering, men där HFD anförde att "[e]n utgångspunkt för bedömningen är att Skatteverket har bevisbördan såvitt avser omsättningens storlek". Jfr även Forssén 2015 (6), avsnitt 3.5.

det nationella territoriet.¹⁵⁴ EU-domstolen konkluderade att de brittiska bestämmelserna om underkapitalisering¹⁵⁵ förhindrar ett bolag som vidtar handlingar som enbart har sådant syfte, och att lagstiftningen följaktligen var ägnad att uppfylla sitt syfte.¹⁵⁶ 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.¹⁵⁷

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,¹⁵⁸ 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 förfarandemissbruk¹⁵⁹ 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.¹⁶⁰ Jag får också knyta an till en av mina frågor i min doktorsavhandling, när det gäller enkla bolag (eller partrederier), nämligen frågeställningen finansiär eller bolagsman avseende delägare i en sådan rättslig figur.¹⁶¹ 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.¹⁶² 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,¹⁶³ 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.¹⁶⁴

¹⁵⁴ 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.

¹⁵⁵ Eng., *thin capitalization*.

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

¹⁵⁷ Se Dahlberg 2011 s. 416. Jfr även Forssén 2015 (6), avsnitt 3.5.

¹⁵⁸ För jämförelse i det hänseendet: se även Forssén 2016, 12 202 023 ang. den s.k. slussningsregeln för ingående moms i äkta koncerner, vilken fanns i 8 kap. 4 § första st. 5 och andra st. ML och som upphävdes den 1 januari 2016, genom SFS 2015:888.

¹⁵⁹ Jfr även Forssén 2016, 12 201 024.

¹⁶⁰ Jfr Forssén 2015 (1) s. 81 och 82. Jfr även Forssén 2015 (6), avsnitt 3.5.

¹⁶¹ Se Forssén 2015 (1), avsnitt 5.7. Jfr även Forssén 2015 (6), avsnitt 3.5.

¹⁶² Se Forssén 2015 (1), avsnitt 7.1.3.3. Jfr även Forssén 2015 (6), avsnitt 3.5.

¹⁶³ Jfr Forssén 2016, 12 213 213.

¹⁶⁴ Enligt 7 kap. 3 d § första st. ML ska säljare och köpare anses förbundna med varandra enligt 3 a och 3 b §§, om det föreligger familjeband eller andra nära personliga band, organisatoriska band, äganderättsliga band, finansiella band, band på grund av medlemskap, band på grund av anställning eller andra juridiska band. Se också Forssén 2015 (1) s. 178 och 179. Jfr även Forssén 2015 (6), avsnitt 3.5.

Om det inte kommer något avgörande i HFD av förevarande frågeställning, kan den således lämpa sig för att beforskas. I avhandlingar på momsområdet verkar den inte ha berörts ännu,¹⁶⁵ och frågeställningen skulle kunna ingå i ett större forskningsprojekt där 9 c kap. ML i sin helhet behandlas, kanske som ett inslag i ett projekt avseende internationell handel och frågor om indirekta skatter. Genomgången i detta avsnitt visar enligt min mening, i likhet med vad jag anför i närmast föregående avsnitt, att lagstiftaren inte har beaktat den kontext i vilken avdragsrätten för ingående moms enligt 8:3 första st. etc. befinner sig, genom att reglerna i 9 c kap. ML indirekt kan påverka den ingående momsen hos köparen, så att den blir lägre. Att lagstiftaren inte har beaktat att säljaren och köparen därigenom kan kringgå rättspraxis, som innebär att beskattningsunderlaget för varan i fråga i normalfallet inte får sänkas genom att det *matchas* av en rabatt för *snabb betalning*, är ett exempel på betänkligheter från lagstiftarens sida på temat ord och kontext i samband med tillkomsten av skatteregler.

3.2.3 Avdragsrätt enligt särskild regel vid förvärv av fastighet från skattskyldig motpart som har redovisat eller ska redovisa moms för uttag i byggnadsrörelse – 8 kap. 4 § 4 ML¹⁶⁶

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.¹⁶⁷ 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,¹⁶⁸ som lyder:

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

¹⁶⁵ 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.

¹⁶⁶ Jfr Forssén 2016, 12 202 020.

¹⁶⁷ Före den 1 januari 2016: 8 kap. 4 § första st. 4 ML. Genom SFS 2015:888 har 8:4 enbart ett st.

¹⁶⁸ Jfr avsnitt 2.3.

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

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

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

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

Frågeställningen kan enligt min uppfattning inte betecknas som hypotetisk.¹⁶⁹ Det är, som nämnts, fråga om en syntaktisk tolkningsfråga angående 8 kap. 4 § 4. Den liknar det syntaktiska tolkningsproblem som beskrivs i avsnitt 2.3. Den enda skillnaden är att i det fallet saknades ord för precisering av vem som kunde åtnjuta retroaktiv avdragsrätt, vilket åtgärdades av lagstiftaren när ML ersatte GML den 1 juli 1994, medan problemet med 8 kap. 4 § 4 är att orden ”eller ska redovisa för uttagen” däri borde utmönstras, så att den ifrågavarande luckan i lagen inte ska kunna föreligga längre. Det syntaktiska tolkningsproblemet avseende 8 kap. 4 § 4 är således inte något som borde te sig som nytt för lagstiftaren, varför de båda fallens likheter sålunda gör att jag inte betecknar frågeställningen i detta avsnitt som hypotetisk.

¹⁶⁹ Jfr även avsnitt 1.3.1.

Således möjliggör enligt min uppfattning luckan i 8 kap. 4 § 4 att kringgå andra strecksatsen i 1 kap. 2 § första st. 4 b, som ska hindra att tillfälliga aktörer sätts in i entreprenadkedjor för att kringgå ordningen med omvänd skattskyldighet inom byggsektorn. Lagstiftaren har missat detta, trots att jag i två artiklar redan 2007 berörde bl.a. ifrågavarande fenomen.¹⁷⁰

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 2015:888.¹⁷¹ Det hade kunnat ske genom att avdragsrätten för skattskyldig köpare i 8 kap. 4 § 4 ML hade ändrats så att det inte längre stod att den rätten gäller ”utgående skatt som säljaren har redovisat eller ska redovisa för uttagen”, utan ”utgående skatt som säljaren har redovisat för uttagen”. Att lagstiftaren inte har gjort en ändring i 8 kap. 4 § 4 utgör enligt min mening ett exempel på betänkligheter från lagstiftarens sida på temat ord och kontext i samband med tillkomsten av skatteregler.

3.2.4 Konklusioner

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

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

¹⁷⁰ Se Forssén 2007 (3) och Forssén 2007 (4).

¹⁷¹ Jfr avsnitt 3.2.2.3 och även Forssén 2016, 12 202 023.

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

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

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

fenomen.¹⁷² 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.¹⁷³

3.3 Den särskilda bestämmelsen om skattskyldighet för förmedlingstjänster – 6 kap. 7 § ML¹⁷⁴

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

I detta avsnitt berörs ytterligare en av de särskilda bestämmelserna om vem som i vissa fall är *skattskyldig*,¹⁷⁵ 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,¹⁷⁶ och använder därför ibland uttrycket ”6:7-fall” för att framhålla att frågeställningen här i första hand gäller vilka situationer som lagrummet kan omfatta.¹⁷⁷

Från mina båda avhandlingar har jag hämtat uttrycket extrema tolkningsresultat,¹⁷⁸ 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

¹⁷² Se Forssén 2007 (3) och Forssén 2007 (4).

¹⁷³ Jfr även avsnitten 3.11.3 och 3.11.5.

¹⁷⁴ Jfr Forssén 2016, 11 222 000 och 12 201 030-12 201 033.

¹⁷⁵ Se avsnitten 1.3.3, 1.3.4 och 3.2.2.3.

¹⁷⁶ Jfr avsnitt 2.2.

¹⁷⁷ 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 2017 eller pkt 3 i avsnitt 3.3 i Forssén 2016 (2).

¹⁷⁸ Se Forssén 2011 och Forssén 2015 (1).

enligt EU-rätten,¹⁷⁹ och som går ut på att skilja skattesubjekten från konsumenterna, vilka normalt sett är vanliga privatpersoner. Beträffande ifrågavarande ”6:7-fall” är frågan om SKV i sin tillämpning ger den särskilda regeln om skattskyldighet enligt 6 kap. 7 § ML en innebörd som är extrem såtillvida att dess uppfattning inte är förenlig med framför allt art. 14.2 c och art. 28 i mervärdesskattedirektivet såtillvida att situationer skulle utgöra ”6:7-fall” men sakna någon motsvarighet i förmedlingstjänster som är brukliga inom affärlivet. I så fall föreligger en sådan faktisk gällande rätt vid sidan av den rättspraxis hos HFD eller EU-domstolen som ger uttryck för gällande rätt i egentlig mening, dvs. det kan föreligga en faktisk gällande rätt genom SKV:s tillämpning av ”6:7-fall” som så att säga ligger i isbergets del under ytan, och som inte har stöd i den rättspraxis hos HFD eller EU-domstolen som kan sägas ligga i isbergets del över ytan.¹⁸⁰

I likhet med beträffande historiken angående ordet energialstring i GML¹⁸¹ utgör ett sådant semantiskt tolkningsproblem avseende ”6:7-fall” som beskrivs ovan även ett exempel på faran med att låta begrepp okritiskt föras över från ett regelverk till ett som ersätter det tidigare. Det är nämligen vad som hänt med 6 kap. 7 § ML, som härrör från GML och ursprungligen från Kungl. Maj:ts förordning (1959:507) om allmän varuskatt.

Jag har, som nämnts,¹⁸² även anfört att användningen av begreppet skattskyldig i den särskilda bestämmelsen om skattskyldighet för delägare i ett enkelt bolag eller i ett partrederi, den s.k. representantregeln 6 kap. 2 § ML (och 5 kap. 2 § SFL), kan ge ett sådant extremt tolkningsresultat som att en vanlig privatperson – en konsument – skulle kunna anses utgöra skattesubjekt momsmässigt sett. Representantregeln berörs inte i sig igen i förevarande framställning,¹⁸³ men jag jämför med vad jag har kommit fram till på temat EU-konformitet angående den, när jag behandlar temat extrema tolkningsresultat beträffande den särskilda bestämmelsen om skattskyldighet för förmedlingstjänster i 6 kap. 7 § ML.

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

¹⁷⁹ Jfr ang. ’momsen enligt EU-rätten’/’mervärdesskatteprincipens beståndsdelar enligt EU-rätten’: Forssén 2016, 12 201 031; Forssén 2011 s. 198, 259, 271-277, 279 och 280; och avsnitten 2.4.1-2.4.1.4 i Forssén 2015 (1).

¹⁸⁰ Jfr avsnitten 2.5 och 3.1.

¹⁸¹ Jfr avsnitt 2.2.

¹⁸² Jfr avsnitt 1.3.3.

¹⁸³ Jfr den grundliga genomgång av mervärdesskatt och enkla bolag (och partrederier) som jag gör i min doktorsavhandling: Forssén 2015 (1).

ska gälla producentföretaget och producenten.¹⁸⁴ 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 §.¹⁸⁵

- 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.¹⁸⁶
- 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. ökta 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 mervärdesskattedirektivet¹⁸⁷

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

¹⁸⁴ 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.

¹⁸⁵ Jfr Forssén 2016, 12 200 001.

¹⁸⁶ Jfr Forssén 2016, 12 200 001.

¹⁸⁷ Jfr Forssén 2016, 11 222 000.

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

Bestämmelsen i 6 kap. 7 § är en specialregel i ML, och någon motsvarighet finns t.ex. inte inom inkomstskatterätten. Regeln om särskild skattskyldighet i 6 kap. 7 § ML härrör, som nämnts,¹⁸⁸ från den allmänna varuskatten från 1959, som ersattes av den första svenska lagstiftningen om mervärdesskatt 1969, dvs. av GML.¹⁸⁹ 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 1969.¹⁹⁰ När ML ersatte GML den 1 juli 1994 överfördes regeln till 6 kap. 7 § ML.¹⁹¹ 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.¹⁹²

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:

¹⁸⁸ Se avsnitt 3.3.1.

¹⁸⁹ Jfr avsnitt 1.3.4.

¹⁹⁰ Se prop. 1968:100 s. 17, 120 och 121.

¹⁹¹ Se prop. 1993/94:99 s. 190.

¹⁹² Jfr avsnitt 2.5.

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

Art. 28 i mervärdesskattedirektivet

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

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

*3.3.3.1 Prövning av 6 kap. 7 § avseende förmedlare som är beskattningsbara personer*¹⁹³

För en översiktlig genomgång av den särskilda bestämmelsen om skattskyldighet för förmedlare, 6 kap. 7 § ML, hänvisar jag till närmast föregående avsnitt.¹⁹⁴ 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,¹⁹⁵ från den allmänna varuskatten från 1959. Den har, som också nämnts,¹⁹⁶ sin närmaste motsvarighet i art. 14.2 c och 28 i mervärdesskattedirektivet. Den allmänna varuskatten ersattes den 1 januari 1969 av den första svenska lagstiftningen om mervärdesskatt, dvs. av GML, som i sin tur ersattes den 1 juli 1994 av ML. Den särskilda bestämmelsen om skattskyldighet för förmedlare, 6 kap. 7 § ML, har överförts utan någon särskild analys från 1959 års lagstiftning om allmän varuskatt till den svenska mervärdesskatterätten, först till GML och därifrån till ML och 6 kap. 7 §, som lyder:

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

Regeln innebär att huvudmannen anses ha omsatt varan eller tjänsten till förmedlaren, och sedan anses förmedlaren i sin tur ha gjort samma omsättning till köparen av varan eller tjänsten.¹⁹⁷

¹⁹³ Jfr Forssén 2016, 12 201 031.

¹⁹⁴ Se avsnitt 3.3.2.

¹⁹⁵ Se avsnitt 3.3.2.

¹⁹⁶ Se avsnitt 3.3.2.

¹⁹⁷ Se avsnitt 3.3.2.

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

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

Jag anser att den beskrivna inställningen från SKV:s sida inte har stöd i en tolkning av 6 kap. 7 § ML utifrån den EU-rätt som gäller på området sedan 1995,¹⁹⁸ och jag jämför med begrepp som har förekommit i svensk mervärdesskatterätt, men som idag inte skulle fungera i förhållande till EU-rätten på området.

Ett exempel på ett sådant begrepp är ovan nämnda energialstring, som fanns i GML före den 1 juli 1982.¹⁹⁹ Även om energialstring förekommer i allmänt språkbruk, skulle det inte vara funktionellt för att bestämma vad som är en vara eller tjänst enligt 1 kap. 6 § ML, eftersom energialstring inte kan vare sig levereras eller tillhandahållas. Det saknar funktion för att bestämma uppkomsten av en omsättning, oavsett om det ska ske i civilrättsligt eller mervärdesskattemässigt hänseende. Det exemplet på ett semantiskt tolkningsproblem visar, som nämnts, också på faran med att låta begrepp okritiskt föras över från ett regelverk till ett som ersätter det tidigare.²⁰⁰ Det är på samma sätt med tillkomsten av 6 kap. 7 § i ML. Regeln har okritiskt överförs till ML – via GML – från 1959 års lagstiftning om allmän varuskatt. Det är grundorsaken till aktuella tolknings- och tillämpningsproblem beträffande vilka situationer som utgör ”6:7-fall”.

¹⁹⁸ 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).

¹⁹⁹ Se avsnitt 2.2.

²⁰⁰ Jfr avsnitt 2.2.

Den särskilda bestämmelsen om skattskyldighet för förmedlare, 6 kap. 7 § ML, emanerar från en lagstiftning där i första hand varor utgjorde skatteobjekt. Den allmänna varuskatten från 1959 omfattade således i första hand följande typiska beskattningssituation: En affärsidkare, t.ex. livsmedelshandlare, tillhandahåller mot betalning en vara över disk till en kund. Motsvarigheten till dagens 6 kap. 7 § ML angav i tredje st. första men. i anvisningarna till 12 § Kungl. Maj:ts förordning (1959:507) om allmän varuskatt: ”Vid försäljning i *kommission* anses kommissionären såsom säljare.” Tanken var uppenbarligen att exempelvis en mellanman som sålde varor i kommission skulle jämföras med en egenförsäljare. I art. 14.2 c i mervärdesskattedirektivet uppställs, som nämnts,²⁰¹ kravet att det ska vara fråga om ”Överföring av en vara i enlighet med ett kommissionsavtal om köp eller försäljning”, för att en mellanman ska jämföras med en egenförsäljare. Det saknas enligt min mening stöd för att användningen av lokutionen ”i eget namn” i art. 28 i mervärdesskattedirektivet, som avser tjänsterna, kan innebära att en bestämmelse ska anses implementerad i ML, genom 6 kap. 7 §, som skulle medföra – såsom SKV hävdar – att förmedlaren ska jämföras med en egenförsäljare enbart på den grunden att huvudmannen inte är synlig i fakturan till kunden. Enligt min mening borde ett klarläggande ha gjorts redan vid reformen genom SFS 1990:576, som bl.a. medförde att tjänsterna gjordes generellt skattepliktiga, av innebörd att omsättningen som huvudmannen gör enbart kan anses göras även av förmedlaren, om denne har ingått ett kommissionsavtal med huvudmannen, medan förmedlaren vid vanligt agentavtal endast anses göra en omsättning motsvarande förmedlingsprovisionen som denne uppbär från huvudmannen.

Ännu mer problematisk blir enligt min mening situationen när SKV anför tillämpning av 6 kap. 7 § ML avseende en mellanman som t.ex. idkar handel i Sverige med begagnade varor från andra EU-länder än Sverige. I det hänseendet får också nämnas att särskilda problem kan förekomma vid tillämpning av s.k. vinstmarginalbeskattning (VMB) enligt 9 a kap., som gäller begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter.²⁰² 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

²⁰¹ Se avsnitt 3.3.2.

²⁰² Jfr Forssén 2016, 13 110 000.

som om VMB skulle godkännas av SKV, i stället för att SKV underkänner VMB och anför att beskattningsunderlaget ska anses utgöra priset för varan som erhålls från kund. I sådana fall avfärdar SKV ofta det alternativa yrkandet om att vanligt agentförhållande råder med att ”6:7-fall” föreligger, och att det innebär att mellanmannen ska jämföras med en egenförsäljare. Denne tillhandahåller enligt SKV i så fall inte bara en förmedlingstjänst, utan ska anses göra samma omsättning som huvudmannen. Fenomenet blir desto märkligare som SKV därmed anför att mellanmannen ska anses ha gjort ett förvärv momsmässigt sett från huvudmannen i det andra EU-landet, trots att mellanmannen inte anses ha någon skyldighet att ta med varorna i fråga i en varulagerinventering enligt 1955 års lag därom.²⁰³ Det är, som nämnts,²⁰⁴ nämligen så att bestämmelsen i 6 kap. 7 § är en specialregel i ML, och någon motsvarighet finns t.ex. inte inom inkomstskatterätten.

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

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

²⁰³ Jfr lag (1955:257) om inventering av varulager för inkomstbeskattningen.

²⁰⁴ Se avsnitt 3.3.2.

en vanlig privatperson ges rätt till momsavdrag för sina utgifter.²⁰⁵ 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.²⁰⁶

- Min uppfattning är att det också är extremt och inte godtagbart att tillämpa 6 kap. 7 § ML utifrån ett tolkningsresultat som skulle innebära en beskattning av något som inte förekommer i näringslivet. Något sådant som ”6:7-fall” kan inte existera vid sidan av kommissionsfall, för att jämställa en förmedlare med en egenförsäljare. Det är en företeelse som handlarna inte tillämpar och således kan en sådan tjänst inte tillhandahållas, enligt 1 kap. 6 § ML. Det vore i och för sig inte lika extremt som med bruket i GML av ordet *energialstring*, vilket inte är möjligt enligt fysikens lagar, men det är tillräckligt extremt för att underkännas som något som omfattas av mervärdesskatten i en EU-rättslig mening. Vid implementeringen av bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet, såsom här med art. 14.2 c och 28, bör en avgränsning av vad som omfattas av mervärdesskatten åtminstone ske med hänsyn till skatteförmågeprincipen. Exempelvis nämnda företag inom bilhandel etc. gör sina kalkyler för prissättning utifrån de begrepp som tillämpas inom handeln. Därvidlag har de inte anledning att gå utöver vad som följer av direktivbestämmelserna i fråga, när det gäller att bestämma i vilka fall de ska jämnas 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*.²⁰⁷
- 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

²⁰⁵ Se avsnitt 2.7 i Forssén 2015 (1).

²⁰⁶ Se avsnitten 1.1.1 och 2.7 i Forssén 2015 (1).

²⁰⁷ Se avsnitt 3.3.2.

den lagen, tillsammans med lagen (1991:351) om handelsagentur, vars 1 § anger att en handelsagent tar upp anbud till eller sluter avtal i huvudmannens namn, vägledning för distinktionen mellan å ena sidan kommissionsfall och därmed omfattningen av 6:7 ML och å andra sidan vanliga agentavtal som omfattas av de allmänna bestämmelserna i ML. I förarbetena till kommissionslagen anges att uppdragsgivarens – dvs. huvudmannens – intresse av överlåtelsen till tredje man respektive köpet från tredje man bör vara avgörande för frågan om parterna har träffat ett kommissionsavtal eller inte. Lagstiftaren anger att det därvidlag blir fråga om en helhetsbedömning av parternas avtal, och att det är svårt att försöka reglera närmare i lagen.²⁰⁸ Enligt min mening är det således inte förenligt med EU-rätten på området, när SKV hävdar att 6 kap. 7 § ML inte bara omfattar kommissionärsförhållanden, utan även fall därutöver och att fakturans utseende skulle vara avgörande därvidlag. Om det inte finns skriftligt avtal eller andra omständigheter till ledning för bedömningen av vad parterna har avtalat i t.ex. förevarande hänseende, kan fakturan utgöra ett indicium därvidlag. Emellertid vore det enligt min mening inte ens möjligt att låta fakturans utseende i sig avgöra ifrågavarande tolknings- och tillämpningsproblem, eftersom faktureringsreglerna i 11 kap. ML i allmänhet inte stipulerar någon tidsgräns för fakturans utfärdande.²⁰⁹ Det är enbart för *vissa situationer* som ML stipulerar en tidsfrist för utfärdande av faktura.²¹⁰ 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.²¹¹ Bestämmelserna om

²⁰⁸ Jfr prop. 2008/09:88 s. 56.

²⁰⁹ Se prop. 2003/04:26 s. 42, 48 och 84. Jfr även Forssén 2016, 12 201 032, 31 210 000 och 31 243 001.

²¹⁰ Jfr ang. 11 kap. 3 a § ML: Forssén 2016, 31 230 000.

²¹¹ Jfr avsnitt 3.3.1.

skattskyldighet i särskilda fall i 6 kap. ML har över huvud taget inte berörts vare sig i utredningarna SOU 2002:74 eller Ds 2009:58 eller i Finansdepartementets promemoria av 2012-11-23 och prop. 2012/13:124, som ledde till momsreformen den 1 juli 2013 (SFS 2013:368).²¹² 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.²¹³ Det bidrar enligt min uppfattning till att förekomsten av en faktisk gällande rätt inte kommer upp till ytan.

Om en prövning skulle komma till stånd i HFD, anser jag, på samma sätt som med nämnda extrema tolkningsresultat avseende representantregeln (6 kap. 2 § ML), att den beskrivna regelkonkurrens som med SKV:s tolkning av 6:7 skulle kunna anses föreligga, mellan 6 kap. 7 § ML och art. 14.2 c och 28 i mervärdesskattedirektivet, bör åtgärdas genom en *de sententia ferenda* reducerande tolkning av 6 kap. 7 § i ML, så att resultatet blir förenligt med det resultat som ska uppnås med mervärdesskattedirektivet.²¹⁴ 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 personer²¹⁵

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.²¹⁶

²¹² Jfr avsnitten 1.3.3, 1.3.4, 3.1.1, 3.2.1, 3.2.2.1 och 3.2.2.2 samt Forssén 2016, 12 201 032 och avsnitt 1.4 i Forssén 2015 (1).

²¹³ Jfr Forssén 2016, 12 213 164.

²¹⁴ 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.

²¹⁵ Jfr Forssén 2016, 12 201 032.

²¹⁶ Se avsnitt 3.3.3.1.

I förevarande avsnitt berör jag kortfattat 6:7-problematiken i förhållande till begreppet beskattningsbar person enligt 4 kap. 1 § ML, som genom SFS 2013:368 innebär en implementering därvidlag av huvudregeln om beskattningsbar person enligt art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet.²¹⁷ 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.²¹⁸
- Nyss nämnda utvidgning genom 6:7 av kretsen av skattskyldiga i förhållande till 4:1 – och därmed också i förhållande till huvudregeln för vem som är beskattningsbar person enligt huvudregeln art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet – beror på att ML i sin nuvarande avfattning tillåter 6:7 att, i likhet med nuvarande lydelse av representantregeln, utvidga begreppet skattskyldig i förhållande till huvudregeln i 1 kap. 2 § första st. 1, som hänvisar till huvudregeln om skattskyldighet i 1 § första st. 1. Det sker genom att 1 kap. 2 § sista st. ML anger att särskilda bestämmelser om vem som i vissa fall är skattskyldig finns i bl.a. 6 kap. och – på samma sätt som med representantregelns bestämning av skattskyldig delägare i enkelt bolag eller partrederi – saknas en sådan hänvisning till 1 kap. 2 § första st. 1 ML som finns i 6 a kap. 1 § andra st. ML för bestämningen av skattskyldighet i samband med reglerna om mervärdesskattegrupper.²¹⁹ 6 a kap. berörs i det närmast följande avsnittet.

Jag föreslår, som nämnts,²²⁰ 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

²¹⁷ Se avsnitt 3.2.1 ang. lydelsen av 4 kap. 1 § ML och art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet,

²¹⁸ Jfr avsnitt 7.1.3.3 i Forssén 2015 (1).

²¹⁹ 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).

²²⁰ Se avsnitt 3.3.3.1.

om skattskyldighet i ML.²²¹ 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.²²²

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

- I det målet anför EU-domstolen bl.a., att undantaget från skatteplikt i art. 132.1 g i mervärdesskattedirektivet, som avser omsättningar hos organ av social karaktär, inte kan tillämpas direkt på personal i ett bemanningsföretag.²²³ 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. 10.²²⁴
- 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.

²²¹ Jfr avsnitt 7.1.3.2 i Forssén 2015 (1).

²²² Jfr Schema 2 i avsnitt 2.8 i Forssén 2015 (1).

²²³ Jfr pkt 24 i EU-målet C-594/13 ("go fair" Zeitarbeit).

²²⁴ Jfr pkt 23 i EU-målet C-594/13 ("go fair" Zeitarbeit).

Sålunda bör – så länge 6:7 finns kvar på nuvarande sätt i ML – nämnda extrema tolkningsresultat åtgärdas, som nämnts,²²⁵ 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.²²⁶ 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.²²⁷

3.3.3.3 Jämförelse av 6 kap. 7 § ML med oäkta kommissionärsförhållanden i 6 a kap. 1 § första st. 3 ML²²⁸

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

Ett kommissionärsförhållande enligt 6 a kap. 1 § första st. 3 ML är ett specialfall av kommissionärsförhållande enligt de inkomstskatterättsliga regler vilka numera återfinns i 36 kap. IL.²²⁹ Ifrågavarande specialfall benämns därför för oäkta kommissionärsförhållanden, just för att betona dess karaktär av skatterättsligt specialfall.²³⁰

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.²³¹ 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

²²⁵ Se avsnitt 3.3.3.1.

²²⁶ Jfr avsnitt 1.3: I enlighet med art. 288 tredje st. FEUF är svenska domstolar och myndigheter skyldiga att tolka och tillämpa ML utifrån mervärdesskattedirektivet och det resultat som är avsett med det. Jfr även avsnitt 1.2.2 i Forssén 2015 (1).

²²⁷ Jfr avsnitt 2.7 i Forssén 2015 (1).

²²⁸ Jfr Forssén 2016, 12 201 033.

²²⁹ Jfr även Forssén 2016, 12 202 021.

²³⁰ Jfr RÅ 1995 not. 16.

²³¹ Jfr RSN 1969:30.9.

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

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

Genom momsreformen den 1 juli 1998 (SFS 1998:346) återinfördes så att säga den särskilda lösningen för mervärdesbeskattning av oäkta kommissionärsförhållanden (enligt 36 kap. IL), genom att kommissionärsföretag och kommittentföretag kan ansöka hos SKV om att registrera sig som en enda beskattningsbar person (mervärdesskattegrupp).²³² Emellertid stödjer enligt min mening HFD:s avgörande i RÅ 1995 not. 16 min konklusion i avsnitten 3.3.3.1 och 3.3.3.2 att det är en extrem tolkning att anse att ”6:7-fall” skulle omfatta mer än vad som avses med kommissionsfall inom handeln. I stället för en sådan utvidgande tolkning innebar HFD:s avgörande enbart nämnda neget uttalande om att bestämmelsen i 6 kap. 7 § ML inte är avsedd att tillämpas vid ett s.k. oäkta kommissionsförhållande.

I linje med vad jag har anfört i avsnitten 3.3.3.1 och 3.3.3.2 anser jag således att också de i förevarande avsnitt berörda omständigheterna belägger att det saknas ett särskilt (andra) st. i 6 kap. 7 § som hänvisar till allmänna bestämmelser om skattskyldighet i ML. Ett sådant finns, som nämnts,²³³ 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

²³² Jfr Forssén 2016, 12 202 021.

²³³ Se avsnitt 3.3.3.2.

också nämnts,²³⁴ 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.²³⁵

3.3.4 Konklusioner

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

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

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

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

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

²³⁴ Se avsnitt 3.3.3.2.

²³⁵ Se avsnitt 7.1.3.2 i Forssén 2015 (1).

representantregeln i 6 kap. 2 § ML, som också öppnar ett extremt tolkningsresultat, genom att den regeln kan tolkas som att med skattskyldig enligt 6 kap. 2 § första men. kan anses en delägare i enkelt bolag eller partrederi som är en vanlig privatperson. Genom tillägg av ett andra st. i 6:2 med hänvisning till allmänna bestämmelser om skattskyldighet i ML vore en sådan tolkning inte möjlig.²³⁶

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

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

3.4 Bemanningföretag och deras momsmässiga status i förhållande till regeln om undantag från skatteplikt för social omsorg – 3 kap. 7 § ML²³⁷

3.4.1 Inledning angående 3 kap. 7 § ML

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

²³⁶ Se avsnitt 7.1.3.2 i Forssén 2015 (1).

²³⁷ Jfr Forssén 2016, 12 213 214.

bestämningen av skatteobjektet (social omsorg). Med social omsorg förstås enligt 3 kap. 7 § ML ”offentlig eller privat verksamhet för barnomsorg, äldreomsorg, stöd och service till vissa funktionshindrade och annan jämförlig omsorg”.²³⁸

Momsfriheten gäller för alla varor och tjänster som den som bedriver omsorgen tillhandahåller omsorgstagaren som ett led i tillhandahållande av social omsorg, dvs. gränsen för skattefrihet sammanfaller med själva omsorgstjänsten.²³⁹ 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.²⁴⁰ Gränserna för skattefriheten avseende social omsorg bör enligt lagstiftaren överensstämma med vad som gäller för sjukvården.²⁴¹ 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.²⁴²

3.4.2 Bemanningföretag och 3 kap. 7 § ML

Sistnämnda förändrar inte att bemanningföretag på förevarande område bör omfattas av den generella momsplikten om sådant företag inte tar ansvar för tillhandahållande av tjänst bestående i social omsorg, utan enbart hyr ut personal till offentlig eller privat omsorgsverksamhet. Omfattningen av regler om undantag från skatteplikt i 3 kap. ML ska tolkas restriktivt, då EU-domstolens praxis anger så ang. art. 131–137 i mervärdesskattedirektivet om undantag från skatteplikt för vissa transaktioner.²⁴³ 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.²⁴⁴ Jag anser att gränsdragningen mellan skattepliktig personaluthyrning (3 kap. 1 § första st.) och från skatteplikt undantagen omsättning av social omsorg (3 kap. 7 §) bör innebära att undantag inte får snedvrída konkurrensen i förhållande till momsskyldiga

²³⁸ Jfr även Forssén 2001 s. 200 och Forssén 2016, 12 213 211.

²³⁹ Jfr prop. 1989/90:111 s. 109. Jfr även Forssén 2016, 12 213 211 och Forssén 2001 s. 200 och 201.

²⁴⁰ Jfr prop. 1989/90:111 s. 109. Jfr även Forssén 2016, 12 213 211 och Forssén 2001 s. 201.

²⁴¹ Jfr prop. 1989/90:111 s. 109. Jfr även Forssén 2016, 12 213 211 och 12 213 212.

²⁴² Jfr Forssén 2016, 12 213 211, 12 213 212 och 12 213 213.

²⁴³ Se t.ex. EU-målen 235/85 (kommissionen mot Nederländerna), pkt 7; 348/87 (SUFA), pkt 10 och 13; C-186/89 (W. M. van Tien), pkt 17; C-2/95 (SDC), pkt 20; C-358/97 (kommissionen mot Irland), pkt 52; C-150/99 (Stockholm Lindöpark); pkt 25; C-269/00 (Seeling), pkt 44; och C-275/01 (Sinclair Collins), pkt 23. Se även Forssén 2016, 12 210 010 och avsnitt 2.4.1.4 i Forssén 2015 (1).

²⁴⁴ Se även Forssén 2016, 12 210 010 och avsnitt 2.4.1.4 i Forssén 2015 (1).

personaluthyrningsföretag och konsultföretag etc.²⁴⁵ Jag anför följande till stöd för min uppfattning om bemanningsföretag och moms:

- I mål C-594/13 ("go fair" Zeitarbeit), som jag också har berört i avsnitt 3.3.3.2, anför EU-domstolen bl.a., att undantaget i art. 132.1 g, som är den till 3:7 ML närmast motsvarande bestämmelsen i mervärdesskattedirektivet, inte kan tillämpas direkt på personal i ett bemanningsföretag.²⁴⁶ 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. 10.²⁴⁷
- 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.²⁴⁸ 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.²⁴⁹
- 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.²⁵⁰

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

²⁴⁵ Jfr Forssén 2016, 12 213 212 och även 12 213 213.

²⁴⁶ Jfr pkt 24 i EU-målet C-594/13 ("go fair" Zeitarbeit).

²⁴⁷ Jfr pkt 23 i EU-målet C-594/13 ("go fair" Zeitarbeit).

²⁴⁸ Jfr pkt 25 i EU-målet C-594/13 ("go fair" Zeitarbeit).

²⁴⁹ Jfr pkt 28 i EU-målet C-594/13 ("go fair" Zeitarbeit).

²⁵⁰ Jfr pkt 29 i EU-målet C-594/13 ("go fair" Zeitarbeit).

tillräckligt för momsfrihet att företagets anställda själva är legitimerade etc.

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

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

SKV anförde tidigare i ett ställningstagande att det förelåg två kategorier av social omsorg, såsom nyss beskrivits.²⁵¹ Emellertid har SKV i efterföljande ställningstaganden frångått den inställningen.²⁵² 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.²⁵³ 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

²⁵¹ Jfr SKV:s ställningstagande 2006-12-18, dnr 131 664715-06/111.

²⁵² 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.

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

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

Jag hänvisar således till pkt 23 och 24 i EU-mål C-594/13 ("go fair" Zeitarbeit) enligt ovan: Det första steget i prövningen av omfattningen av undantaget ska ske utifrån vem som är den beskattningsbara personen vars omsättningar ska bedömas på temat skatteplikt eller undantag. Genom att inte beakta den delen i EU-målet C-594/13 ("go fair" Zeitarbeit) drar SKV i ställningstagandet av 2016-03-31 den felaktiga slutsatsen att ett bemanningsföretag skulle kunna omfattas av undantaget från skatteplikt enligt 3:5 ML för sjukvård, om det är fråga om uthyrning av legitimerad sjukvårdspersonal som ska utföra sjukvårdstjänster inom ramen för sin legitimation hos uppdragsgivaren.²⁵⁴ 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.²⁵⁵

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,²⁵⁶ 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.²⁵⁷ Av förarbetena till EU-lagen följer att beträffande de hälso- och socialpolitiska frågorna ligger kompetensen kvar hos Sveriges Riksdag också efter Sveriges EU-inträde 1995.²⁵⁸ Medlemsstaterna utformar själva sin lagstiftning på de hälsopolitiska och socialpolitiska områdena.²⁵⁹ I och med Lissabonfördraget, som

²⁵⁴ Jfr SKV:s ställningstagande 2016-03-31, dnr 131 156230-16/111.

²⁵⁵ Jfr även Forssén 2001 s. 200.

²⁵⁶ Jfr Forssén 2016, 12 213 211.

²⁵⁷ Jfr även Forssén 2016, 12 213 224.

²⁵⁸ 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).

²⁵⁹ Jfr prop. 1994/95:19 Del 1 s. 200 och 201.

består i Fördraget om EU (FEU) och FEUF och införlivades i Sverige den 1 december 2009 genom SFS 2009:1110, har EU-rätten fått en ökad betydelse i hälsopolitiken, genom art. 168 FEUF, där pkt 1 första st. anger: ”En hög hälsoskyddsnivå för människor ska säkerställas vid utformning och genomförande av all unionspolitik och alla unionsåtgärder.” Det är emellertid medlemsstaterna som fortsatt har huvudansvaret för hälsoskyddet och i synnerhet för hälso- och sjukvårdssystemen.²⁶⁰ 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.²⁶¹

Även om således den nationella socialtjänstlagen har betydelse för bestämningen av innebörden i begreppet social omsorg i ML,²⁶² 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.²⁶³ 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.²⁶⁴ 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).²⁶⁵ 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

²⁶⁰ Jfr www.europarl.europa.eu.

²⁶¹ Jfr art. 168.1 andra st. första men. FEUF. Jfr även www.europa.eu.

²⁶² Jfr Forssén 2016, 12 213 211.

²⁶³ Jfr SKV:s ställningstagande 2016-03-31, dnr 131 156230-16/111.

²⁶⁴ HFD fastställde för övrigt SRN:s besked i RÅ 2003 ref. 21.

²⁶⁵ Jfr SOU 1989:35 Del 1 s. 198. Jfr även Forssén 2016, 12 201 031 samt avsnitt 2.2, där det nämns att den 1 januari 1991 gjordes, genom SFS 1990:576, tjänsterna generellt skattepliktiga, i likhet med vad som redan gällde för varorna.

individuell behovsprövning för att momsfri social omsorg ska anses föreligga. Det uttrycket bör dock enligt min mening utmönstras ur 3:7 ML, och, som sagt, på sådant sätt att det markeras att begreppet social omsorg i 3:7 ML ändock har en särskild EU-rättslig innebörd. Det anser jag bör ske genom att lagstiftaren – i linje med vad SKV är inne på i nämnda ställningstagande²⁶⁶ och som också framgick från början i förevarande sammanhang i förarbetena till momsreformen 1991 – framhåller i ett förslag till reviderad lydelse av 3:7 ML att det är ”tjänstens natur” som ska avgöra om en omsättning av från skatteplikt undantagen social omsorg föreligger.

Jag får också anknyta till att nämnda ledamöter i SRN, som anförde skiljaktig motivering, dessutom gjorde en hänsyftning till art. 13 B a i sjätte direktivet – numera art. 135.1 a i mervärdesskattedirektivet²⁶⁷ – 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

²⁶⁶ Jfr SKV:s ställningstagande 2016-03-31, dnr 131 156230-16/111.

²⁶⁷ Jfr även Forssén 2016, 12 213 161.

mervärdesskattedirektivet, markeras att begreppet social omsorg i 3:7 ML har en särskild EU-rättslig innebörd. För att undvika oklarheter, vid en systematisk tolkning av 3:7, 3:9 tredje st. 1 och 3:10, bör enligt min uppfattning samma teknik användas – framför allt – även beträffande 3:9 tredje st. 1 (*värdepappershandel*) respektive 3:10 (*försäkringstjänster*), vilka ska tolkas utifrån art. 135.1 f respektive art. 135.1 a i mervärdesskattedirektivet,²⁶⁸ 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.²⁶⁹ 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.²⁷⁰ Rättssäkerhet inklusive legalitet, som rättspolitiska mål för det svenska momssystemet,²⁷¹ 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.

²⁶⁸ Jfr även Forssén 2016, 12 213 153 resp. 12 213 161.

²⁶⁹ Jfr även Forssén 2016, 12 213 214 och Forssén 2001 s. 200.

²⁷⁰ Jfr även Forssén 2016, 12 201 022 och 12 213 214 och avsnitt 2.7 i Forssén 2015 (1).

²⁷¹ Jfr avsnitt 2.2 i Forssén 2015 (1) och även Forssén 2016, 12 213 213 och 12 213 214.

Jag har också berört i andra sammanhang risken för att det utvecklas en icke EU-konform begreppsbestämning angående regler om vård i ML. Det rörde sig om betydelsen av kopplingen i 8 kap. 9 § första st. 2 ML till *de icke harmoniserade inkomstskattereglerna* – i 16:2 IL – för att bestämma i vilken mån *personalvård* omfattas av avdragsförbudet i 8:9 första st. 2 ML för ingående moms hänförlig till representation och liknande ändamål – varvid jag för övrigt gjorde en hänsyftning till social omsorg och RÅ 1998 ref. 40.²⁷²

3.4.4 Konklusioner

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

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

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

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

²⁷² Se Forssén 2001 s. 405 och 406 och avsnitt 2.1 i Forssén 2000 (2). Jfr för övrigt ang. uttrycket *de icke harmoniserade inkomstskattereglerna*: avsnitten 1.2.2.2-1.2.2.4 i Forssén 2011 (s. 46-49). Jfr även Forssén 2016, 12 213 214.

i sin egenskap av anställda. Genom att inte beakta den delen i EU-målet C-594/13 ("go fair" Zeitarbeit) drar SKV i ställningstagandet den felaktiga slutsatsen att ett bemanningsföretag skulle kunna omfattas av undantaget från skatteplikt enligt 3:5 ML för sjukvård, om det är fråga om uthyrning av legitimerad sjukvårdspersonal som ska utföra sjukvårdstjänster inom ramen för sin legitimation hos uppdragsgivaren. SKV:s slutsats är felaktig, eftersom det inte är den legitimerade sjuksköterskan som är anställd hos bemanningsföretaget som är den beskattningsbara personen – det är bemanningsföretaget. Frågan om skatteplikt eller undantag ska prövas utifrån den omsättning som bemanningsföretaget gör. Om företaget tillhandahåller sjukvård, gäller undantag från skatteplikt enligt 3 kap. 5 § ML. Om företaget i stället hyr ut sjukvårdspersonal, dvs. utgör ett bemanningsföretag, är det fråga om skattepliktig personaluthyrning enligt huvudregeln om att omsättning av varor och tjänster är skattepliktig, dvs. enligt 3 kap. 1 § första st. ML, oavsett om sjukvårdspersonalen är legitimerad eller inte.²⁷³

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

²⁷³ Jfr även avsnitt 3.11.5.

omsorg i 3:7 har en särskild EU-rättslig innebörd. Jag föreslår av samma skäl också detsamma beträffande 3 kap. 4 § ML, vilket innebär att uttrycket ”sjukvård, tandvård eller social omsorg samt tjänster av annat slag” däri ändras till ”sjukvård, tandvård eller social omsorg”, dvs. att uttrycket *tjänster av annat slag* utmönstras ur 3:4, och att lagrummet i stället hänvisar till motsvarande bestämmelser i mervärdesskattedirektivet (art. 132.1 b-e och g och h).²⁷⁴ 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 § ML²⁷⁵

3.5.1 Inledning angående 3 kap. 9 § ML

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

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

²⁷⁴ Ang. tandvård och 3:6 ML: jfr även avsnitt 3.9.2.2.

²⁷⁵ Jfr Forssén 2016, 12 213 153.

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

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

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

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

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

Undantaget i art. 135.1 f i mervärdesskattedirektivet motsvaras i ML av 3:9 första st. (sista delen) och tredje st. 1.²⁷⁶ Undantaget från skatteplikt avseende värdepappershandel omfattar i princip transaktioner avseende alla slag som ingår i värdepappersmarknaden, även om de inte är bundna till dokument (’papperslösa’).²⁷⁷ Värdepappershandel är således i princip undantagen från skatteplikt i sin helhet.²⁷⁸ En överlåtelse av ideella andelar i vilket slags egendom som helst undantas således från skatteplikt, och antalet sålunda omsatta värdepapper spelar ingen roll därvidlag.²⁷⁹ 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

²⁷⁶ Jfr även Forssén 2016, 12 213 151 och 12 213 152.

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

²⁷⁸ Jfr prop. 1989/90:111 s. 307. Jfr även Forssén 2016, 12 213 153 och Forssén 2001 s. 211.

²⁷⁹ Jfr även Forssén 2016, 12 213 153 och Forssén 2001 s. 212.

först om denne ägnar en investering mera förvaltningsåtgärder än vad en privat investerare gör. Att en investering i sig genererar avkastning i form av ränta e.d. är inte tillräckligt för att innehavaren av tillgången ska anses ha en ekonomisk verksamhet som ger denne karaktären av beskattningsbar person.²⁸⁰ 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.²⁸¹

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.²⁸² 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.²⁸³ Tillhandahållande av en tjänst som

²⁸⁰ Jfr även Forssén 2016, 12 213 151 och Forssén 2011 s. 144 och 184.

²⁸¹ Jfr även Forssén 2016, 12 213 151 och Forssén 2011 s. 144, 145 och 184. En annan sak är det för övrigt att holdingbolag kan anses ha karaktären av beskattningsbar person enligt den särskilda regeln 5:4 ML som gäller enbart i samband med tillämpning av reglerna om placering av en omsättning av tjänst i 5 kap. ML.

²⁸² Jfr även Forssén 2016, 12 213 153 och Forssén 2001 s. 213.

²⁸³ 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.²⁸⁴ 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.²⁸⁵

²⁸⁴ 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”.

²⁸⁵ Se Forssén 2001 s. 208, där jag hänvisar till RÅ 1994 not. 13 och även till RÅ 1999 not. 46 vari hänvisning sker till EU-målet C-2/95 (SDC). Jfr även Forssén 2016, 12 213 153.

Jag får notera att HFD numera inte verkar hålla fast vid sin tidigare praxis från t.ex. RÅ 1994 not. 13. HFD har nämligen i ett förhandsbesked, HFD 2015 ref. 29, till skillnad från SRN, ansett att en tjänst som består i att en bank erbjuder sina kunder speciellt framtagna och förmånliga försäkringar och på sin Internetsida informerar om hur kunderna på olika sätt kan få kontakt med försäkringsgivaren utgör en från skatteplikt undantagen förmedling av försäkringar enligt 3 kap. 10 § ML.²⁸⁶

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.²⁸⁷ 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.²⁸⁸

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

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

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

²⁸⁶ Jfr även Forssén 2016, 12 213 153 och 12 213 161.

²⁸⁷ Jfr RÅ 1993 not. 71, RÅ 1994 not. 422, RÅ 1996 not. 243 och RÅ 1998 not. 249. Jfr även Forssén 2016, 12 213 153 och 12 213 214 och Forssén 2001 s. 211.

²⁸⁸ Jfr prop. 1989/90:111 s. 307. Jfr även Forssén 2016, 12 213 151 och 12 213 153 och Forssén 2001 s. 211.

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

Jag erinrar om att EU-domstolen i målet C-235/00 (CSC), som nämnts i avsnitt 3.5.2, beträffande art. 135.1 f har ansett att tillhandahållande av en tjänst som enbart är materiell, teknisk eller administrativ, och som därmed inte medför sådana förändringar mellan parterna som konstituerar transaktion avseende värdepapper, utgör skattepliktiga transaktioner. Undantag från skatteplikt ska, som nämnts i avsnitt 3.4.2, tolkas restriktivt. På motsvarande sätt bör enligt min mening avgörandet om bitcoins i förhandsbeskedet HFD 2016 ref. 6 jämte förhandsavgörandet från EU-domstolen i målet C-264/14 (Hedqvist) tolkas restriktivt. EU-domstolen skriver också i pkt 34 i mål C-264/14 (Hedqvist) att undantag från skatteplikten ska tolkas restriktivt, eftersom de innebär avsteg från den allmänna principen att moms ska påföras varje tillhandahållande av tjänster som utförs av en beskattningsbar person mot ersättning.²⁸⁹ 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.²⁹⁰

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

²⁸⁹ Det gäller givetvis även leverans av varor (min kommentar).

²⁹⁰ Jfr även Forssén 2016, 12 213 151 och 12 213 152.

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

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

- SRN, vars besked HFD fastställde, hänvisar i HFD 2016 ref. 6 till doktrinen och anför att den endast har behandlat uttrycket lagligt betalningsmedel i samband med sedlar och mynt.²⁹¹ SRN anför att *valuta*, som används i art. 135.1 e i mervärdesskattedirektivet men utan att definieras, inte används i 23 kap. 23 § 1 ML i samband med uttrycket lagligt betalningsmedel utan därvidlag används enbart orden sedlar och mynt. SRN anser dock att själva växlingstjänsten, dvs. växling av traditionell valuta till den virtuella valutan bitcoins och omvänt, omfattas av undantaget från skatteplikt inom det finansiella området enligt 3 kap. 9 § ML, och att det avgörande för den bedömningen är att ”tillhandahållande av bitcoins utgör verksamhet som kräver anmälningsplikt såsom finansiell verksamhet”.
- Även om bitcoins – mig veterligen – inte fanns när den av SRN anförda doktrinen skrevs, borde såväl däri som i domen ett mer utvecklat resonemang ha förts om e-pengar. Den doktrin som SRN ändå anför innehåller nämligen en del intressanta aspekter angående *electronic money* – dvs. elektroniska pengar (e-pengar) – och därvidlag hänvisar jag till klassificeringen i det hänseendet av överföring av medel (*funds*) antingen som betalningsmedel (*means of payment*) eller som ett lagrat värde (*a store of value*), och uppfattningen att distinktionen mellan dessa båda situationer ofta är långt ifrån klar.²⁹² SRN nämner i och för sig att bitcoins ”är ett betalningsmedel” som ”visar stora likheter med elektroniska pengar”, men hänvisar av någon anledning inte till

²⁹¹ HFD hänvisar i HFD 2016 ref. 6 i det hänseendet till Henkow 2008 s. 125.

²⁹² Jfr Henkow 2008 s. 211 och även s. 51.

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

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

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

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

Jag får, till skillnad från SRN, HFD och nämnd doktrin, utgå från Utredningen om elektroniska pengar (SOU 1998:14), där bl.a. nämndes att EU-kommissionen skulle lägga fram ett förslag till direktiv om e-pengar,²⁹³ vilket för övrigt ledde till *The E-Money Directive (2000/46/EC)* som också nämns i den av SRN anförda doktrinen.²⁹⁴

- I nämnd doktrin anges att *money* (pengar) enbart tjänar tre funktioner med pengar: ”as a medium of exchange, a unit of account and as a store of value”.²⁹⁵ Utredningen om elektroniska pengar, SOU 1998:14, anger mer än så, nämligen en mångtydig

²⁹³ Jfr SOU 1998:14 s. 11.

²⁹⁴ Jfr Henkow 2008 s. 51. Direktivet 2000/46/EC har för övrigt ersatts av *The E-Money Directive (2009/110/EC)*.

²⁹⁵ Se Henkow 2008 s. 48.

terminologi angående vad som omväxlande brukar förstås med *pengar*: kontanter, bokpengar, räkneenheter, värdemätare, betalkraft och instrument. Enligt utredningen sammanfaller de olika betraktelsesätten delvis och det brukar av sammanhanget framgå vad som avses i det enskilda fallet.²⁹⁶ 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.²⁹⁷ Begreppen e-pengar eller digitala kontanter följer av engelskans *e-money* eller *digital cash*.²⁹⁸

- 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.²⁹⁹ Utredningen angav dåför tiden att det var främst banker som gav ut e-pengar i vid mening.³⁰⁰ 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.³⁰¹ 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.³⁰² 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.³⁰³ Utredningen nämner för övrigt också att mynt och sedlar en gång

²⁹⁶ Jfr SOU 1998:14 s. 22. Jfr även Furberg m.fl. 2000 s. 25, där begreppet *pengar* också beskrivs som mångtydigt och vagt.

²⁹⁷ Jfr SOU 1998:14 s. 19 och 20.

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

²⁹⁹ Jfr SOU 1998:14 s. 22. Jfr även Furberg m.fl. 2000 s. 25.

³⁰⁰ Jfr SOU 1998:14 s. 21.

³⁰¹ Jfr SOU 1998:14 s. 58.

³⁰² Jfr SOU 1998:14 s. 58.

³⁰³ Jfr SOU 1998:14 s. 58 och 71.

i tiden kom till på grund av att byteshandel var alltför omständligt.³⁰⁴

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 kryptering³⁰⁵ genom den algoritm³⁰⁶ varmed bitcoins 'skapas' – kan vara i praktiken omöjlig för Finansinspektionen att kontrollera utan upphovsmannens eller eventuellt andra initierades medverkan.

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

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

³⁰⁴ Jfr SOU 1998:14 s. 23, där det också anges att de första svenska mynten präglades omkring år 1000 e.Kr. av Olof Skötkonung.

³⁰⁵ 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."

³⁰⁶ 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 2017 s. 167 och Forssén 2016 (2) 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.³⁰⁷ 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.³⁰⁸ 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 2009.³⁰⁹ I likhet med av SRN anförda Henkow 2008 hör dock även Rendahl 2009 till tiden innan

³⁰⁷ Jfr SRN:s hänvisning i HFD 2016 ref. 6 till Henkow 2008 s. 88f.

³⁰⁸ Jfr även pkt 37 och 48 i nämnda EU-målet C-264/14 (Hedqvist).

³⁰⁹ 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,³¹⁰ 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.³¹¹ 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.³¹²

³¹⁰ Bitcoins lär ha funnits tillgängliga under 2009 (jfr Forssén 2016, 12 213 235), och Rendahl 2009 är en avhandling i och för sig uppdaterad den 13 april 2009, men inte med beaktande av bitcoins eller liknande (jfr Rendahl 2009 s. vii och ix).

³¹¹ 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.”

³¹² 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 2017, avsnitt 2.2 i *Part A* (s. 27): “I argue that just printing money or pushing money back and forth between banks and entrepreneurs don’t produce any goods or services.” Om transaktioner i affärlivet göms ’bakom bitcoins’, bidrar bitcoins till den s.k. svarta ekonomin i samhället, dvs. till en ekonomi utanför statsbudgeten och som således inte kan ligga till grund för finanspolitiken.

- I det finanspolitiska hänseendet finns det dock inte något mervärdesskattemässigt hinder för verksamhet med bitcoins som förment olagligt betalningsmedel, eftersom EU-domstolens praxis innebär att principen om skatteneutralitet förhindrar att det görs en allmän åtskillnad mellan lagliga och olagliga transaktioner, när det gäller att bestämma om en ekonomisk verksamhet föreligger som ger personen i fråga karaktären av beskattningsbar person enligt huvudregeln art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet.³¹³

3.5.4 Konklusioner

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

1. Ett tillägg bör göras i 3:9 ML av innebörd att undantag från skatteplikt för bank- och finansieringstjänster eller värdepappershandel inte omfattar växlingstjänster avseende virtuella valutor såsom bitcoin, om inte *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 bitcoin eller liknande virtuell valuta bedrivs utan att anmälningsplikt till Finansinspektionen fullföljs, bör det, liksom idag, inte anses som olagligt i mervärdesskattehänseende, 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.³¹⁴ Jag har beskrivit att det föreligger en risk för att bitcoins utan tillstånd från Finansinspektionen används för att t.ex. gömma

³¹³ Jfr pkt 19-23 i EU-målet C-455/98 (Salumets m.fl.). Jfr även Forssén 2011 s. 167.

³¹⁴ Jfr SOU 1998:14 s. 31.

momspliktig byteshandel. Eftersom det inte går att diskriminera sådan verksamhet genom att beteckna den som olaglig i mervärdesskattehänseende, men det ändå är en företeelse som bör motverkas av såväl penningpolitiska som finanspolitiska hänsyn, borde en särskild momssats införas för den och till en väsentligt högre momssats än den generella om 25 %, t.ex. 50 %. En sådan särskild förhöjd moms bör utgöra ett incitament för konsumenterna att välja bort leverantörer av varor och tillhandahållare av tjänster som försöker gömma momspliktig handel 'bakom bitcoins'. Även förevarande fråga bör lagstiftaren ta upp med nämnda EU-institutioner. En avvägning som i så fall måste ske är i första hand gentemot vad som skulle betecknas som en sådan excessiv skattesats som skulle strida mot egendomsskyddet i art. 1 i tp nr 1 till EKMR.³¹⁵ 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'.³¹⁶

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.

³¹⁵ Jfr Nergelius 2012 s. 63, där det anges att ingen stat är fälld ännu i det hänseendet. Dessutom anges också på s. 110 i Nergelius 2012 att äganderättsliga argument ännu inte anförts i fall ang. *ne bis in idem*-frågan beträffande skattetillägg och skattebrott. Med anledning av HD:s, enligt min mening, onyanserade bedömning av den frågeställningen på momsområdet i NJA 2013 s. 502 har jag tillfört att även näringsfriheten bör beaktas. Konkurrensneutralitet är, enligt min mening, en nödvändig förutsättning för näringsfrihet. Risken är, enligt min uppfattning, att rådande processrättsliga läge leder till att hänsyn till neutralitetsprincipen ang. moms i art. 113 FEUF och t.ex. pkt 5 i ingressen till mervärdesskattedirektivet undertrycks vid prövning av *ne bis in idem*-principens omfattning, om inte principen om EU-rättens företräde framför nationell rätt kodifieras i FEU eller FEUF, så att nationella myndigheter och domstolar görs skyldiga att *ex officio* tillämpa EU-rätten, när de, såsom beträffande moms, är bundna av EU-rätten enligt t.ex. art. 288 andra och tredje st. FEUF. Jfr Forssén 2015 (4) s. 189 och 190.

³¹⁶ 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 objektsfrågan. Genomgången av frågan om behandlingen av den virtuella valutan bitcoins enligt 3 kap. 9 § och 3 kap. 23 § 1 ML visar att det är en brist i underbyggnaden av avgörandena i fråga, eftersom varken HFD eller EU-domstolen beaktar att det inte går att göra bitcoins till olagliga betalningsmedel på grund av att även en olaglig verksamhet utgör ekonomisk verksamhet momsmässigt sett och kan ge en person karaktären av beskattningsbar person. Genom att inte ta upp den aspekten undertrycks också grundproblemet med bitcoins, nämligen att en sådan till vanlig valuta konkurrerande valuta skapar ett dilemma såväl penningpolitiskt sett som finanspolitiskt sett. Med andra ord har enligt min mening frågeställningen om EU-konformitet med 3 kap. 9 § ML beträffande förhållandet mellan bestämningen av skattesubjektet (beskattningsbar person) och bestämningen av skatteobjektet (bank- och finansieringstjänster eller värdepappershandel) ännu inte erhållit en genomgripande analys. Det här är något som både lagstiftaren (i Sverige) samt EU-kommissionen, Europaparlamentet och Europeiska unionens råd (rådet) borde beakta och återkomma om på temat ord och kontext i samband med skapandet av skatteregler. I förevarande fall hade det nämligen inte hjälpt om 3:9 hänvisade till motsvarande bestämmelser i mervärdesskattedirektivet, eftersom EU-domstolen uppenbarligen inte har kunnat bidra till en – i det stora perspektivet – rimlig tolkning av lagrummet i SRN och HFD.

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

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

Jämför även angående investeringsguld: avsnitt 3.9.3.

3.6 Semantiskt tolkningsproblem angående ordet uppströms i regeln om undantag från skatteplikt avseende import av gas – 3 kap. 30 § femte st. 1 b) ML³¹⁷

3.6.1 Problembeskrivning och bedömning

Frågan som behandlas i detta avsnitt gäller – i likhet med beträffande ”6:7-fall” i avsnitten 3.3.1-3.3.4 – ett semantiskt tolkningsproblem.³¹⁸ Det rör sig här om ordet *uppströms* i regeln om undantag från skatteplikt avseende import av gas från tredje land (plats utanför EU), närmare bestämt 3 kap. 30 § femte st. 1 b) ML.

Genom SFS 2004:1155 implementerades den 1 januari 2005 i 3 kap. 30 § ML art. 1.3 i rådets direktiv 2003/92/EG, där det angavs att det, angående undantag från skatteplikt för införsel, i art. 14.1 i sjätte direktivet skulle läggas till följande led:³¹⁹

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

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

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

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

”Från skatteplikt undantas även import av
1. gas som

³¹⁷ Jfr Forssén 2016, 12 201 034.

³¹⁸ Jfr avsnitt 2.2.

³¹⁹ Jfr även prop. 2004/05:15 s. 31 och Forssén 2016, 21 111 200.

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

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

- I författningskommentaren anger lagstiftaren att med termen *uppströms* ”ska i detta sammanhang förstås att ett rörledningssystem används i samband med produktionsverksamhet, dvs. gasutvinning” och lagstiftaren skriver att termen är ”hämtad från olje- och gasindustrins språkbruk”.³²⁰
- Lagstiftaren nämner i och för sig i den allmänna motiveringen att utvidgningen av skattebefrielsen i fråga vid import av gas sker av neutralitetsskäl.³²¹ Emellertid missar lagstiftaren att det är transporten av gas med hjälp av fartyg fram till det att återförgasning sker som måste undantas från skatteplikt vid import, för att motsvarande sträcka som transport annars sker av gas som importeras genom rörledningar inte ska gynnas skattemässigt.

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

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

³²⁰ Se prop. 2010/11:28 s. 63.

³²¹ Jfr prop. 2010/11:28 s. 26.

ska nämligen även ingå sådana bikostnader som bl.a. transportkostnader som uppkommer fram till första bestämmelseorten här i landet.³²² Genom pkt 1 b) i 3 kap. 30 § femte st. uppkommer inte mervärdesbeskattning av den del av transporten av gas med hjälp av fartyg som sker inom landet vid import från tredje land. Neutralitet föreligger således i förhållande till import av gas från tredje land som transporteras hela vägen i rörledningar.

I förarbetena till SFS 2004:1155 noterades att det dåförtiden saknades distributionsnät i form av rörledning till Sverige från tredje land, och att importen av gas skedde via båt eller bil.³²³ Införsel av gas via rörledning har av tradition skett från Danmark, men numera finns gasledning i Östersjön från Ryssland till Tyskland och det vore idag tekniskt möjlig med import av gas via rörledning från tredje landet Ryssland. En annan sak är det i förevarande sammanhang att gas som kommer via rörledning till Sverige har sitt ursprung i Ryssland, även om den kommer på så sätt via EU-länderna Tyskland och Danmark. Jag får sålunda uppmärksamma att samhället blir alltmer komplext och att teknikutvecklingen sker i ett högt tempo. I det perspektivet är det bra att det finns regler i ML som ska garantera neutralitet vid beskattningen, såsom i förevarande fall med import av gas via rörledning respektive med hjälp av fartyg för överföring till rörledning, men det kräver också att lagstiftaren är medveten och kunnig om den verkliga kontext i vilken orden ska skapa skattereglerna sätts. En sådan förenkling som lagstiftaren gjorde i förarbetena, genom att hänvisa ordet *uppströms* till branschspråkbruk och inte beröra vad ordet innebär i en verklig kontext (som för övrigt framgår i ingressen till det aktuella direktivet), riskerar att leda till ett i förhållande till syftet med reglerna missvisande tolkningsresultat av regeltexten i fråga.

Svenska domstolar och myndigheter är i och för sig skyldiga att tolka och tillämpa ML utifrån mervärdesskattedirektivet och det resultat som är avsett med det.³²⁴ Emellertid är lojaliteten till förarbeten vid lagtolkning tungt förankrad i svensk rättskällehänsyn.³²⁵ Därför bör kommentarer som lagstiftaren gör i förarbetena vara tydliga när det gäller beskrivningen av motiven för regeln som ska implementeras. I ingressen till ett direktiv från EU anges skälen – motiven – för reglerna i direktivet,³²⁶ och rättstillämparna ska enligt min mening inte ges en bristfällig vägledning för lagtolkning i förarbetena. I exemplet med vad som menas med *uppströms* får den som därvidlag använder propositionen och författningskommentaren däri som rättskälla en bristfällig information

³²² Jfr 7 kap. 8 § tredje st. första men. ML.

³²³ Se prop. 2004/05:15 s. 30.

³²⁴ Se art. 288 tredje st. FEUF. Se även avsnitt 1.2.2 i Forssén 2015 (1).

³²⁵ Jfr avsnitt 1.2.2 i Forssén 2015 (1).

³²⁶ Jfr avsnitt 2.3 i Forssén 2015 (1)

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

3.6.2 Konklusioner

Den förenkling som lagstiftaren gjorde i förarbetena till 3 kap. 30 § femte st. 1 b) som infördes i ML genom SFS 2010:1892, genom att (på sidan 63 i prop. 2010/11:28) hänvisa angående ordet *uppströms* till branschspråkbruk och inte beröra vad ordet innebär i en verklig kontext, riskerar att leda till tolkningsresultat som – i förhållande till motsvarande EU-direktivs syfte med regeln – innebär att regeltexten i fråga i ML är missvisande, dvs. att vad jag benämner *communication distortions* föreligger.³²⁷

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

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

³²⁷ Se avsnitten 1.1.1, 1.2 och 1.4.

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

3.7 Import och förmodad lucka i lagen med hänsyn till två bestämmelser av beskattningsbar person – 4 kap. 1 § och 5 kap. 4 § ML³²⁸

3.7.1 Problembeskrivning och bedömning

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

Avgörande för att SKV ska vara beskattningsmyndighet för ”importmomsen” är att den momsregistrerade är en beskattningsbar som agerar i denna egenskap. För att avgöra sistnämnda har SKV – i samarbete med Tullverket – tagit fram ett ställningstagande 2014-11-21 (dnr 131 639684-14/111),³²⁹ där SKV har uttalat följande i sammanfattning ang. hur frågan bör hanteras:

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

Angående SFS 2014:50, lag om ändring i mervärdesskattelagen, och SFS 2014:51, lag om ändring i tullagen (2000:1281) – som för övrigt ersattes den 1 maj 2016 av tullagen (2016:253)³³⁰ – finns ett ärende registrerat hos finansdepartementet där jag 2014-12-12 (Dnr. Fi2014/4452) uppmärksammar en förmodad lucka i lagen beträffande

³²⁸ Jfr Forssén 2016, 21 112 000. Jfr även Forssén 2016, 12 201 034, 12 213 164 och 12 215 000.

³²⁹ Se SKV:s ställningstagande 2014-11-21, dnr 131 639684-14/111.

³³⁰ Jfr även 1 kap. 2 § första st. 6 och femte st, ML, deras lydelse enligt SFS 2016:261. I femte st. hänvisas från och med den 1 maj 2016 till unionstullkodexen som då ersatte gemenskapstullkodexen.

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

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

I ML har *beskattningsbar person* två *bestämningar* som är av intresse här, nämligen i 4 kap. 1 § resp. i 5 kap. 4 §.³³¹ I 5 kap. 4 § avses med beskattningsbar inte bara personer som bedriver ekonomisk verksamhet etc., utan även t.ex. holdingbolag och allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund som inte har en ekonomisk verksamhet enligt 4 kap. 1 § ML. Den enda definitionen angående beskattningsbar person som anges i ML avser utländsk beskattningsbar person och återfinns i 1 kap. 15 §. Således omfattar hänvisningen i 5 kap. 11 a § första st. 2 till beskattningsbar person enligt ML även t.ex. holdingbolag och nämnda slag av ideella föreningar och trossamfund.

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

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

³³¹ Genom SFS 2015:888 infördes den 1 januari 2016 också en regel om beskattningsbar person avseende den som tillfälligtvis omsätter nya transportmedel som transporteras från Sverige till ett annat EU-land. Den bestämmelsen motsvarar art. 9.2 i mervärdesskattedirektivet, och är inte av intresse i förevarande sammanhang. Av intresse här är i stället jämförelsen mellan huvudregeln för beskattningsbar person i 4:1 ML, som motsvarar huvudregeln för beskattningsbar person i art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet, och det utvidgade begreppet beskattningsbar person i 5:4 ML.

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

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

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

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

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

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

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

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

För övrigt kan frågeställningen om luckan i tullagen i detta avsnitt inte betecknas som hypotetisk, enligt min uppfattning.³³² Frågeställningen gäller bestämningen av det momsmässiga skattesubjektet och berör en situation av varuinförsel till Sverige, nämligen import från tredje land. Den liknar i båda hänseendena den frågeställning om användningen av begreppet skattskyldig i huvudregeln om UIF – 2 a kap. 3 § första st. 3 ML – före den 1 juli 2013 som jag tar upp i avsnitten 3.8.1 och 3.8.2. Skillnaden är bara att skattesubjektsfrågan i detta avsnitt gäller importören, medan den beträffande frågan om den äldre lydelsen av huvudregeln om UIF gäller motparten i det andra inblandade EU-landet till personen som gör varuinförseln till Sverige. Frågeställningen om luckan i tullagen kan inte betecknas som hypotetisk, eftersom den liknar frågeställningen angående den äldre lydelsen av huvudregeln om UIF, vilken, även om prövning aldrig kom till stånd i HFD eller Högsta domstolen (HD), har berörts i skatteprocesser och i brottmål om moms.

3.7.2 Konklusioner

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

³³² Jfr även avsnitt 1.3.1.

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

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

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

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

För övrigt får jag nämna att eftersom det inte finns svenska regler om vare sig underkapitalisering eller holdingbolag, kan skillnaden mellan beskattningsbar person enligt 4 kap. 1 § respektive enligt 5 kap.4 § i ML vara av intresse i samband med bedömning av om ett upplägg omfattas av den EU-rättsliga principen om förbud mot förfarandemissbruk momsmässigt sett.³³³ 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.³³⁴

³³³ Jfr även avsnitten 3.2.2.2 och 3.2.2.3.

³³⁴ Se Forssén 2015 (1) s. 25 och 26. Jfr även Forssén 2015 (6), avsnitt 3.5.

3.8 Användningen av begreppet skattskyldig i huvudregeln om unionsinternt förvärv före den 1 juli 2013 – 2 a kap. 3 § första st. 3 ML³³⁵

3.8.1 Problembeskrivning och bedömning

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

Jag gör här en jämförelse med att lagstiftaren i samband med momsreformen den 1 juli 2013, genom SFS 2013:368,³³⁶ uttalade att det inte skulle anses innebära någon förändring i sak att begreppet *skattskyldig* avseende säljaren i det andra inblandade EU-landet ersattes – i enlighet med den svenska språkversionen av mervärdesskattedirektivet och art. 2.1 b i däri³³⁷ – med *beskattningsbar person* i huvudregeln för UIF, 2 a kap. 3 § första st. 3 ML. Det var enligt lagstiftaren enbart fråga om att erhålla en förbättrad *formell* överensstämmelse med vad som stipuleras om UIF av varor i art. 2.1 b i mervärdesskattedirektivet, men lagstiftaren nämnde inte att begreppet skattskyldig i den tidigare lydelsen av 2 a kap. 3 § första st. 3 ML har varit en avgörande fråga i flertalet skatte- och skattebrottsprocesser från tiden före den 1 juli 2013.³³⁸

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

- Bland de äldre processer, vilka jag har nämnt i annat sammanhang,³³⁹ finns t.ex. Svea hovrätts mål B 1378/96, där HD avslog en resningsansökan, mål nr Ö 257-99, utan att finna ”anledning inhämta förhandsavgörande från EG-domstolen”, när domen i hovrätten innebar att legalitetsprincipen åsidosattes,

³³⁵ Jfr Forssén 2016, 12 213 164.

³³⁶ Jfr avsnitten 1.3.3 och 1.3.4.

³³⁷ Mervärdesskattedirektivets art. 2.1 b i motsvarades i sjätte direktivet av art. 28a.1 a första st., där *skattskyldig person* användes i den svenska översättningen av sjätte direktivet.

³³⁸ Se prop. 2012/13:124 s. 94. Jfr även Forssén 2016, 12 213 177.

³³⁹ Se Forssén 2016, 12 213 177.

trots att det påstådda skattebrottet bestod i att skyldigheten att redovisa beräknad utgående moms på UIF åsidosatts utifrån dåvarande lydelse av 2 a kap. 3 § första st. 3 ML och dåförtiden det andra inblandade EU-landet inte stipulerade momsplikt för varan i fråga, finguld,³⁴⁰ i sin nationella momslagstiftning. Säljaren i det andra inblandade EU-landet kunde således inte anses ha karaktären av skattskyldig, och därmed kunde enligt min mening inte köparen i Sverige beskattas för UIF med stöd av 2 a kap. 3 § första st. 3 och andra st. ML eftersom 2 a kap. 3 § första st. 3 före den 1 juli 2013 klart stipulerade att säljaren i det andra EU-landet skulle vara skattskyldig.³⁴¹

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

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

³⁴⁰ Jfr ang. investeringsguld: avsnitt 3.9.2.1.

³⁴¹ Jfr även Forssén 2016, 12 213 174.

hos SKV, med möjlighet till överklagande till regeringen, genom tillämpning av 60:1 SFL om beslut om befrielse från skatteavdrag, arbetsgivaravgifter, mervärdesskatt eller punktskatt.³⁴²

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

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

Den 'felskrivning' som får anses ha förelegat i 2 a kap. 3 § första st. 3 ML före den 1 juli 2013 utgör ett exempel på betänkligheter från lagstiftarens sida på temat ord och kontext i samband med tillkomsten av skatteregler, eftersom lagstiftaren inte har beaktat att *skattskyldig* enligt ML enbart betyder skyldighet att redovisa och betala utgående moms – jämför i avsnitt 3.2.1 min schematiska översikt, för att illustrera hur mervärdesskattens skyldigheter och rättigheter hänger ihop, och kommentarer med referenser till regler i ML och mervärdesskattedirektivet därtill. Att med skattskyldighet endast förstås skyldigheten att betala skatt till staten infördes för övrigt redan när ML ersatte GML den 1 juli 1994,³⁴³ och således inte först vid Sveriges EU-

³⁴² Se Forssén 2016, 12 213 177.

³⁴³ Jfr prop. 1993/94:99 s. 105 och 106.

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

3.8.2 Konklusioner

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

- Den första frågan är om den enskilde, närmare bestämt de köpare i Sverige som inte bara har beskattats för UIF när omständigheterna var sådana att säljaren i det andra EU-landet inte kunde anses skattskyldig utan också har ådömts straffrättsligt ansvar för oredovisat UIF, ska ta ansvar för lagstiftarens 'felskrivning' i 2 a kap. 3 § första st. 3 ML före den 1 juli 2013.
- Den andra frågan är om lagstiftarens 'felskrivning' utgör sådana synnerliga skäl för befrielse från moms som anges i 60:1 SFL.³⁴⁴ Svaret på den frågan bör enligt min mening också avgöra frågan om resningsgrund föreligger i brottmål avseende tiden före den 1 juli 2013, där köpare ådömts ansvar för skattebrott på grund av oredovisat UIF när säljaren i det andra inblandade EU-landet inte kunde anses skattskyldig.

Den 'felskrivning' som får anses ha förelegat i 2 a kap. 3 § första st. 3 ML före den 1 juli 2013, genom bruket av begreppet *skattskyldig* i lagrummet, utgör ett exempel på betänkligheter från lagstiftarens sida på temat ord och kontext i samband med tillkomsten av skatteregler. När lagstiftaren den 1 juli 2013 passade på att ändra skattskyldig till beskattningsbar person i lagrummet uttalade lagstiftaren att det bara rörde sig om en formell sak – en fråga om att åstadkomma en förbättrad *formell* överensstämmelse med vad som stipuleras om UIF av varor i art. 2.1 b i mervärdesskattedirektivet.³⁴⁵ Emellertid nämnde inte lagstiftaren att begreppet skattskyldig i den tidigare lydelsen av 2 a kap. 3 § första st. 3 ML har varit en avgörande fråga i flertalet skatte- och skattebrottsprocesser från tiden före den 1 juli 2013. Att beskriva ändringen i lagrummet som blott en formell sak visar således på en total okunnighet från lagstiftarens sida om den kontext i vilken frågan om

³⁴⁴ Ang. 60 kap. 1 § SFL: jfr även vissa rättssäkerhetsmässiga aspekter i avsnitt 5.2.8.2.

³⁴⁵ Se prop. 2012/13:124 s. 94.

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

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

3.9 Bestämningarna av vara och tjänst – 1 kap. 6 § ML³⁴⁶

3.9.1 Bakgrund till 1 kap. 6 § och problembeskrivning

I avsnitt 2.2 återges lydelsen av 1 kap. 6 § ML. Redan när ML ersatte GML den 1 juli 1994 skedde en EU-anpassning beträffande varubegreppet såtillvida att 1:6 anger att fastigheter också utgör varor.³⁴⁷

I avsnitten 3.9.2.1-3.9.3 behandlas olika exempel på den systematiska frågan om bestämningen av vara och tjänst i 1 kap. 6 § ML. Bestämningen av begreppen vara och tjänst som återfinns däri innebär ett extra steg jämfört med i mervärdesskattedirektivet när det gäller bestämningen av skatteobjektet eller undantaget från skatteplikt. Där definieras inte vad som avses med vara och tjänst, utan t.ex. huvudreglerna om bestämningen av skatteobjektet behandlar vad som utgör leverans av varor, art. 14.1, respektive tillhandahållande av tjänster, art. 24.1.³⁴⁸ Genomgången i avsnitten 3.9.2.1-3.9.3 berör således dessa systematiska aspekter på 1:6 ML i förhållande till mervärdesskattedirektivet.

³⁴⁶ Jfr Forssén 2016, 12 200 001, 12 213 177, 12 213 213 och 12 213 235.

³⁴⁷ Jfr prop. 1993/94:99 s. 107.

³⁴⁸ Jfr avsnitt 1.3.3.

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

3.9.2.1 Exemplet olika slag av investeringsguld – särskilt om 1 kap. 18 § och 3 kap. 10 a och 10 b §§ ML³⁴⁹

Mervärdesskattedirektivet definierar, som nämnts,³⁵⁰ 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.³⁵¹

Reglerna om investeringsguld innebär i förstone att en huvudregel om undantag från skatteplikt gäller för omsättning av investeringsguld, enligt 3 kap. 10 a § ML, medan industriguld omfattas av den generella skatteplikten för varor och tjänster i 3 kap. 1 § första st. ML. Vidare finns det beträffande investeringsguld möjligheter enligt 3 kap. 10 b § respektive 10 c § för en beskattningsbar person respektive för ett ombud att välja skattskyldighet (beskattningsoption) för omsättning till en annan beskattningsbar person respektive för förmedling av investeringsguld om den för vars räkning förmedlingen görs har valt att utnyttja beskattningsoptionen. Om beskattningsoptionen utnyttjas, gäller, enligt 1 kap. 2 § första st. 4 a ML, omvänd skattskyldighet för omsättning av investeringsguld – eller av guldmaterial eller halvfärdiga produkter med en finhalt av minst 325 tusendelar – mellan beskattningsbara personer, dvs. för omsättning som en säljare som är beskattningsbar person gör till den beskattningsbara person som har valt att utnyttja beskattningsoptionen. Förvärvaren gör – trots att omsättningen sker inom landet (Sverige) – samma slags beskattningsåtgärd som vid UIF, dvs. denne beräknar och redovisar en utgående moms på sitt förvärv.³⁵²

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*,

³⁴⁹ Jfr Forssén 2016, 12 213 177.

³⁵⁰ Se avsnitt 3.9.1.

³⁵¹ Jfr ang. finguld: avsnitt 3.8.1.

³⁵² Jfr Forssén 2016, 12 213 171.

- dels att definitionen av investeringsguld i 1 kap. 18 § ML, som i och för sig gör samma åtskillnad mellan de båda olika slagen av investeringsguld – dvs. i guldmynt respektive annat investeringsguld – som art. 344 i mervärdesskattedirektivet, görs utan anknytning till definitionen av vara respektive tjänst i 1:6 ML.³⁵³

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

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

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

³⁵³ Den 1 januari 2000 infördes, genom SFS 1999:640 (som baserades på prop. 1998/99:69), nya momsregler i kraft för s.k. investeringsguld. De återfinns i 1 kap. 2 § första st. 4 a, 1 kap. 18 § och 3 kap. 10 a-10 c §§ ML och föranleddes av rådets direktiv 98/80/EG. I mervärdesskattedirektivet återfinns reglerna om investeringsguld i art. 344-356.

I förstnämnda hänseende erinras om att syftet med att som en huvudregel (3:10 a ML) undanta omsättning av guld i investeringssyfte är att beskatta handeln med investeringsguld på samma sätt som finansiella tjänster, vilka omfattas av ett motsvarande undantag (3:9).³⁵⁴ Härvidlag jämför jag handeln med investeringsguld i första hand med värdepappershandel enligt 3:9 tredje st. 1 ML,³⁵⁵ som anger att omsättning av bl.a. aktier utgör värdepappershandel, oavsett om de representeras av värdepapper eller inte. Enligt min mening borde samma bestämmelse av förekomsten av omsättning enligt 2 kap. ML gälla för investeringsguld som kan representeras av värdepapper, dvs. investeringsguld som inte utgör guldmynt, som för värdepappershandel. Beträffande handel med investeringsguld bestående av guldmynt bör enligt min mening förekomsten av omsättning enligt 2 kap. ML ske såsom för varor, eftersom guldmynt alltid är specifika föremål och äganderättsövergången uttrycks genom att myntet traderas.

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

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

³⁵⁴ Se prop. 1998/99:69 s. 1.

³⁵⁵ Jfr avsnitten 3.5.1-3.5.4.

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

Från historisk synvinkel kan beträffande 1 kap. 6 § ML nämnas att när ML ersatte GML den 1 juli 1994 överfördes helt enkelt definitionerna av vara och tjänst från 7 § GML till 1:6 ML, varvid lagstiftaren bl.a. angav att en anpassning till vad som var internationellt gängse borde göras såtillvida att begreppet vara även skulle omfatta fastigheter. Begränsningarna av mervärdesbeskattningen skulle i stället införas i bestämmelserna om undantag från skatteplikt i 3 kap. ML. I övrigt skulle innebörden av begreppen vara och tjänst bestå oförändrad.³⁵⁶ 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,³⁵⁷ enbart den EU-anpassning som idag innebär att 1:6 ML anger att fastigheter också utgör varor. Det förhållningssättet är enligt min mening ett exempel på betänkligheter från lagstiftarens sida på temat ord och kontext i samband med tillkomsten av skatteregler.

3.9.2.2 Exemplet tandvård – särskilt om 3 kap. 4 § andra st. andra strecksatsen och 6 § ML³⁵⁸

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-

³⁵⁶ Jfr prop. 1993/94:99 s. 128 med hänvisning till prop. 1989/90:111 s. 189.

³⁵⁷ Se avsnitt 3.9.1.

³⁵⁸ Jfr Forssén 2016, 12 213 213.

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

Med tandvård förstås enligt 3 kap. 6 § ML åtgärder för att förebygga, utreda eller behandla sjukdomar, kroppsfel och skador i munhålan. Momsfri tandvård kan erhållas inom institutionsvården och undantaget gäller även för tandvård hos legitimerade tandläkare eller legitimerade tandhygienister.³⁵⁹

Momsfriheten gäller för alla varor och tjänster som tillhandahålls som ett led i tandvården. På motsvarande sätt som för sjukvård gäller undantag även i underentreprenörssituationerna, dvs. för (tand)vårdande entreprenör. Momsfrihetens räckvidd överensstämmer således i princip med momsfriheten för sjukvård,³⁶⁰ 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.³⁶¹
- 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

³⁵⁹ Jfr även Forssén 2001 s. 199.

³⁶⁰ Jfr även Forssén 2001 s. 199.

³⁶¹ Jfr prop. 1993/94:99 s. 151 och 152. Jfr även Forssén 2001 s. 199 och 200.

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

Lagstiftaren hänvisade till att undantag ska tolkas och tillämpas restriktivt enligt EU-domstolens praxis,³⁶² och till EU-målet C-401/05 (VDP Dental Laboratory), och föreslog att lagrummet i fråga ändrades i paritet med direktivbestämmelsen.³⁶³ Det skedde den 1 januari 2015, genom SFS 2014:1492, så att undantaget enligt 3 kap. 4 § andra st. andra strecksatsen numera lyder:

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

Beträffande nämnda lagändring i 3 kap. 4 § andra st. andra strecksatsen ML får nämnas att det är grundläggande för ML att den skattemässiga statusen på en omsättning ska bedömas utifrån just omsättningen, och inte med avseende på vilken momsmässig karaktär t.ex. en vara kan anses ha hos mottagaren. Det finns, som nämnts,³⁶⁴ 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,³⁶⁵ 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 –

³⁶² Jfr avsnitt 3.4.2.

³⁶³ Jfr prop. 2014/15:1 s. 324 och 325.

³⁶⁴ Jfr avsnitt 3.2.2.3.

³⁶⁵ Se prop. 2007/08:25 s. 120 och 124. Jfr även Forssén 2011 s. 172 och avsnitt 6.4.3 i Forssén 2015 (1).

jämför dagens 2 kap. 1 b § ML³⁶⁶ – uteslöt rätt till avdrag för s.k. fiktiv moms för förvärvaren av varorna. HFD ansåg att frågan skulle avgöras med utgångspunkt i förvärvarens verksamhet, och att det förhållandet att en vara, när den överläts till den moms skyldige förvärvaren, var undantagen från momsplikt inte inverkar på rätten till avdrag för fiktiv moms.³⁶⁷ Rätten till avdrag för fiktiv moms utmönstrades ur ML den 1 november 1995, genom SFS 1995:700, varvid för övrigt samtidigt regler om VMB infördes genom 9 a kap. i ML.

Någon kanske undrar varför det inte skedde redan i samband med anpassningarna av ML till EU-rätten när Sverige blev EU-medlem den 1 januari 1995, dvs. genom SFS 1994:1798. Lagstiftaren hänvisade till tidsbrist och att de svenska reglerna om fiktivt avdrag i flertalet fall ansågs leda till samma materiella resultat som de som eftersträvas med VMB-reglerna från EU och direktiv 94/5/EG (som återfinns i art. 311-343 i mervärdesskattedirektivet).³⁶⁸ Jag redogjorde utförligt för en motsatt ståndpunkt, varvid jag i sammanfattning noterade, att det var endast skattskyldiga återförsäljare som kompenserades för en förlorad fiktiv avdragsrätt genom införandet av marginalbeskattningssystemet (VMB) i 9 a kap. ML,³⁶⁹ medan för övriga grupper av företagare den förlorade fiktiva avdragsrätten fick uppenbart genomgripande konsekvenser som enligt min mening starkt försämrade för nyföretagandet i Sverige.³⁷⁰

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

När det gäller bestämningen av omsättningens momsmässiga status bör således enbart förhållandena hos den som gör omsättningen, dvs. säljaren, bedömas. Lagstiftaren noterade också i samband med att ML ersatte GML den 1 juli 1994, att skatteplikten och undantagen från den gäller ”själva omsättningen av varor och tjänster”.³⁷¹ Lagstiftaren framhöll i samband med det uttalandet att bedömningen – till skillnad från vad som gällde enligt GML – inte ska avse ”de omsatta varorna

³⁶⁶ Undantag från omsättning för överlåtelse av verksamhet enligt 2 kap. 1 b § ersatte den 1 januari 2016, genom SFS 2015:888, regeln om undantag från skatteplikt för överlåtelse av verksamhet enligt 3 kap. 25 § genom SFS 2015:888) – jfr Forssén 2016, 12 211 120.

³⁶⁷ Jfr Forssén 1993 s. 133 och Forssén 1994 s. 180.

³⁶⁸ Jfr prop. 1994/95:57 s. 75. Jfr även Forssén 1995 (1) s. 12.

³⁶⁹ Jfr avsnitt 3.3.3.1.

³⁷⁰ Jfr Forssén 1995 (2).

³⁷¹ Jfr prop. 1993/94:99 s. 105.

eller tjänsterna som sådana”.³⁷² Lagstiftaren borde således ha varit konsekvent i det hänseendet också beträffande 3 kap. 4 § andra st. andra strecksatsen ML, framför allt som art. 132.1 e i mervärdesskattedirektivet skulle ha varit implementerad i den regeln redan när Sverige blev EU-medlem 1995. Art. 132.1 e motsvarades i förevarande hänseende av art. 13 A.1 e i sjätte direktivet, där undantaget också skulle bestämmas enbart med avseende på de båda yrkeskategorierna – tandläkare och tandtekniker – och inte på mottagaren av tjänsten, dvs. patienten.

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

*3.9.2.3 Exemplet elektroniska tjänster – särskilt om bl.a. lagen (2011:1245) om särskilda ordningar för mervärdesskatt för telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster*³⁷³

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

³⁷² Jfr prop. 1993/94:99 s. 105.

³⁷³ Jfr Forssén 2016, 12 213 235.

mervärdesskattedirektivet inte är uttömmande utan utgör endast en exemplifiering och att avsikten är att listan ska kunna omfatta fler exempel än de uppräknade, ”både sådana som redan finns idag och sådana som inte finns idag men som kommer att finnas i framtiden”.³⁷⁴

- Mervärdesskattedirektivet använder enligt art. 358.2 begreppen *elektroniska tjänster* och *tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg*, vilka enligt förarbetena ska anses ha samma betydelse.³⁷⁵ 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 bestämmelsen av platsen för tillhandahållande för att undvika dubbelbeskattning, utebliven beskattning eller snedvridning av konkurrensen.
- Beträffande tillämpningsförförordningen³⁷⁶ 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 tillämpningsförförordningen 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 tillämpningsförförordningen anges följande:
 - I art. 7.1 i tillämpningsförförordningen 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

³⁷⁴ Jfr prop. 2013/14:224 s. 59. Genom SFS 2014:942 ändrades den 1 januari 2015 benämningen på lag (2011:1245) om redovisning, betalning och kontroll av mervärdesskatt för elektroniska tjänster till: Lag om särskilda ordningar för mervärdesskatt för telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster. Lag (2011:1245) om redovisning, betalning och kontroll av mervärdesskatt för elektroniska tjänster infördes den 1 januari 2012 och baseras på prop. 2010/11:165. Reglerna i fråga överfördes till lag (2011:1245) om redovisning, betalning och kontroll av mervärdesskatt för elektroniska tjänster från 10 a kap. SBL, när SBL ersattes den 1 januari 2012 av SFL. 10 a kap. med rubriken *Särskilda bestämmelser om mervärdesskatt för elektroniska tjänster* infördes i SBL den 1 juli 2003, genom SFS 2003:222 och baserades på prop. 2002/03:77, som i sin tur föranleddes av rådets direktiv 2002/38/EG och rådets förordning (EG) 792/2002.

³⁷⁵ Jfr prop. 2013/14:224 s. 58-59.

³⁷⁶ Jfr avsnitt 1.3.3.

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

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

Problemet med att försöka reglera vad som finns idag och vad som kommer i framtiden angående elektroniska tjänster är att framtiden ofta redan är här. I art. 7 i tillämpningsförordningen finner jag t.ex. ingenting om produkter som tillhandahålls med hjälp av 3D-skrivare,³⁷⁷ och det finns inte heller något därom i bilaga I i förordningen, i förordning (EU) nr 1042/2013 eller i bilaga II till mervärdesskattedirektivet.

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

Enligt min mening är det betänkligt, utifrån rättssäkerhetsmässiga krav på förutsebarhet i beskattningsbeslut, att låta nödvändiga uppdateringar ske, inte genom en utveckling av art. 24-29 i mervärdesskattedirektivet, utan genom ytterligare exemplifieringar i tillämpningsförordningen av vad som avses med elektroniska tjänster. Tillämpningsförordningen är direkt tillämplig i nationell rätt enligt art. 288 andra st. FEUF och ska därför, till skillnad från direktivet, inte implementeras i svensk lagstiftning.³⁷⁸ 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.

³⁷⁷ 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.”

³⁷⁸ Jfr även prop. 2013/14:224 s. 56.

RF. Jag varnade för en sådan utveckling redan i samband med förslaget om en EG-förordning om tillämpning av sjätte direktivet.³⁷⁹

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 tillämpningsförfordningen utgör är uppdaterad i förhållande till utvecklingen i det verkliga affärlivet när det gäller användningen av elektroniska tjänster.

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

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

³⁷⁹ Jfr Forssén 2005 (1) och Forssén 2005 (2).

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

- Elektroniska tjänster kan bestå i att en vara, t.ex. en bok, laddas ned och tillhandahålls via nätet som en elektronisk tjänst. Då är det fråga om något annat än en vara (bok), nämligen en (elektronisk) tjänst – enligt 1:6 ML. I förarbetena anges, med hänvisning till definitionerna av vara och tjänst i 1:6 ML (se avsnitt 2.2), att när en vara kan levereras elektroniskt är den inte längre ett materiellt ting, utan *något annat*, nämligen en tjänst – en elektronisk tjänst.³⁸⁰ 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.³⁸¹
- Den reducerade momssatsen om 6 % infördes i 7 kap. 1 § tredje st. 1 ML den 1 januari 1996, genom SFS 1995:1364,³⁸² för allmänna nyhetstidningar (dagstidningar).³⁸³ Den 1 januari 2002 utvidgades regeln, genom SFS 2001:1169,³⁸⁴ 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).³⁸⁵

³⁸⁰ Jfr prop. 2002/03:77 s. 27 och 34.

³⁸¹ 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.

³⁸² Jfr bet. 1995/96:SkU12; prop. 1995/96:45; SOU 1995:37.

³⁸³ 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.

³⁸⁴ Jfr bet. 2001/02:SkU12; prop. 2001/02:45.

³⁸⁵ Jfr prop. 2001/02:45 s. 30.

- I utskottsbetänkandet till SFS 2001:1169 nämns motioner med uppmaningen att Regeringen bör hålla noggrann uppsikt över gränsdragnings- och konkurrensproblem mellan tryckta tidningar etc. och tidningar etc. som levereras via Internet.³⁸⁶ 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,³⁸⁷ numera får anses gälla också för dagstidningar och tidskrifter etc. som tillhandahålls via Internet. Framför allt som ett motiv för särbehandling av tryckta dagstidningar i förhållande till elektroniska tidningar var att ”man kan inte ha en dator i sängen eller på bussen”, varvid Pressutredningen -94 dock nämnde att ”små, bekväma ’bokdatorer’ är under utveckling”.³⁸⁸
- Framtiden är redan här, med läsplattor och annat. Därför är nyss nämnda praktiska motiv, för en konkurrensnedvridning till följd av olikheter i mervärdesbeskattningen mellan tryckta respektive elektroniska tidningar, numera förlegade, enligt min mening. Miljöskäl kan dock alltjämt anföras för att inte diskriminera de elektroniska tidningarna, eftersom de innebär en minskad pappersförbrukning.³⁸⁹ 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.

³⁸⁶ Jfr bet. 2001/02:SkU12 s. 9.

³⁸⁷ 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.

³⁸⁸ Jfr SOU 1995:37 s. 150 och även s. 146 och 147.

³⁸⁹ Jfr SOU 1995:37 s. 150.

Om inte mitt förslag om att införa en regel som anger att omsättning av elektroniska tjänster ska i mervärdesskattehänseende behandlas analogt med vad som gäller för omsättning av varor eller tjänster inom andra områden (såsom konsulttjänster, finansiella tjänster, vård och omsorg och utbildning) genomförs, bör lagstiftaren hemställa hos EU-kommissionen, Europaparlamentet och rådet om en ändring i pkt 6 i bilaga III till mervärdesskattedirektivet,³⁹⁰ så att det blir möjligt att införa den reducerade momsatsen om 6 % för dagstidningar och tidskrifter etc. också när de tillhandahålls över Internet. Fördelen med mitt förslag är att en sådan kasuistisk metod inte längre vore erforderlig för att åstadkomma en neutral moms vid jämförelse mellan produkter som levereras som varor respektive som elektroniska tjänster, dvs. för att åstadkomma att en överbeskattning av elektroniska tjänster undviks. I stället för att använda en kasuistisk metod som i tillämpningsförförordningen blir bestämningen av omsättning av elektroniska tjänster allmänt giltig. Detaljerna får – vid behov – komma till uttryck beträffande eventuella särskilda behov av att reglera undantag i vissa situationer avseende vad som avses med omsättning av elektroniska tjänster. Exempelvis en fråga som gäller huruvida den reducerade momsatsen om 6 % ska behållas för tidningar och tidskrifter etc. bör då gälla oavsett om sådan produkt levereras som tryckt produkt, dvs. vara, eller tillhandahålls som elektronisk tjänst.

Mitt förslag bör ge en mer rättssäker bestämning av omsättning av elektroniska tjänster, eftersom metoden med analogislut kan användas utifrån vad som är känt inom affärlivet om olika produkter och vad som behövs i termer av innovationer. En sådan kasuistisk bestämning som nu sker genom exemplifiering i bilaga II till mervärdesskattedirektivet och i art. 7 i tillämpningsförförordningen kan dels träffa fel på grund av bristande tekniska eller affärsmässiga insikter i ämnet från lagstiftarens och nämnda EU-institutioners sida,³⁹¹ dels riskera att snabbt bli inaktuell. Vidare kan en systematisk tolkning leda till oavsedda skillnader i uppfattningen om gällande rätt momsmässigt sett mellan utbildning med hjälp av elektroniska tjänster jämfört med t.ex. vård och omsorg med hjälp av elektroniska tjänster, bara för att förstnämnda men inte sistnämnda berörs i art. 7.3 j och o i tillämpningsförförordningen angående vad för slags undervisning som *i synnerhet* ska undantas från vad som avses med elektroniska tjänster enligt art. 7.1 i förordningen.

³⁹⁰ 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.

³⁹¹ Jfr ang. *energiåstring* i avsnitt 2.2.

Dessutom kan införandet – vid sidan av vad som anges om producenter etc. samt verksamheter inom fria och därmed likställda yrken i art. 9.1 andra st. första men. i mervärdesskattedirektivet – av särskilda benämningar avseende skattesubjektet, såsom beträffande 'tjänster av *fackmän*' i förordningens art. 7.3 i, leda till att statusen på skattesubjektet prövas en andra gång i samband med bedömningen av omsättningsfrågan, i stället för, som sig bör, endast en gång beträffande huruvida en person har karaktären av beskattningsbar person enligt huvudregeln därom i art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet. Jämför för övrigt därvidlag underfråga C, till huvudfrågan A, i min licentiatavhandling.³⁹²

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

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

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

³⁹² Jfr ang. skatteobjektets eventuella betydelse för bestämmandet av skattesubjektet i Forssén 2011 s. 34 ff, 203ff och 261.

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

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

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

3.9.3 Konklusioner

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

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

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

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

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

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

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

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

Även om 1:6 inte skulle utmönstras ur ML inom överskådlig tid, kan och bör dessutom frågan om momssatsen på tidningar och tidskrifter etc. fortsatt ska vara lägre för tryckta jämfört med elektroniska sådana produkter behandlas dessförinnan. De skäl som anfördes i mitten av 1990-talet för att göra en momsmässig skillnad mellan tryckta och elektroniska tidningar är inte längre aktuella. Teknikutvecklingen beträffande elektroniska tjänster har gjort att det skäl som alltså är relevant vid prövningen av om momsen är neutral beroende på i vilken form – vara eller tjänst – som en nedladdningsbar produkt, t.ex. en tidning, tillhandahålls är enligt min mening miljöskälet. Det talar för att momssatsen borde vara lägre på en elektronisk tidning än på en tryckt tidning, i motsats till vad som gäller ännu idag.³⁹³

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,³⁹⁴ eftersom investeringsguld kategorimässigt sett i praktiken hör ihop med finansieringstjänsterna. På så sätt blir det också tydligare att industriguld omfattas av den generella skatteplikten för omsättning av varor och tjänster i 3 kap. 1 § första st. ML. Bestämmelserna om omvänd skattskyldighet för investeringsguld respektive definitionen av investeringsguld kan dock kvarstå i 1 kap. 2 § första st. 4 a respektive 1 kap 18 § ML.

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

³⁹³ Se avsnitt 3.9.2.3.

³⁹⁴ Jfr avsnitten 3.5-3.5.4.

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

3.10 Begränsningen av begreppet ekonomisk verksamhet för allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund – 4 kap. 8 § ML³⁹⁵

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

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

Därvidlag berörs 4 kap. 8 § ML i första hand i två hänseenden. Det lagrummet bryter också mot systematiken i mervärdesskattedirektivet,³⁹⁶ nämligen enligt följande:

- Begränsningen av mervärdesbeskattningen hos allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund bestäms i 4:8 ML med avseende på skattesubjektet i stället för med avseende på skatteobjektet.
- Vidare hänvisar 4:8 ML, som nämnts, till *de icke harmoniserade inkomstskattereglerna*. Det medför en risk för att det ska uppstå en innebörd av de båda nämnda juridiska personerna som inte är konform med innebörden av framför allt vad som förstås EU-rättsligt sett med begreppet *organisationer utan vinstsyfte*.³⁹⁷

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

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

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

³⁹⁵ Jfr Forssén 2016, 12 200 001 och 12 214 050.

³⁹⁶ Jfr frågorna under avsnitten 3.9-3.9.3.

³⁹⁷ Jfr Forssén 2016, avsnitt 12 200 001.

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

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

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

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

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

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

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

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

I 6 kap. 6 § anges följande:

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

Staten är ett och samma rättssubjekt, varför mervärdesbeskattning inte sker för tillhandahållanden mellan statliga myndigheter. Momsmässigt sett avses dock inte med *staten* de statliga affärsverken.³⁹⁸ Varje statligt affärsverk utgör ett särskilt skattesubjekt enligt 6:6 ML. Således sker mervärdesbeskattning för omsättning mellan ett statligt affärsverk och andra skattesubjekt, såsom andra statliga affärsverk och staten samt andra personer. Lagrummet 6:6 i ML står således inte i strid mot art. 13 i mervärdesskattedirektivet, där pkt 1 första st. lyder:

”Stater, regionala och lokala myndigheter och övriga offentligrättsliga organ skall inte anses som beskattningsbara personer när det gäller verksamheter som de bedriver eller transaktioner som de utför i sin egenskap av offentliga myndigheter, även om de i samband härmed uppbär avgifter, arvoden, bidrag eller betalningar.”

De statliga affärsverken ska behandlas som kommersiella företag momsmässigt sett, och de omfattas inte av det avdragsförbud som gäller för staten enligt 8 kap. 8 § ML. Staten blir dock skattskyldig enligt ML för skattepliktig omsättning i likhet med vad som gäller för bl.a. statliga affärsverk. Utöver den begränsning som sker med avseende på bestämningen av beskattningsbar person i enlighet med art. 13 sker begränsningen av mervärdesbeskattningen hos offentligrättsliga organ, liksom i övrigt i mervärdesskattedirektivet, med avseende på skatteobjektet, varvid jag hänvisar till art. 132.1 a, b, g, h, i, n, o och q.

Art. 13 i mervärdesskattedirektivet får anses implementerad i 4 kap. 6 och 7 §§ ML, där reglerna om undantag från ekonomisk verksamhet enligt 4:1 ML för myndighetsutövning i offentlig verksamhet

³⁹⁸ Jfr 1 kap. 16 § första men. ML.

återfinns.³⁹⁹ 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.⁴⁰⁰

Oavsett vad som sker beträffande sistnämnda strukturella frågeställning, är således den enda särbehandlingen av juridiska personer i ML som inte strider mot art. 9-13 i mervärdesskattedirektivet den som följer av 1 kap. 16 § första men. och 6 kap. 6 § ML och gäller statliga affärsverk. Det saknas sålunda, enligt min mening, stöd i mervärdesskattedirektivet för undantag från mervärdesbeskattningen med avseende på bestämningen av skattesubjektet på det sätt som sker för de juridiska personerna i 4 kap. 8 § ML, dvs. för allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund.

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

Att 4 kap. 8 § ML bryter systematiskt mot mervärdesskattedirektivet, genom att mervärdesbeskattningen för två typer av juridiska personer, dvs. allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund, begränsas med avseende på bestämningen av skattesubjektet i stället för med avseende på objektet, dvs. omsättningen av vara eller tjänst, medför konkurrensnedvridningar. Det följer redan av att undantag från skatteplikt för omsättning av vara eller tjänst ska tolkas och tillämpas restriktivt enligt EU-domstolens praxis. Det gäller oavsett i vilken företags- eller associationsform den som gör omsättningen bedriver sin ekonomiska verksamhet. Genom 4:8 ML uppstår en konkurrensnedvridning såtillvida att allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund, till skillnad från t.ex. enskilda firmor (fysiska personer), AB, handelsbolag och ekonomiska föreningar, inte omfattas av mervärdesbeskattning redan på grund av att de är just allmännyttiga ideella föreningar eller registrerade trossamfund. De omfattas, i motsats till vad som gäller för andra företags- och associationsformer, inte av mervärdesbeskattning även om de gör andra

³⁹⁹ Jfr även regeln om undantag från skatteplikt vid uttag hos en kommun eller staten, dvs. 3 kap. 29 § ML.

⁴⁰⁰ Jfr även Forssén och Kellgren 2010 s. 69 samt Forssén 2016, 12 214 050.

omsättningar än de för vilka undantag stipuleras i art. 132.1 k, l, m och o i mervärdesskattedirektivet.

För övrigt har 4 kap. 8 § ML en särskild betydelse på idrottsområdet, nämligen beträffande bestämningen av undantag från skatteplikt på det området respektive tillämplig momsats på det området när undantag inte gäller.

- Om någon bereds tillträde till idrottsligt evenemang eller tillfälle att utöva idrottslig verksamhet gäller undantag från skatteplikt enligt 3 kap. 11 a § första st. ML, förutsatt – enligt andra st. i samma lagrum – att tjänsterna omsätts av staten eller en kommun eller av en förening i de fall verksamheten inte anses som ekonomisk enligt 4 kap. 8 § ML (allmännyttig ideell förening).
- Om andra associations- och företagsformer än stat, kommun eller allmännyttig ideell förening tillhandahåller tillträde till idrottsligt evenemang eller tillfälle att utöva idrott är omsättningen således momspliktig, vilket följer motsatsvis av 3 kap. 11 a § andra st. ML. För sådan omsättning av tjänster inom idrottsområdet gäller enligt 7 kap. 1 § tredje st. 10 ML, som hänvisar till 3 kap. 11 a §, den reducerade momsatsen om 6 %.

Medlemsländerna i EU ska i sina momsagstiftningar tillämpa en normalskattesats, vilket följer av art. 96 i mervärdesskattedirektivet. Därjämte får de tillämpa en eller två reducerade momsatsar, vilket följer av art. 98.1 i mervärdesskattedirektivet. Normalskattesatsen, dvs. den generella momsatsen, i ML är 25 %, ⁴⁰¹ och de båda reducerade momsatserna i ML är 12 respektive 6 %. ⁴⁰² Art. 113 FEUF och pkt 4 i ingressen till mervärdesskattedirektivet innebär att momsagstiftningarna i de olika EU-länderna ska vara harmoniserade, så att konkurrensnedvridning undviks etc. Emellertid varierar momsatserna mellan de olika EU-länderna, och den bristen på harmonisering har stöd i pkt 7 i ingressen till mervärdesskattedirektivet. Även om momsatserna sålunda får variera mellan EU-länderna, får de dock inte tillämpa reducerade momsatsar på vilka varor och tjänster som helst. Bilaga III till mervärdesskattedirektivet utgör: ”Förteckning över leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster på vilka de reducerade mervärdesskattesatser som avses i artikel 98 får tillämpas”.

Om 4 kap. 8 § skulle komma att utmönstras ur ML, knyts inte längre bestämningen av undantag respektive tillämpning av reducerad momsats till associationsformen allmännyttig ideell förening. I stället får då begränsningen av mervärdesbeskattningen med avseende på skattesubjektet för vissa juridiska personer ske i enlighet med art. 13 i mervärdesskattedirektivet också på idrottsområdet, dvs. endast

⁴⁰¹ Se 7 kap. 1 § första st. ML.

⁴⁰² Se 7 kap. andra respektive tredje st. ML.

beträffande stater, regionala och lokala myndigheter och övriga offentligrättsliga organ – inte beträffande allmännyttiga ideella föreningar. Något stöd finns inte heller för att särbehandla allmännyttiga ideella föreningar beträffande momssatsfrågan, utan de ska – om 4:8 utmönstras och de sålunda kan anses utgöra beskattningsbara personer i enlighet med huvudregeln i 4:1 – omfattas av den reducerade momssatsen om 6 % på idrottsområdet, i likhet med t.ex. AB och ekonomiska föreningar, eftersom pkt 13 respektive pkt 14 i bilaga III till mervärdesskattedirektivet inte gör någon åtskillnad mellan olika företags- eller associationsformer beträffande tillämpningen av reducerad momssats för tillträde till sportevenemang respektive utnyttjande av sportanläggningar.

3.10.4 Fördragsbrottsfrågan angående 4 kap. 8 § ML

Konkurrenssnedvridningen som 4:8 ML medför är ett fördragsbrott både primär- respektive sekundärrättsligt sett, dvs. i förhållande till art. 113 FEUF respektive pkt 4 i ingressen till mervärdesskattedirektivet. Frågan har behandlats i SOU 2002:74, som ännu inte har lett till lagförslag, och i budgetpropositionen för 2006 aviserades att frågan skulle utredas vidare, varför utredningen SOU 2006:90 ansåg att det saknades skäl att behandla 4:8 ML i samband med frågorna om en enhetlig moms.⁴⁰³

I min licentiatavhandling noterade jag att EU-kommissionen den 26 juni 2008 inledde fördragsbrottsförfaranden mot Sverige om att 4 kap. 1 § ML⁴⁰⁴ respektive 4 kap. 8 § ML skulle innebära överträdelser av mervärdesskattedirektivet.⁴⁰⁵ 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 2008.⁴⁰⁶ Regeringen avgav sitt svar 2008-10-09 till EU-kommissionen,⁴⁰⁷ 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.⁴⁰⁸ EU-kommissionen avslog ansökan, men enligt ett pressmeddelande från

⁴⁰³ Jfr SOU 2006:90 s. 192.

⁴⁰⁴ 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.

⁴⁰⁵ Jfr Forssén 2011 s. 59.

⁴⁰⁶ Jfr även Forssén 2011 s. 59.

⁴⁰⁷ Jfr Fi2008/4219 (Regeringens svar till EU-kommissionen ang. 4 kap. 8 § ML). Jfr Forssén 2011 s. 59.

⁴⁰⁸ Jfr Fi2011/414 (Regeringens ansökan till EU-kommissionen). Jfr även Forssén 2011 s. 61.

2011-03-31 avsåg Regeringen att fortsätta att arbeta med frågan.⁴⁰⁹ Enligt vad som kan inhämtas från Momsinstitutet (www.momsinstitutet.se) skedde en del ytterligare skriftväxling mellan Regeringen och EU-kommissionen under återstoden av år 2011, men inget har – mig veterligen – hänt därefter, varför jag betecknar frågan om 4:8 ML och huruvida den regeln utgör en överträdelse av mervärdesskattedirektivet som en öppen fråga, vilken kan leda till att EU-kommissionen stämmer Sverige inför EU-domstol för fördragsbrott.

Lagstiftarens förhållningssätt med att på det beskrivna sättet lämna frågan om fördragsbrott föreligger beträffande behandlingen av ideella föreningar och registrerade trossamfund i 4 kap. 8 § ML som en öppen fråga är ett exempel på betänkligheter från lagstiftarens sida på temat ord och kontext i samband med tillkomsten av skatteregler. Enligt min uppfattning kan inte lagstiftaren (Regeringen) i sin skriftväxling med EU-kommissionen anses ha klarlagt att det inte skulle föreligga en risk för att det utvecklas en inhemsk rättspraxis angående användningen av begreppen allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund i 4:8 som inte är konform med innebörden och användningen av begreppet *organisationer utan vinstsyfte* i mervärdesskattedirektivet. Det följer redan av att den negrade bestämningen av ekonomisk verksamhet i 4:8 ML sker genom hänvisning till *de icke harmoniserade inkomstskattereglerna*.

3.10.5 Konklusioner

Genomgången i avsnitten 3.10.1-3.10.4 visar att 4 kap. 8 § ML bryter systematiskt mot mervärdesskattedirektivet enligt följande:

- I lagrummet bestäms begränsningen av mervärdesbeskattningen hos allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund med avseende på skattesubjektet i stället för med avseende på skatteobjektet.
- Lagrummet hänvisar dessutom för den bestämningen till *de icke harmoniserade inkomstskattereglerna*. En risk föreligger därigenom för att det ska uppstå en innebörd av allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund som inte är konform med innebörden av framför allt vad som förstås EU-rättsligt sett med begreppet *organisationer utan vinstsyfte*.

Att mervärdesbeskattningen för allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund, genom 4 kap. 8 § ML, begränsas utifrån bestämningen av skattesubjektet i stället för med avseende på objektet,

⁴⁰⁹ Jfr Forssén 2011 s. 61.

dvs. omsättningen av vara eller tjänst, medför således en risk för att konkurrenssnedvridningar med avseende på momsen uppkommer i förhållande till andra företags- och associationsformer. Det strider mot art. 113 FEUF respektive pkt 4 i ingressen till mervärdesskattedirektivet, dvs. såväl primär- som sekundärrättsligt sett.

EU-kommissionen inledde den 26 juni 2008 fördragsbrottsförfarande mot Sverige om att 4 kap. 8 § ML skulle innebära 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 2008.⁴¹⁰ Sålunda är frågan om nämnda omständigheter avseende 4 kap. 8 § ML innebär att ett fördragsbrott föreligger. Det är en fråga som slutligen skulle komma att avgöras av EU-domstolen, om EU-kommissionen skulle gå vidare och stämma Sverige inför EU-domstolen. Någon sådan tvist har inte inletts vid EU-domstolen. Efter lagstiftarens (Regeringens) skriftväxling med EU-kommissionen är därför fördragsbrottsfrågan sedan slutet av 2011 en öppen fråga. Att lagstiftaren låter frågan huruvida 4 kap. 8 § ML innebär en överträdelse av EU-rätten på momsområdet, dvs. ett fördragsbrott, förbli en öppen fråga är ett exempel på betänkligheter från lagstiftarens sida på temat ord och kontext i samband med tillkomsten av skatteregler. Lagstiftaren (Regeringen) kan nämligen i sin skriftväxling med EU-kommissionen inte anses ha klarlagt att det inte skulle föreligga en risk för att det utvecklas en inhemsk rättspraxis angående användningen av begreppen allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund i 4:8 som är icke EU-konform jämfört med innebörden och användningen av begreppet *organisationer utan vinstsyfte* (eng., *non-profit-making organisations*) i mervärdesskattedirektivet. Redan den negerade bestämningen av ekonomisk verksamhet i 4:8 ML för allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund, vilken sker genom hänvisning till *de icke harmoniserade inkomstskattereglerna*, visar på att en sådan risk föreligger för att en inhemsk icke EU-konform rättspraxis utvecklas.

I avsnitt 3.10.3 berörs för övrigt 4 kap. 8 § ML även särskilt för idrottsområdet och då beträffande allmännyttiga ideella föreningar, vilka, till skillnad från registrerade trossamfund, omfattas av undantag från skatteplikt för tillträde till idrottsligt evenemang eller tillfälle att utöva idrottslig verksamhet, enligt 3 kap. 11 a § första st. ML, som omfattar allmännyttiga ideella föreningar, staten och kommunerna. Om 4 kap. 8 § skulle komma att utmönstras ur ML, knyts inte längre bestämningen av undantag respektive tillämpning av den reducerade momssatsen om 6 %, för nämnda slags omsättningar av tjänster inom

⁴¹⁰ Se 2007/2311 K(2008) 2803.

idrottsområdet, till associationsformen allmännyttig ideell förening genom dagens hänvisning i 3:11 a andra st. till 4:8 respektive hänvisningen i 7 kap. 1 § tredje st. 10 till 3:11 a.

- Genom att 4:8 skulle utmönstras ur ML, skulle begränsningen av mervärdesbeskattningen med avseende på skattesubjektet för vissa juridiska personer ske i enlighet med art. 13 i mervärdesskattedirektivet också på idrottsområdet, dvs. endast omfatta stater, regionala och lokala myndigheter och övriga offentlighetsorgan – inte allmännyttiga ideella föreningar.
- Beträffande momssatsfrågan får bara noteras att det också därvidlag saknas stöd för att särbehandla allmännyttiga ideella föreningar. Om 4:8 utmönstras ur ML, ska de, förutsatt att de uppfyller rekvisiten för beskattningsbar person i enlighet med huvudregeln i 4:1 och sålunda kan mervärdesbeskattas, omfattas av den reducerade momssatsen om 6 % på idrottsområdet, i likhet med t.ex. AB och ekonomiska föreningar. Det är nämligen så att pkt 13 respektive pkt 14 i bilaga III till mervärdesskattedirektivet inte gör någon åtskillnad mellan olika företags- eller associationsformer beträffande tillämpningen av reducerad momssats för tillträde till sportevenemang respektive utnyttjande av sportanläggningar. Momssatserna varierar mellan de olika EU-länderna, vilket motverkar det harmoniseringskrav som uppställs i art. 113 FEUF. Den bristen på harmonisering har dock stöd i pkt 7 i ingressen till mervärdesskattedirektivet. Emellertid får inte EU-länderna tillämpa reducerade momssatser på vilka varor och tjänster som helst eller göra åtskillnad därvidlag mellan olika företags- eller associationsformer utan stöd i bilaga III till mervärdesskattedirektivet.

3.11 Fastighetsbegreppets användning i vissa sammanhang i ML⁴¹¹

3.11.1 Inledning och översikt angående behandlingen av begreppet fastighet i ML

Begreppet fastighet ingår i 1 kap. 6 § ML,⁴¹² 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*).⁴¹³ I avsnitten

⁴¹¹ Jfr Forssén 2016, 12 212 211 och 12 213 124.

⁴¹² Se avsnitt 2.2, där lydelsen av 1 kap. 6 § ML återges.

⁴¹³ Jfr avsnitten 1.3.3 och 3.1. I avsnitt 3.1 återges lydelsen av art. 15.2 a) i mervärdesskattedirektivet, där begreppet fast egendom (eng., *immovable property*) används.

3.11.2-3.11.5 behandlas vissa problem som berör fastighetsbegreppet i ML, nämligen följande:

- Begreppet fastighet berörs i samband med frivillig skattskyldighet för uthyrning av fastighet enligt 9 kap. ML angående huruvida det är EU-konformt att en vanlig privatperson kan omfattas av sådan skattskyldighet (avsnitt 3.11.2).
- Fastighetsbegreppet berörs även i samband med momsfrågor om redovisning i konkurs, där det finns en särskild bestämmelse om skattskyldighet för konkursbon – 6 kap. 3 § ML (avsnitt 3.11.3).
- Dessutom berörs i visst hänseende även regler om jämkning av ingående moms för investeringsvaror som utgör fastigheter i 8 a kap. ML i samband med konkurs (avsnitt 3.11.4).

För övrigt finns ett förslag om att bestämma begreppet fastighet i ML så att kopplingen i 1:11 till jordabalken (1970:994) slopas, och att lagrummet i stället ska hänvisa till begreppet fast egendom enligt art. 13b i tillämpningsförfordningen.⁴¹⁴ Jag nämner inte förslaget igen, då jag bedömer att de frågor som jag tar upp i samband med fastighetsbegreppet i ML kvarstår även efter ett genomförande av förslaget.

3.11.2 Fråga om frivillig skattskyldighet för uthyrning av fastighet och om det är EU-konformt att en vanlig privatperson kan omfattas av sådan skattskyldighet – 9 kap. 1 och 2 §§ ML⁴¹⁵

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.⁴¹⁶ I detta avsnitt berör jag ett problem angående 9 kap. ML som dock ännu inte har behandlats av lagstiftaren, trots att jag har nämnt det särskilt i min doktorsavhandling, nämligen följande:

- I min doktorsavhandling nämnde jag – och nämner alltjämt i avsnitt 7.1.3.3 i Forssén 2015 (1) – beträffande mitt allmängiltiga förslag om att införa krav för skattskyldighet enligt den särskilda bestämmelsen 6 kap. 2 § ML på att delägarna i enkla bolag och partrederier ska vara beskattningsbara personer i

⁴¹⁴ Jfr prop. 2016/17:14 s. 46. Ändringen föreslås träda i kraft den 1 januari 2017.

⁴¹⁵ Jfr Forssén 2016, 12 212 211.

⁴¹⁶ Jfr 9 kap. 1 § första st. ML.

sig för att sådan skyldighet ska uppkomma, att jag därvidlag inte gör något undantag angående frivillig skattskyldighet för vissa fastighetsupplåtelser enligt 9 kap. ML.

Även i sistnämnda fall anser jag således att en vanlig privatperson inte ska anses som beskattningsbar person. Se även avsnitt 1.3.3, där jag också i förevarande framställning betecknar som ett extremt tolkningsresultat att en vanlig privatperson (en konsument) skulle kunna anses utgöra skattesubjekt momsmässigt sett.⁴¹⁷

Den fakultativa art. 137.1 d i mervärdesskattedirektivet ger i och för sig en valfrihet för beskattning av transaktioner som utgör utarrendering och uthyrning av fast egendom, men den begränsas till att gälla för beskattningsbara personer och omfattar således inte vanliga privatpersoner. I den fakultativa art. 12 i mervärdesskattedirektivet anges att beskattningsbar person omfattar vissa tillfälliga transaktioner avseende leveranser av byggnader och mark.

Enligt min mening är det inte klart uttryckt i art. 12 att regeln skulle omfatta utarrendering och uthyrning av fast egendom. I så fall kan det inte heller anses klart uttryckt att bestämmelsen om skattesubjektet i art. 12 tar över begränsningen beträffande skatteobjektet i art. 137.1 d. Eftersom en direktivbestämmelse, art. 137.1 d, ska kunna anses genomförd i 9 kap. ML, är det relevant att ställa frågan huruvida EU-konformitet föreligger. I det hänseendet får nämnas att lagstiftaren, i samband med momsreformen den 1 juli 2013 (SFS 2013:368), enbart lakoniskt uttryckte att specialbestämmelserna om yrkesmässig verksamhet, 4 kap. 2 och 3 §§ ML, slopades.⁴¹⁸

- Eftersom 4:3 var den regel som kunde anses innebära en implementering i ML av den fakultativa art. 12 i mervärdesskattedirektivet angående att medlemsstaterna får anse som beskattningsbar person var och en – dvs. även en vanlig privatperson – som tillfälligtvis utför vissa angivna transaktioner avseende byggnader och mark,⁴¹⁹ borde lagstiftaren ha lämnat en förklaring eller gjort ett klarläggande särskilt angående 4:3 ML.

⁴¹⁷ Jfr i övrigt angående den s.k. representantregeln i 6 kap. 2 § ML (och 5 kap. 2 § SFL) den grundliga genomgång av mervärdesskatt och enkla bolag (och partrederier) som jag gör i min doktorsavhandling: Forssén 2015 (1).

⁴¹⁸ Se prop. 2012/13:124 s. 95.

⁴¹⁹ Jfr avsnitt 1.1.3 i Forssén 2015 (1).

- Enligt min mening innehåller 9:1 och 9:2 ML ingenting som begränsar möjligheterna till frivillig skattskyldighet för exempelvis uthyrning av en verksamhetslokal till att enbart omfatta en beskattningsbar person enligt huvudregeln i 4:1 ML, dvs. till att i princip enbart omfatta en företagare som hyresvärd. Både 9:1 och 9:2 anger i stället att frivillig skattskyldighet får göras av bl.a. en fastighetsägare, och det kan enligt min uppfattning vara en vanlig privatperson. I 9 kap. 1 § första st. respektive 9 kap. 2 § första st. hänvisas till skyldigheten att betala skatt enligt 1 kap. 1 § första st. 1, dvs. till huvudregeln om skattskyldighet enligt ML. Således saknas i de båda lagrummen – i likhet med vad jag anför i avsnitt 3.3.4 beträffande 6 kap. 2 och 7 §§ – en sådan hänvisning till 1 kap. 2 § första st. 1 ML, dvs. till huvudregeln om vem som är skattskyldig, som finns i 6 a kap. 1 § andra st. ML för bestämningen av skattskyldighet i samband med reglerna om mervärdesskattegrupper. Genom att 1 kap. 2 § sista st. utvidgar kretsen av vilka som kan anses som skattskyldiga enligt ML till att gälla även särskilda bestämmelser om vem som i vissa fall är skattskyldig enligt 9 kap., kan kretsen av skattskyldiga utvidgas i förhållande till huvudregeln om vem som är beskattningsbar person enligt 4 kap. 1 §. Bruket av ordet fastighetsägare i 9 kap. 1 och 2 §§ utan uttrycklig begränsning till att avse beskattningsbara personer innebär enligt min uppfattning att frivillig skattskyldighet enligt de båda lagrummen kan omfatta en vanlig privatperson, i motsats till vad som får anses följa av art. 137.1 d i mervärdesskattedirektivet, där nämnda begränsning anges uttryckligen.
- Således kvarstår frågan om 9 kap. ML i förevarande hänseende är EU-konformt i förhållande till att art. 137.1 d i mervärdesskattedirektivet klart stipulerar att valfriheten för beskattning av transaktioner som utgör utarrendering och uthyrning av fast egendom begränsas till att gälla för beskattningsbara personer, och inte vanliga privatpersoner.

Förevarande problematik borde ha tagits upp av lagstiftaren redan vid Sveriges EU-inträde 1995. Att lagstiftaren ännu inte har behandlat frågan om 9 kap. 1 och 2 §§ ML är förenliga med art. 137.1 d i mervärdesskattedirektivet är ett exempel på betänkligheter från lagstiftarens sida på temat ord och kontext i samband med tillkomsten av skatteregler.⁴²⁰

⁴²⁰ Jfr även avsnitt 4.5: särskilt ang. 9 kap. 1 § ML och en koppling till förfarandemässiga regler, närmare bestämt 7 kap. 4 § SFL.

3.11.3 Särskild fråga om moms på byggnadsentreprenader i samband med byggnadsentreprenörs konkurs – 6 kap. 3 § ML⁴²¹

Det kan uppstå momsproblem med den juridiska figuren konkursboet, när det gäller tillämpningen av den särskilda regeln om konkursbon i 6 kap. 3 § ML, som lyder:

”Om en skattskyldig har försatts i konkurs, är konkursboet skattskyldigt för omsättning i verksamheten efter konkursboet”.

Det kan på civilrättslig grund ifrågasättas om konkursboet är ett rättssubjekt full ut. Konkursboets funktion är att avveckla konkursgäldenärens tillgångar och skulder, varvid konkursförvaltaren är processhållare i konkursgäldenärens ställe. I förarbetena till ändringar i GML 1974 nämns att den föregående utredningen ansåg att konkursgäldenären ska anses som skattskyldig för det mervärde som skapas före konkursutbrottet och konkursboet mervärdesbeskattas för det mervärde som skapas efter konkursutbrottet, men förslaget att knyta skattskyldigheten till tidpunkten då mervärdet har skapats i stället för till vem som gör själva omsättningen fick anstå.⁴²²

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.⁴²³ Enligt min mening är det oklart om icke rättssubjekt kan betraktas som beskattningsbar person enligt art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet.

Min uppfattning är således att konkursboet – och inte konkursgäldenären – är skattskyldigt enligt 6:3 för en omsättning efter konkursutbrottet, men förutsatt att det kan klarläggas att ett konkursbo kan anses ha karaktären av beskattningsbar person enligt art. 9-13 i mervärdesskattedirektivet. Om sistnämnda kan klarläggas, kan det – enligt min erfarenhet – ändå förekomma särskilda momsproblem på fastighetsområdet i samband med konkurser, t.ex. när en fastighetsägare har beställt en byggnadsentreprenad och byggmästaren försatts i konkurs. Ett problem är då följande:

⁴²¹ Jfr Forssén 2016, 12 213 124.

⁴²² Jfr prop. 1973:163 s. 60 och 67. Jfr även Forssén och Kellgren 2010 s. 58 och 59.

⁴²³ Jfr Forssén 2016, 12 201 032 och avsnitt 7.1.3.2 i Forssén 2015 (1).

- Det har – återigen enligt min erfarenhet – förekommit att konkursförvaltaren själv utfärdar faktura på återstående entreprenadsumma efter konkursbeslutet, trots att denne inte har tillträtt konkursen så att hela entreprenaden har kunnat färdigställas åt fastighetsägaren genom ytterligare arbeten utöver de som motsvarar erlagda a conton. I så fall sker fakturering av arbeten som aldrig kommer att utföras.
- Konkursgäldenären har, i enlighet med 13 kap. 14 § ML, enbart haft 'uppskov' med att redovisa den moms för vilken skattskyldighet inträdde enligt 1 kap. 3 § andra st. ML redan när denne uppbar a conton från beställaren. Konkursgäldenären ska enligt 13 kap. 10 § första st. ML, avseende moms på omsättningar eller förvärv för vilka skattskyldighet men inte redovisningsskyldighet inträtt före konkursbeslutet, redovisa sådan moms i mervärdesskattedeklaration för den redovisningsperiod under vilken konkursbeslutet meddelats.

Att mervärdesbeskatta tjänster som inte har utförts, genom fakturering med momsdebitering av 'arbete' utöver det arbete som genomförts före konkursbeslutet utan att arbete faktiskt kommer att genomföras därefter, strider mot att en omsättning är en nödvändig förutsättning för skattskyldighet enligt huvudregeln 1 kap. 1 § första st. 1 ML. Enligt min mening är det inte heller möjligt att mervärdesbeskatta på det sättet enligt 6 kap. 3 § ML, om konkursförvaltaren inte tillträder entreprenaden och ser till att den faktiskt slutförs eftersom konkursboet därmed inte bedriver någon verksamhet efter konkursbeslutet. Situationen är enligt min uppfattning att likna vid vad som i civilrätten avses med begreppet obehörig vinst.

Det beskrivna fenomenet bör utredas av lagstiftaren särskilt som SKV – återigen enligt min erfarenhet – inte rutinmässigt stämmer en byggmästare, som använder aktiebolagsformen för sin verksamhet, till personligt betalningsansvar inför förvaltningsrätten avseende den utgående moms som faktureras på fiktiva omsättningar av konkursförvaltaren.⁴²⁴

Om nu någon beställare, t.ex. en kommun, betalar en sådan faktura från konkursförvaltaren, kan kommunen inte göra avdrag eftersom det är en felaktigt debiterad moms,⁴²⁵ men den felaktigt debiterade momsen kan ändå komma att delas ut till fordringsägare i konkursen – t.ex. till en

⁴²⁴ Jfr ang. företrädaransvar: 59 kap. 12-21 §§ SFL. Jfr även Forssén 2015 (4), kapitel 9 och Forssén 2015 (7).

⁴²⁵ Det gäller oavsett om kommunen är momsregistrerad och lämnar mervärdesskattedeklarationer eller om kommunen tillämpar redovisning inom 'kommunkontosystemet' – jfr Forssén 2016, 12 201 024 och 12 214 040.

leverantör som ingår i konkursgäldenärens vänkrets. Av den anledningen bör för övrigt Tillsynsmyndigheten i konkurs (Kronofogden) också intressera sig för dessa frågor.

Den källa som SKV åberopade tidigare för att en konkursförvaltare skulle fakturera beställare av en byggnadsentreprenad för tjänster som inte utförts och inte heller skulle komma att utföras efter konkursbeslutet var – enligt min erfarenhet – SKV:s Handledning för mervärdesskatt 2005. Där angavs på s. 946 i avsnitt 41.3.8, Byggnadsföretags konkurs:

”Om entreprenören försätts i konkurs ska momsen redovisas på alla a conton och förskott som har erhållits före konkursutbrottet. Momsen ska anges i en faktura eller i en motsvarande handling som upprättas då entreprenörens arbete upphör och ska beräknas efter den skattesats som gällde när skattskyldighet inträdde för a contobetalingarna. I fakturan ska vidare anges momsen på eventuella krav utöver vad som har betalats i förskott eller a conto.”

Det är således den sista meningen i citatet som både konkursförvaltare och SKV – enligt min erfarenhet – har åberopat till stöd för att konkursförvaltare skulle ha 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 2010.⁴²⁶ Att så skedde kan bero på att någon hos SKV till slut insåg att det för beställare, fastighetsägare, med avdragsrätt för ingående moms inte förelåg avdragsrätt för moms på tjänster som inte utfördes i faktisk mening. Därvidlag gjorde inte byggnadsentreprenören en motsvarande omsättning som föranleder skattskyldighet enligt huvudregeln 1 kap. 1 § första st. 1 ML, och debiterad moms utgjorde inte ingående moms hos beställaren, fastighetsägaren, enligt en motsatsvis tolkning av 8 kap. 2 § andra st. ML. Att beställaren av byggnadsentreprenaden, fastighetsägaren, saknar avdragsrätt för ett sådant ’förvärv’ av tjänst tydliggjordes genom den reform som nämns i avsnitt 3.2.2.2, nämligen att betalningsskyldighet för felaktigt debiterad moms enligt 1 kap. 1 § tredje st. och 2 e § ML, som infördes den 1 januari 2008 genom SFS 2007:1376 i enlighet med art. 203 i mervärdesskattedirektivet, inte medför avdragsrätt på grund av att sådant belopp inte utgör moms enligt ML.⁴²⁷ Genom den regeländring 2008 kan det ha blivit tydligare för

⁴²⁶ 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).

⁴²⁷ Jfr prop. 2007/08:25 s. 91, och för förevarande sammanhang framför allt pkt 2 där, vilken anger som ett exempel på felaktigt debiterad moms att en skattskyldig debiterar moms på en betalning som inte utgör ersättning för en vara eller en tjänst, t.ex. ett

SKV att sista meningen i citatet ovan från äldre lydelse av dess Handledning för mervärdesskatt måste utmönstras, vilket således skedde i och med utgåvan 2010.

Det beskrivna fenomenet visar att det ofta är först genom en betraktelse av en momsfråga från både säljarens och köparens perspektiv som en djupare förståelse erhålls av var problemet ligger. Det gäller i så fall en förståelse av att inblandade parter bildar eller ingår i en förädlingskedja av företag fram till konsument i enlighet med art. 1.2 i mervärdesskattedirektivet, som ger uttryck för vad som avses med moms enligt EU-rätten, dvs. för mervärdesskatteprincipen i EU-rättslig mening.⁴²⁸ Ett problem är därvidlag att det beträffande SKV:s uppfattning att konkursboet ska fakturera med momsdebitering avseende byggnadsentreprenadarbeten som inte utförs, dvs. trots att någon omsättning inte sker, kan ha spelat in att uppfattningen hos SKV var att en skattskyldig beställare, fastighetsägare, ändå får avdrag för debiterad moms som ingående moms. På så sätt kan en faktisk gällande rätt hos SKV ha bildats utan stöd i vad som följer av reglerna om rättigheter och skyldigheter i ML, dvs. utan stöd i gällande rätt i en egentlig mening. Jämför i det hänseendet även den problematik som behandlas i avsnitten 3.2.3 och 3.2.4 beträffande den särskilda regeln om avdragsrätt i 8 kap. 4 § 4 ML angående förvärv av fastighet från skattskyldig motpart som har redovisat eller ska redovisa moms för uttag i byggnadsrörelse. I det fallet utgör felet ett fel i gällande rätt, dvs. en lucka i lagen föreligger genom ordalydelsen av 8 kap. 4 § 4 ML, som innebär att en skattskyldig köpare av fastigheten har avdragsrätt för ingående moms, även om byggmästaren ännu inte har redovisat utgående moms till SKV på sitt uttag ännu. Därigenom kan reglerna om omvänd skattskyldighet för byggtjänster i 1 kap. 2 § första st. 4 b och andra st. ML kringgås i ett visst hänseende.

Det i förevarande avsnitt beskrivna fenomenets tidigare existens är således ett exempel på att det vid sidan av gällande rätt i en egentlig mening, dvs. gällande rätt som kommer till uttryck genom avgöranden hos HFD eller EU-domstolen och som utgör isbergets del över ytan, kan existera en faktisk gällande rätt skapad främst av SKV:s handledningar och ställningstaganden och som utgör isbergets del under ytan.⁴²⁹

Lagstiftaren tar ofta SKV:s handledningar till stöd för att i förarbeten beskriva gällande rätt. Genomgången med exemplet på att SKV till slut kom att frånga sin uppfattning i handledningen för mervärdesskatt visar

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

⁴²⁸ Jfr avsnitt 3.3.1.

⁴²⁹ Jfr avsnitten 2.5 och 3.1.

att lagstiftaren bör göra egna empiriska undersökningar av vad som sker i verkligheten, och inte tämligen okritiskt anamma SKV:s uppfattning i en viss beskattningsfråga som den skulle ge uttryck för gällande rätt. Det är särskilt viktigt när det gäller områden där EU-rätten styr, och således två regelverk måste beaktas vid bestämningen av gällande rätt avseende materiella momsfrågor: det nationella ML respektive från EU-rätten – i första hand – mervärdesskattedirektivet.

Att lagstiftaren inte gör empiriska undersökningar, utan förlitar sig på att kunna bedöma rådande rättsläge utifrån remissvar från t.ex. SKV, är ett exempel på betänkligheter från lagstiftarens sida på temat ord och kontext i samband med tillkomsten av skatteregler. Det beskrivna fenomenet visar i samma mån på behovet av att forskning börjar bedrivas i Sverige inom ämnet *fiscal sociology*, så att empiriska studier åtminstone kommer att komplettera traditionen med rättsdogmatiska studier inom skatterätten.

3.11.4 Viss fråga om investeringsvaror som utgör fastigheter och konkurs – 8 a kap. ML⁴³⁰

I detta avsnitt behandlas en särskild fråga om jämkning av ingående moms för s.k. investeringsvaror i 8 a kap. ML i samband med konkurs. Frågor om jämkning av ingående moms kan avse både investeringsvaror som utgör fastigheter och andra investeringsvaror än sådana som utgör fastigheter. Med investeringsvaror avses, enligt 8 a kap. 2 § ML:

- ”1. maskiner, inventarier och liknande anläggningstillgångar vars värde minskar, om den ingående skatten på anskaffningskostnaden för tillgången uppgår till minst 50 000 kronor,
2. fastigheter som varit föremål för ny-, till- eller ombyggnad, om den ingående skatten på kostnaden för denna åtgärd uppgår till minst 100 000 kronor,
3. fastigheter och lägenheter som innehas med hyresrätt eller bostadsrätt, som tillförts varor och tjänster genom skattepliktiga uttag enligt 2 kap. 7 §, om avdrag för ingående skatt medgetts enligt 8 kap. 4 § första stycket 4 eller 5 med minst 100 000 kronor, och
4. bostadsrätt eller hyresrätt till en lägenhet, om bostadsrättshavaren eller hyresgästen utfört eller låtit utföra ny-, till- eller ombyggnad av lägenheten och om skatten på kostnaden för denna åtgärd uppgår till minst 100 000 kronor.

Har under ett beskattningsår avseende en viss fastighet både en åtgärd som avses i första stycket 2 företagits och ett avdrag enligt första stycket 3 gjorts eller mer än en åtgärd företagits eller ett avdrag gjorts ska vid tillämpning av beloppsgränsen åtgärderna och avdragen läggas samman. Avdrag och åtgärder som avses i första stycket 3 och 4 ska på motsvarande sätt läggas samman med andra avdrag och åtgärder som avser samma hyresrätt eller bostadsrätt.

⁴³⁰ Jfr Forssén 2016, 12 213 124.

Verksamhetstillbehör ska vid tillämpning av bestämmelserna i detta kapitel anses som tillgångar som avses i första stycket 1.”

Problemet i detta avsnitt berör emellertid särskilt investeringsvaror som utgör fastigheter. Det behandlas dock fristående från frågeställningen i avsnitt 3.11.3 om konkursboets status som rättslig figur, dvs. frågan i detta avsnitt behandlas oberoende av regeln om skattskyldighet för konkursbon i 6:3 ML och dess förhållande till reglerna om vem som kan anses ha karaktären av beskattningsbar person enligt art. 9-13 i mervärdesskattedirektivet. I stället antas i detta avsnitt att konkursboet kan bli skattskyldigt enligt 6 kap. 3 § ML.⁴³¹ Frågan i detta avsnitt gäller huruvida konkursboet genom konkursförvaltaren bör uppfylla de formella reglerna i 8 a kap. ML för att vid en försäljning hantera en överföring av konkursgäldenärens rättigheter och skyldigheter avseende jämkning av ingående moms för dennes fastighet som utgör investeringsvara enligt 8 a kap. 2 § ML.

Regler om jämkning av avdrag för ingående moms hänförlig till investeringsvaror, genom ökning eller minskning av avdraget på grund av ändrad användning eller avyttring under den s.k. korrigeringsperioden, återfinns i 8 a kap. och 9 kap. 9-13 §§ ML. I mervärdesskattedirektivet återfinns regler om investeringsvaror (eng., *capital goods*) i art. 184-192 (som motsvarades i sjätte direktivet av art. 20). Med avdrag för ingående moms jämställs enligt 8 a kap. 1 § ML återbetalning av moms enligt 10 kap. 9-13 §§ ML.⁴³²

Oavsett om frågeställningen gäller jämkningsskyldighet i fall enligt 8 a kap. 11 §, där fastigheten (investeringsvaran) inte omfattas av frivillig skattskyldighet (enligt 9 kap.), eller i fall enligt 8 a kap. 12 §, där fastigheten omfattas av frivillig skattskyldighet enligt 9 kap., sker inte någon äganderättsövergång av fastigheten från konkursgäldenären till konkursboet. I dessa båda fall är en föregående överlåtelse av fastigheten förutsättningen för att förvärvaren ska kunna överta konkursgäldenärens rättigheter och skyldigheter angående jämkning av ingående moms. Konkursbeslutet innebär inte någon överlåtelse av fastigheten, utan den är alltjämt konkursgäldenärens vid konkursboets försäljning av den – konkursboet blir inte ägare till fastigheten.⁴³³ Om en fastighetsägare etc. försätts i konkurs, ska denne jämka ingående moms, förutsatt att han har haft rätt till avdrag för ingående moms som hänför sig till kostnader för investeringsvaror som avses i 8 a kap. 2 § första st. 2, 3 eller 4, dvs. till bl.a. fastighet som utgör

⁴³¹ 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.

⁴³² Jfr Forssén 2016, 13 210 000.

⁴³³ Jfr Öberg 2001 s. 220.

investeringsvara.⁴³⁴ 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.⁴³⁵

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.⁴³⁶

Det särskilda problem som jag tar upp i detta avsnitt gäller att en överlåtare och en förvärvare av fastigheten, i enlighet med 8 a kap. 12 § första st. andra men. ML, kan träffa avtal om att säljaren ska jämka ingående moms i stället för att förvärvaren övertar rättigheter och skyldigheter avseende jämkning. Frågan är då vad staten kan göra gentemot den som köper den fastigheten från ett konkursbo, om överlåtaren efter sin överlåtelse har ansökt om att försätta sig i konkurs, innan jämkning skett från dennes sida. Jag antar i frågeställningen att den som ingick avtalet med konkursgäldenären inte har separationsrätt i dennes konkurs, och att konkursförvaltaren således kan sälja

⁴³⁴ Jfr 8 a kap. 4 § första st. 6 ML.

⁴³⁵ Jfr 8 a kap. 4 § andra st. ML.

⁴³⁶ Se 3 kap. 1 § konkurslagen (1987:672)

fastigheten. Frågan är då om konkursgäldenären – i enlighet med 8 a kap. 12 § första st. andra men. ML – så att säga kan anses ha avtalat bort SKV:s möjlighet att ålägga den som köper fastigheten från konkursboet jämkningsskyldighet. Att ursprunglige förvärvaren av någon anledning saknar separationsrätt i konkursen, t.ex. på grund av att köpebrev skulle upprättas efter tecknandet av köpekontraktet men köpebrevet inte uppfyllde formkraven för fastighetsöverlåtelse och förvärvarens ansökan om lagfart hos Lantmäteriet därmed avslogs,⁴³⁷ 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,⁴³⁸ och att den ingående moms som kan bli föremål för jämkning är 1 miljon kronor, varvid antas att ny-, till- eller ombyggnation för 5 miljoner kronor inklusive moms om 1 miljon kronor skedde 1 år före konkursen. A har avtalat med B att A ska betala den momsen till staten. Priset på fastigheten har satts inklusive återstående 'jämningsmoms' som staten har en fordran på gentemot konkursgäldenären, A. Konkursförvaltaren vänder sig till B, som dock inte fullföljer köpet. I stället finns det en spekulant C som vill köpa fastigheten från konkursboet. Frågan är då om staten kan rikta sin fordran på återstående 'jämningsmoms', dvs. 900 000 kronor, mot C, om staten inte får utdelning i A:s konkurs motsvarande det beloppet eller om A och B så att säga ska anses ha avtalat bort den möjligheten för staten.

Även om C till konkursboet skulle betala ett pris inklusive återstående 'jämningsmoms', kan förmånsrättsreglerna innebära att staten inte får utdelning i A:s konkurs.⁴³⁹ Om staten inte kan rikta sitt krav mot C, förlorar staten 900 000 kronor. Svårigheter kan dessutom föreligga att bevisa fall av missbruk, och omständigheterna är kanske sådana att konkursförvaltaren bara har en snäv krets av intressenter avseende fastigheten – det kan t.ex. vara fråga om en fastighet på vilken det finns en industribyggnad som enbart passar för ett viss slags verksamhet.

⁴³⁷ Jfr 4 kap. 2 § och 20 kap. 6 § 2 jordabalken (1970:994).

⁴³⁸ Jfr 8 a kap. 6 § andra st. 1 och 2 ML.

⁴³⁹ Jfr förmånsrättslagen (1970:979).

Om staten inte kan rikta kravet i fråga mot C, återstår för SKV att i sin borgenärsroll inge till förvaltningsrätten en stämningsansökan om betalningsansvar (företrädaransvar)⁴⁴⁰ mot företrädare för A, om A är en juridisk person, t.ex. ett AB. Mot bakgrund av att SKV – i linje med vad jag i avsnitt 3.11.3 anför utifrån min erfarenhet – inte kan förväntas agera heltäckande i borgenärsrollen om A är en juridisk person, och med hänsyn till att den enda möjligheten för staten att få 'jämningsmomsen' från en A som är fysisk person är utdelning i dennes konkurs, bör det införas i 8 a kap. ML att staten ska kunna rikta kravet mot konkursboet.

Den regel som sålunda, enligt min uppfattning, är nödvändig att införa i 8 a kap. ML bör innebära att konkursförvaltaren görs skyldig att upprätta sådan handling som ska utfärdas enligt 8 a kap. 15-17 §§ ML, för att överlåtaren av en investeringsvara inte ska bli skyldig att jämka ingående moms. Konkursförvaltaren ska då överlämna handlingen till köparen C, som således blir skyldig att jämka återstående 'jämningsmoms' under återstående korrigeringsperioden, om fastigheten säljs av C eller om C förändrar användningen av fastigheten så att avdragsrätten minskar. Då kan SKV ansöka om att konkursboet försätts i konkurs samt öppna företrädaransvarsmål mot konkursförvaltaren, om denne för konkursboet inte uppfyller nämnda dokumentationsskyldighet gentemot C.

I Forssén 2008 nämner jag,⁴⁴¹ 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.⁴⁴² Jag gjorde då en jämförelse med den s.k. intygsmomsen som fram till 2001 och SFS 2000:500 fanns i ML parallellt med jämningsreglerna, närmare bestämt till att vissa skattemyndigheter – numera SKV – före den 1 juli 1994 tillät vid tolkningen av ordet "återföring" i 15 § sjunde st. GML att en köpare av fastighet i konkursbo fick dra intygsmoms även om någon återbetalning dessförinnan faktiskt inte hade skett till staten av moms i intyg som konkursförvaltaren utfärdade. Jag anförde i min artikel att liknande effekter för statskassan kan uppkomma i rådande system med jämkning (korrigerings) av ingående moms, om en konkursgäldenär ska kunna anses ha avtalat bort SKV:s möjlighet att ålägga den som köper fastigheten från konkursboet jämningskyldighet.⁴⁴³

⁴⁴⁰ Jfr ang. företrädaransvar: 59 kap. 12-21 §§ SFL. Jfr även Forssén 2015 (4), kapitel 9 och Forssén 2015 (7).

⁴⁴¹ Jfr Forssén 2008, avsnitt 7.1.

⁴⁴² Jfr Forssén 2006.

⁴⁴³ Jfr Forssén 2006 s. 377.

Någon återföringskyldighet fullgjordes således inte genom inbetalning till staten av intygsmomsen, utan den ingående moms som en gång dragits av hos konkursgäldenären tillgodofördes och utbetalades en gång till av vissa skattemyndigheter till den som köpte fastigheten från konkursboet, på grund av att konkursförvaltaren utfärdade intyget och deklarerade intygsmomsen (dubbel kompensation från staten således för samma momsutgifter). I min artikel, från 2006,⁴⁴⁴ nämnde jag bl.a. att fenomenet med intygsmomsen togs upp i en artikel i Svenska Dagbladet den 4 mars 1993 av Björn Dickson och att frågan om dubbelkompensation från statskassan aldrig prövades av HFD i förhandsbeskedet RÅ 1993 ref. 78 (som avgjordes 1993-10-26). Öberg 2001, vari mervärdesbeskattning vid obestånd behandlades, berörde inte ifrågavarande fenomen angående intygsmomsen, utan där berördes RÅ 1993 ref. 78 enbart beträffande frågan om återföringskyldighet ålägg konkursgäldenären eller konkursboet.⁴⁴⁵ 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.⁴⁴⁶

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”.⁴⁴⁷ Jag anser, som framgår ovan, att samma behov av reglering av hur jämkning ska ske föreligger idag. Efter det att återföringssystemet avskaffades den 1 januari 2001 – genom SFS 2000:500 – så att numera enbart jämkningssystemet finns beträffande s.k. investeringsvaror bör det enligt min mening i 8 a kap. ML t.ex. anges att konkursförvaltaren ska vara skyldig att upprätta sådan handling som ska utfärdas vid överlåtelse av en investeringsvara enligt 8 a kap. 15-17 §§ ML både för konkursboet och konkursgäldenären, dvs. fastighetsägaren, för att

⁴⁴⁴ Jfr Forssén 2006.

⁴⁴⁵ Jfr Öberg 2001 s. 219-222.

⁴⁴⁶ Jfr prop. 1993/94:225 s. 18.

⁴⁴⁷ Jfr prop. 1993/94:225 s. 18.

hantera skatt- och redovisningsskyldigheten när 8 a kap. 13 § ML ska anses innebära att konkursboet har övertagit konkursgäldenärens rättighet och skyldighet angående jämkning av ingående moms.

Således bör det enligt min mening anges i 8 a kap. att skyldigheten att upprätta sådan handling som ska utfärdas vid överlåtelse av en investeringsvara enligt 8 a kap. 15-17 §§ ML omfattar konkursbon, och då beträffande när sådan handling ska utfärdas för konkursboet eller för konkursgäldenären, dvs. fastighetsägaren, som saknar rådighet på grund av konkursbeslutet.⁴⁴⁸ 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 2006.⁴⁴⁹

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.

3.11.5 Konklusioner

I avsnitt 3.11.1 nämner jag att begreppet fastighet ingår i 1 kap. 6 § ML, som behandlas i avsnitten 3.9-3.9.3 beträffande frågeställningen huruvida 1:6 ska utmönstras ur ML. Jag anför också att oavsett om det sker, bör själva begreppet fastighet utmönstras ur ML, eftersom mervärdesskattedirektivet använder det vidare begreppet fast egendom (eng., *immovable property*). I avsnitten 3.11.2-3.11.4 har jag behandlat problem i vissa hänseenden som berör fastighetsbegreppet i ML, nämligen följande:

- I *avsnitt 3.11.2* har frivillig skattskyldighet för uthyrning av fastighet enligt 9 kap. ML berörts, och huruvida det är EU-konformt att en vanlig privatperson kan omfattas av sådan skattskyldighet.

⁴⁴⁸ 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.

⁴⁴⁹ Jfr Forssén 2006.

- I *avsnitt 3.11.3* har fastighetsområdet berörts i samband med momsfrågor angående redovisning i konkurs, där en särskild bestämmelse om skattskyldighet för konkursbon finns i 6 kap. 3 § ML. Det har nämligen – enligt min erfarenhet – förekommit att konkursförvaltaren själv utfärdar faktura på återstående entreprenadsumma efter det att en byggnadsentreprenör har försatts i konkurs, trots att konkursförvaltaren inte har tillträtt konkursen så att hela entreprenaden har kunnat färdigställas åt fastighetsägaren genom ytterligare arbeten utöver de som motsvarar erlagda a conton. I så fall sker fakturering med momsdebitering av arbeten som aldrig kommer att utföras.

I avsnitt 3.11.3 nämner jag också att det ofta är först genom en betraktelse av en momsfråga från både säljarens och köparens perspektiv som en djupare förståelse erhålls av vari problemet ligger. Det gäller att förstå att inblandade parter bildar eller ingår i en förädlingskedja av företag fram till konsument i enlighet med art. 1.2 i mervärdesskattedirektivet, som ger uttryck för vad som avses med moms enligt EU-rätten, dvs. för mervärdesskatteprincipen i EU-rättslig mening.⁴⁵⁰ Ett problem är då att det för SKV:s uppfattning att konkursboet ska fakturera med momsdebitering avseende byggnadsentreprenadarbeten som inte utförs, dvs. trots att en omsättning inte sker, kan ha spelat in att uppfattningen hos SKV också var att en skattskyldig beställare, fastighetsägare, ändå får avdrag för debiterad moms som ingående moms. Därigenom kan en faktisk gällande rätt hos SKV ha bildats utan stöd i vad som följer av reglerna om rättigheter och skyldigheter i ML, dvs. utan stöd i gällande rätt i en egentlig mening. Jag jämför i det hänseendet även den problematik som behandlas i avsnitten 3.2.3 och 3.2.4 beträffande den särskilda regeln om avdragsrätt i 8 kap. 4 § 4 ML angående förvärv av fastighet från skattskyldig motpart som har redovisat eller ska redovisa moms för uttag i byggnadsrörelse. Felet där är ett fel i gällande rätt, dvs. en lucka i lagen föreligger genom ordalydelsen av 8 kap. 4 § 4 ML, som innebär att en skattskyldig köpare av fastigheten har avdragsrätt för ingående moms, även om byggmästaren ännu inte har redovisat utgående moms till SKV på sitt uttag ännu. Därigenom kan reglerna om omvänd skattskyldighet för byggtjänster i 1 kap. 2 § första st. 4 b och andra st. ML kringgås i ett visst hänseende.

- I *avsnitt 3.11.4* har berörts en särskild fråga om jämkning av ingående moms för s.k. investeringsvaror i 8 a kap. ML i

⁴⁵⁰ Jfr avsnitt 3.3.1.

samband med konkurs, nämligen huruvida konkursboet genom konkursförvaltaren bör uppfylla de formella reglerna i 8 a kap. ML för att vid en försäljning hantera en överföring av konkursgäldenärens rättigheter och skyldigheter avseende jämkning av ingående moms för dennes fastighet som utgör investeringsvara.

I *avsnitt 3.11.2* har jag konstaterat att möjligheterna till frivillig skattskyldighet för uthyrning av fastighet enligt 9 kap. 1 och 2 §§ ML skulle kunna tillämpas även av en vanlig privatperson (en konsument), trots att art. 137.1 d i mervärdesskattedirektivet klart stipulerar att valfriheten för beskattning av transaktioner som utgör utarrendering och uthyrning av fast egendom begränsas till att gälla för beskattningsbara personer, och således inte omfattar vanliga privatpersoner. Problemet är att 9 kap. 1 och 2 §§ enbart hänvisar till huvudregeln om skattskyldighet i 1 kap. 1 § första st. 1 och inte till huvudregeln om vem som är skattskyldig i 1 kap. 2 § första st. 1. Genom att 1 kap. 2 § sista st. ML anger att särskilda bestämmelser om vem som i vissa fall är skattskyldig finns i bl.a. 6 kap. ML utvidgas därför begreppet skattskyldig i förhållande till huvudregeln i 1 kap. 2 § första st. 1, och därigenom i förhållande till huvudregeln om vem som är beskattningsbar person enligt 4 kap. 1 §.

På samma sätt som jag anför i *avsnitt 3.3.4* beträffande 6 kap. 2 och 7 §§ saknas det också i 9 kap. 1 och 2 §§ ett sådant andra st. med hänvisning till de allmänna bestämmelserna i 1 kap. 2 § första st. 1 som finns beträffande mervärdesskattegrupper i 6 a kap. 1 § andra st. ML. Därför innebär enligt min mening bruket av ordet fastighetsägare i 9 kap. 1 och 2 §§, utan uttrycklig begränsning till att avse beskattningsbara personer, att frivillig skattskyldighet enligt 9 kap. 1 och 2 §§ ML kan omfatta en vanlig privatperson. Det strider mot vad som får anses följa av art. 137.1 d i mervärdesskattedirektivet, där nämnda begränsning anges uttryckligen. Frågan är därför om 9 kap. ML är EU-konformt i förevarande hänseende.

Problematiken angående frivillig skattskyldighet för fastighetsuthyrning och huruvida 9 kap. 1 och 2 §§ ML är EU-konforma borde ha tagits upp av lagstiftaren redan vid Sveriges EU-inträde 1995. Att lagstiftaren ännu inte har behandlat frågan om de båda lagrummen är förenliga med art. 137.1 d i mervärdesskattedirektivet är också ett exempel på betänkligheter från lagstiftarens sida på temat ord och kontext i samband med tillkomsten av skatteregler.

I *avsnitt 3.11.3* har jag tagit upp att lagstiftaren inte gör egna empiriska undersökningar beträffande förekomsten av en faktisk gällande rätt som etableras av SKV, när det gäller t.ex. momshanteringen i konkursbon av

byggnadsentreprenader som har avbrutits på grund av att byggnadsentreprenören har försatts i konkurs. Det beror enligt min uppfattning på att lagstiftaren har en tradition av att förlita sig på att kunna bedöma rådande rättsläge utifrån remissvar från t.ex. SKV. Det kan dock leda fel, vilket framgår av följande exempel:

- De felaktiga anföranden som tidigare gjordes i SKV:s handledningar angående momsfrågor i fall av konkurs visar att uttalanden i sådana källor kan leda till en felaktig uppfattning om gällande rätt hos SKV självt och konkursförvaltare. Från båda håll anfördes nämligen, med stöd av tidigare handledningar från SKV, att konkursförvaltare skulle ha att utfärda faktura med moms till en beställare av byggnadsentreprenad för tjänster som beställaren aldrig har erhållit och inte heller kommer att få utförda av konkursgäldenären (byggnadsentreprenören) eller konkursboet.
- I avsnitt 3.4.4 har jag också visat att ståndpunkter i SKV:s ställningstaganden kan vara felaktiga till och med om de baseras på gällande rätt i en egentlig mening. Genom att inte beakta samtliga delar i EU-målet C-594/13 ("go fair" Zeitarbeit) drar SKV i ställningstagandet 2016-03-31 (dnr 131 156230-16/111) i visst hänseende en felaktig slutsats om frågeställningen skatteplikt eller undantag från skatteplikt för bemanningsföretag verksamma inom sektorerna sjukvård och social omsorg.

Att lagstiftaren har en tradition av att i förarbeten förlita sig på SKV:s beskrivning av rådande rättsläge i en viss beskattningsfråga är således enligt min uppfattning inte hållbart när det gäller områden där EU-rätten styr, och således två regelverk måste beaktas vid bestämningen av gällande rätt avseende materiella momsfrågor: det nationella ML respektive från EU-rätten – i första hand – mervärdesskattedirektivet. Att lagstiftaren på så sätt kan komma att basera lagförslag på en felaktig uppfattning om rådande rättsläge riskerar att ge upphov till *communication distortions*.⁴⁵¹ Den risken är särskilt påtaglig mot bakgrund av den lojalitet till förarbeten vid lagtolkning som råder i svensk rättskällelära.⁴⁵² Lagstiftarens förhållningssätt utgör därför ett exempel på betänkligheter från lagstiftarens sida på temat ord och kontext i samband med tillkomsten av skatteregler. Genomgången i förevarande hänseende visar tillika att det föreligger ett behov av att forskning börjar bedrivas i Sverige inom ämnet *fiscal sociology*, så att empiriska studier åtminstone kommer att komplettera traditionen med

⁴⁵¹ Jfr ang. *communication distortions*: avsnitten 1.1.1, 1.2, 1.3.1, 1.3.4, 1.4, 2.5, 3.1 och 3.6.2.

⁴⁵² Jfr avsnitten 3.6.1 och 3.6.2.

rättsdogmatiska studier inom skatterätten. På så sätt kan doktrinen, som lagstiftaren också beaktar, i viss mån minska risken för att felaktiga uppfattningar om rådande rättsläge i en viss beskattningsfråga förs in i lagstiftningsprocessen.

I *avsnitt 3.11.4* har jag konstaterat att det bör anges i 8 a kap. ML att skyldigheten att upprätta sådan handling som ska utfärdas vid överlåtelse av en investeringsvara enligt 8 a kap. 15-17 §§ ML, för att jämkningsskyldighet inte ska uppkomma, omfattar – beträffande fastigheter som utgör investeringsvaror – konkursbon: Sådan handling bör utfärdas för konkursboet eller för konkursgäldenären, dvs. fastighetsägaren, som saknar rådighet på grund av konkursbeslutet. Risken är annars att det skulle vara möjligt för konkursgäldenären – i enlighet med 8 a kap. 12 § första st. andra men. ML – att vid en överlåtelse före konkursbeslutet avtala bort SKV:s möjlighet att ålägga den som köper fastigheten från konkursboet jämkningsskyldighet. Det leder till en förlust för staten, om konkursgäldenären före konkursbeslutet har avtalat med en köpare att jämka ingående moms och betala den till staten men underlåter att göra så och försätter sig i konkurs. Den köpare som förvärvar fastigheten från konkursboet borde under dessa omständigheter kunna åläggas jämkningsskyldighet av SKV, och då krävs enligt min mening att det anges i 8 a kap. ML att konkursboet ska upprätta sådan handling som ska utfärdas vid överlåtelse av en investeringsvara enligt 8 a kap. 15-17 §§ ML och överlämna den till köparen.

Att lagstiftaren inte tar upp frågan om konkursboets – och därmed konkursförvaltarens – skyldighet att utfärda handling om jämkning av ingående moms vid försäljning av investeringsvaror som utgör fastigheter är enligt min uppfattning ett exempel på betänkligheter från lagstiftarens sida på temat ord och kontext i samband med tillkomsten av skatteregler.

4. FÖRFARANDEMÄSSIGA PROBLEMSTÄLLNINGAR OM MOMS

4.1 Inledning

I detta kapitel behandlar jag *förfarandemässiga problemställningar om moms*.⁴⁵³

I avsnitt 1.3.3 noterar jag från min licentiatavhandling att skyldigheten att momsregistrera sig borde knytas till begreppet beskattningsbar person, i stället för till skattskyldighetsbegreppet, oavsett om en person avser att göra från skatteplikt okvalificerat undantagna omsättningar eller omsättningar som är skattepliktiga eller från skatteplikt kvalificerat undantagna. I stället för att de som avser att göra okvalificerat undantagna omsättningar först ska omfattas av det allmänna skatteregistret bör även de från början omfattas av momsregistret. Därmed underlättas SKV:s kontrollverksamhet och framförhållningen för företagaren om vederbörande övergår till att göra skattepliktiga eller från skatteplikt kvalificerat undantagna omsättningar. Således bör 7 kap. 1 § första st. 3 och 4 SFL ändras så att däri stipuleras att anmälan till SKV ska göras i momshänseende när ekonomisk verksamhet enligt ML inleds, förändras eller upphör. EU-domstolens praxis uttrycker inte klart att även beskattningsbara personer som enbart avser att göra från skatteplikt okvalificerat undantagna omsättningar ska momsregistreras enligt art. 213–216 i mervärdesskattedirektivet. Emellertid innebär kontrollproblemen vid förändrade förhållanden jämfört med när skatte- och avgiftsanmälan lämnades att alla beskattningsbara personer från början bör omfattas av samma kontrollsystem momsmässigt sett.⁴⁵⁴

I enlighet med vad som anges i avsnitt 1.3.3 behandlar jag följande förfarandemässiga frågor i detta kapitel:

- I avsnitt 4.2 behandlas frågan om de förfarandemässiga reglerna får innebära att de inskränker principer avseende materiella beskattningsfrågor, så att t.ex. neutralitet vid beskattningen beträffande valet av företagsform inte gäller till följd av förfarandemässiga regler.
- I avsnitt 4.3 behandlas huruvida lagstiftaren bör ta upp med EU-kommissionen, Europaparlamentet och rådet om att påbörja ett arbete som bl.a. klarlägger vad som gäller beträffande den s.k.

⁴⁵³ Jfr avsnitt 1.3.3.

⁴⁵⁴ Jfr bifråga E i min licentiatavhandling; Forssén 2011. Den nämns också kort i min doktorsavhandling; Forssén 2015 (1).

restkompetensen – vilken uttrycks som *form och tillvägagångssätt* – i art. 288 tredje st. FEUF. Frågan är då om det bör införas en EU-förordning, dvs. en sekundärrättslig rättsakt, som innehåller förfaranderegler generellt sett för moms.

- I avsnitt 4.4 behandlas i sistnämnda sammanhang också särskilt frågan om den s.k. tillämpningsförordningen (EU nr 282/2011), som avser vissa materiella frågor i mervärdesskattedirektivet, borde upphävas, så att de materiella momsreglerna behandlas i en rättsakt från EU, dvs. i mervärdesskattedirektivet, i stället för i två.⁴⁵⁵

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.⁴⁵⁶ Emellertid finns det inte någon allmän rättsakt från EU beträffande förfaranderegler om skatt. Förfarandereglerna för bl.a. moms finns i SFL, men den lagen styrs sålunda inte av något allmänt europarättsligt förfarandemässigt regelverk. De regler av förfarandemässig karaktär som finns i mervärdesskattedirektivet gäller bl.a. att momsdeklarationer ska lämnas (art. 250) och att periodiska sammanställningar ska lämnas under vissa förutsättningar (art. 262).⁴⁵⁷

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.⁴⁵⁸

Emellertid saknar således förfarandemässiga regler om moms i SFL i allmänhet motsvarande regler i mervärdesskattedirektivet eller andra EU-rättsliga rättsakter. Frågan är därför i avsnitt 4.3 om det bör införas en EU-förordning som innehåller förfaranderegler generellt sett för moms.⁴⁵⁹

⁴⁵⁵ Jfr avsnitt 1.3.3.

⁴⁵⁶ Jfr Forssén 2015 (1), avsnitt 7.2.

⁴⁵⁷ Jfr avsnitt 1.3.3.

⁴⁵⁸ Jfr avsnitt 1.3.3.

⁴⁵⁹ Jfr avsnitt 1.3.3.

Jag har tagit upp frågor om reglerna om utövande av avdragsrätten i annat sammanhang,⁴⁶⁰ men berör i förevarande framställning enbart de förfarandemässiga frågorna i avsnitten 4.2 och 4.3 samt frågan i avsnitt 4.4 om den särskilda tillämpningsförfordningen för vissa materiella momsfrågor i mervärdesskattedirektivet.

Tillämpningsförfordningen har, i enlighet med att den berör just materiella beskattningsfrågor, redan berörts i kapitel 3 (avsnitten 3.9.2.3 och 3.9.3), och därvidlag beträffande den bestämning som sker i art. 7 i tillämpningsförfordningen av begreppet *tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg*. I detta kapitel berörs dessutom – i avsnitt 4.4 – de övriga art. i tillämpningsförfordningen som avser beskattningsbara transaktioner enligt art. 24-29 i mervärdesskattedirektivet, dvs. art. 6, 8 och 9 i tillämpningsförfordningen. Jag gör således en bredare analys av tillämpningsförfordningen i detta kapitel, men ställer så att säga inte tillämpningsförfordningen mot frågan i avsnitt 4.3 om en EU-förfordning om förfaranderegler om moms bör införas. De båda frågeställningarna är separata, men det bör ge en bättre överblick om frågorna om fler respektive färre EU-rättsakter om moms – jämte i första hand mervärdesskattedirektivet – behandlas samlat i detta kapitel.

I avsnitt 4.5 återfinns mina konklusioner från genomgången i detta kapitel av förfarandemässiga regler om moms. I avsnitt 4.5 gör jag även, till de förfarandemässiga reglerna om moms, ett par kopplingar till materiella och formella regler vilka har berörts i kapitel 3, i avsnitten 3.11.2 och 3.11.4, samt nämner också för sammanhanget något om 13 kap. 28 a § ML och redovisning av jämkning som avses i 8 a kap. ML.

4.2 Frågan om grundläggande principer för de materiella beskattningsreglerna kan begränsas av förfarandereglerna⁴⁶¹

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. följdändringsbeslut⁴⁶² 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

⁴⁶⁰ Jfr t.ex. Forssén 2015 (1), avsnitten 6.4.7 och 7.1.3.5.

⁴⁶¹ Jfr Forssén 2016, 12 201 024.

⁴⁶² Se 21 kap. 12 § 2 skattebetalningslagen (1997:483) – numera 66 kap. 27 § 4 a) SFL. Se även Forssén 2015 (6), avsnitt 2.3.

§ tredje st. 1 ML i stället för den generella skattesatsen om 25 % enligt 7 kap. 1 § första st. ML, förutsatt att de tryckta varorna inte helt eller huvudsakligen är ägnade åt reklam.⁴⁶³

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.⁴⁶⁴ 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,⁴⁶⁵ men något konklusivt kan knappast sägas ha kommit till uttryck ännu därvidlag.⁴⁶⁶ Ett avgörande av HD vore välkommet från civilrättslig synpunkt.⁴⁶⁷

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.⁴⁶⁸

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:

⁴⁶³ Jfr Forssén 2016, 12 213 111, 12 213 235 och 12 214 010.

⁴⁶⁴ Jfr även Forssén 2016, 12 213 124.

⁴⁶⁵ Jfr även Forssén 2016, 12 213 124

⁴⁶⁶ Se Schultz 2012 s. 589, 590 och 594. Se även Forssén 2015 (6), avsnitt 2.3.

⁴⁶⁷ Se även Forssén 2015 (6), avsnitt 2.3.

⁴⁶⁸ Se även Forssén 2015 (6), avsnitt 2.3.

Föreligger det en skillnad mellan frågeställningar om förändring av gällande rätt beroende på om ett vägledande avgörande fattas av EU-domstolen i stället för av HFD?

Det är nödvändigt att den frågan besvaras, innan det över huvud taget är intressant att gå vidare med frågeställningen huruvida tidningarna ska behöva acceptera följdändringsbeslut av innebörd att de ska återbetala för högt avdragen ingående moms.

Följde inte tidningarna gällande rätt före den 11 februari 2010, dvs. före EU-domstolens dom i målet C-88/09 (*Graphic Procédé*)? Varför ska inte gällande rätt anses ha gällt för tidningarna för tiden före den 1 januari 2008? Det var först då som själva lagen – ML – ändrades genom SFS 2007:1376, så att det från och med 2008 krävs en kreditfaktura från tryckeriet, för att det ska kunna få tillbaka sin för högt debiterade utgående moms.

Gällande rätt före lagändringen 1 januari 2008 innebar enligt HFD:s dom RÅ 2005 ref. 81, att tryckeriet kunde få tillbaka för högt debiterad utgående moms utan att utfärda kreditfaktura till tidningen. För tiden efter den 1 januari 2008, och då även för tid före EU-domen i fråga den 11 februari 2010, ska tidningarna drabbas av att en EU-dom ska anses kunna medföra en retroaktiv tillämpning av gällande rätt utan att själva lagen har ändrats. Det borde, i enlighet med förbudet mot retroaktiv skattelagstiftning enligt 2 kap. 10 § andra st. RF och legalitetsprincipen för beskattningsåtgärder enligt 8 kap. 2 § första st. 2 RF, inte vara möjligt, enligt min mening. EU-domstolen anser inte heller att en EU-konform tolkning kan genomdrivas mot den enskilde, om den går utöver regelns ordalydelse. Det följer av pkt 110 i EU-målet C-212/04 (*Adeneler m.fl.*). Där konstaterar EU-domstolen, särskilt mot bakgrund av principerna om rättssäkerhet och förbud mot retroaktiv lagstiftning, att den nationella domstolens skyldighet att beakta ett direktivs innehåll vid tolkningen och tillämpningen av relevanta bestämmelser i nationell rätt inte kan ske *contra legem* (legalitet).⁴⁶⁹

Min uppfattning är således att rättssäkerheten kräver att grundläggande principer för de materiella beskattningsreglerna inte ska kunna begränsas av förfarandereglerna såsom blir fallet med den beskrivna tillämpningen av följdändringsinstitutet enligt 66 kap. 27 § 4 a) SFL, förutsatt att det inte är fråga om fall av förfarandemissbruk.⁴⁷⁰

⁴⁶⁹ Jfr Forssén 2015 (1), avsnitt 2.7.

⁴⁷⁰ Jfr även Forssén 2016, 12 213 240.

4.3 Frågan om det bör införas en EU-förordning som innehåller förfaranderegler för moms⁴⁷¹

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:⁴⁷²

- 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.⁴⁷³
- 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.⁴⁷⁴ Att denna restkompetens lämnats åt medlemsstaterna ger dem enbart valmöjligheter inom ramarna för den nationella konstitutionella och

⁴⁷¹ Jfr Forssén 2016, 12 201 024.

⁴⁷² Se Forssén 2015 (4), avsnitt 1.4.

⁴⁷³ Jfr avsnitt 1.3 samt Forssén 2016, 11 200 000.

⁴⁷⁴ Jfr avsnitt 1.3 samt Prechal 2005 s. 73. Jfr även Forssén 2015 (1), avsnitt 1.2.3 och Forssén 2016, 12 201 024.

processuella rätten att vidta åtgärder för att genomföra ett direktiv.⁴⁷⁵ 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.⁴⁷⁶

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 upphävas⁴⁷⁷

I detta avsnitt behandlas särskilt frågan om den s.k. tillämpningsförordningen (EU nr 282/2011), som avser vissa materiella frågor i mervärdesskattedirektivet, borde upphävas, så att de materiella momsreglerna behandlas i en rättsakt från EU, dvs. i mervärdesskattedirektivet, i stället för i två. Den frågeställningen är oberoende av om lagstiftaren tar upp med EU-kommissionen, Europaparlamentet och rådet om att påbörja ett arbete för att klarlägga innebörden av restkompetensen och uttrycket *form och tillvägagångssätt* i art. 288 tredje st. FEUF, och således oberoende av om en EU-förordning om moms införs.

I avsnitten 3.9.2.3 och 3.9.3 anför jag, beträffande den bestämning som sker i art. 7 i tillämpningsförordningen av begreppet *tjänster som*

⁴⁷⁵ Se Prechal 2005 s. 74 och även s. 68. Jfr även Forssén 2015 (1), avsnitt 1.2.3.

⁴⁷⁶ Jfr avsnitt 1.3.3.

⁴⁷⁷ Jfr avsnitten 3.9.2.3 och 3.9.3 samt Forssén 2016, 12 213 235.

tillhandahålls på elektronisk väg, att en kasuistisk bestämning riskerar att leda fel på grund av bristande tekniska eller affärsmässiga insikter i ämnet hos lagstiftaren och EU-institutionerna samt riskerar mot bakgrund av teknikutvecklingen beträffande elektroniska tjänster att snabbt bli inaktuell.

Jag fortsätter i detta avsnitt undersökningen av frågan om tillämpningsförordningen bör upphävas med en kort genomgång av de *ursprungliga* art. i tillämpningsförordningen som avser beskattningsbara transaktioner enligt art. 24-29 i mervärdesskattedirektivet, vilka – utöver art. 7 – är art. 6, 8 och 9 i tillämpningsförordningen.⁴⁷⁸

- 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).⁴⁷⁹
- Art. 8. Denna art. i tillämpningsförordningen gäller art. 24.1 i mervärdesskattedirektivet, dvs. huvudregeln angående tillhandahållande av tjänster.⁴⁸⁰ 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

⁴⁷⁸ Jag bortser, som nämnts i avsnitt 3.9.2.3, från de tillägg och ändringar i tillämpningsförordningen som skett genom förordningarna (EU) nr 967/2012 och (EU) 1042/2013. Genom förordningen (EU) nr 1042/2013 infördes i kapitel IV i tillämpningsförordningen art. 6a, 6b och 9a samt ändrades art. 7.3. Det förändrar dock inte min analys av frågan om tillämpningsförordningen bör upphävas. För övrigt infördes genom den förordningen även bl.a. den i avsnitt 3.11.1 nämnda art. 13b i kapitel V i tillämpningsförordningen. Genom förordningen (EU) nr 967/2012 ersattes i avsnitt 2 i kapitel XI i tillämpningsförordningen art. 58-63 med art. 57a-63c.

⁴⁷⁹ Jfr även Forssén 2016, 12 212 114 och 12 214 020.

⁴⁸⁰ Jfr även Forssén 2016, 12 201 020.

därvidlag, såsom jag anför beträffande art. 7. Dessutom är det problematiskt i sig för utvecklingen av en EU-konform inhemsk rättspraxis att två regelverk måste beaktas vid bestämningen av gällande rätt avseende *problemställningar om moms*. I det hänseendet bör enligt min mening bara det nationella regelverket, med ML och SFL,⁴⁸¹ 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.⁴⁸² 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,⁴⁸³ 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.⁴⁸⁴

⁴⁸¹ Se avsnitt 1.3.1.

⁴⁸² Jfr även Forssén 2016, 12 201 020.

⁴⁸³ Jfr även Forssén 2016, 12 213 153.

⁴⁸⁴ Jfr avsnitten 3.5.2 och 3.5.3 samt även Forssén 2016, 12 213 153.

Att ange vad som redan följer av EU-domstolens rättspraxis särskilt för optioner i tillämpningsförordningen kan enligt min mening ge uppfattningen att det skulle vara oklart huruvida en option utgör värdepapper momsmässigt sett. Exempelvis aktiemarknaden är en andrahandsmarknad och det finns ingen begränsning av den vad avser optioner att köpa eller sälja aktier. Det bör inte finnas någon begränsning av vad som utgör värdepapper utöver den som redan följer av sista satsen i art. 135.1 f och i art. 135.2 i mervärdesskattedirektivet.⁴⁸⁵ Om det ska ske någon precisering, anser jag att en sådan bör ske i mervärdesskattedirektivet, i stället för i tillämpningsförordningen, och då bör den avse gränsdragningen mellan å ena sidan värdepapper i form av aktier och optioner etc. för vilka det finns en marknad och å andra sidan vad jag betecknar som privaträttsliga optioner.

Privaträttsliga optioner avser ofta annan egendom än aktier och ges av bolag till de anställda eller aktieägarna. Om en sådan option är personlig och inte kan överlåtas vidare, torde det enligt min uppfattning vara fråga om en momspliktig tjänst. I annat sammanhang har jag före Sveriges EU-inträde 1995 anfört att det för en privaträttslig option inte finns någon marknad, och därför utgör utfärdandet av sådan option inte värdepappershandel.⁴⁸⁶

Genomgången av tillämpningsförordningen i avsnitten 3.9.2.3 och 3.9.3, angående art. 7, och i förevarande avsnitt, angående art. 6, 8 och 9, visar enligt min uppfattning att tillämpningsförordningen bör upphävas. Den innebär, beträffande bestämmelsen av de materiella bestämmelserna om beskattningsbara transaktioner enligt art. 24-29 i mervärdesskattedirektivet, att risken ökar för att en inhemsk icke EU-konform rättspraxis utvecklas i strid mot principen att begreppen i mervärdesskattedirektivet ska ges en särskild EU-rättslig innebörd framför den nationella rätten. Det är problematiskt i sig för utvecklingen av en EU-konform inhemsk rättspraxis att två regelverk måste beaktas vid bestämningen av gällande rätt avseende *problemställningar om moms*. Enligt min mening bör bara det nationella regelverket, med ML och SFL,⁴⁸⁷ respektive mervärdesskattedirektivet förekomma. Tillämpningsförordningen bör upphävas i sin helhet, och inte bara beträffande art. 6-9, så att rättstillämparna inte behöver beakta materiella momsregler från EU-rätten i ytterligare en rättsakt utöver mervärdesskattedirektivet. Därigenom minskar enligt min uppfattning

⁴⁸⁵ Jfr även Forssén 2016, 12 213 153.

⁴⁸⁶ Jfr Forssén 1994 s. 142 och 143.

⁴⁸⁷ Se avsnitt 1.3.1.

riskerna för utvecklingen av en icke EU-konform inhemsk rättspraxis beträffande begreppen i ML.

4.5 Konklusioner

I enlighet med vad som anges i avsnitt 1.3.3 har jag i avsnitten 4.2-4.4 behandlat vissa förfarandemässiga frågor om momsen, nämligen följande:

- I *avsnitt 4.2* har jag behandlat frågan om de förfarandemässiga reglerna får innebära att de inskränker principer avseende materiella beskattningsfrågor, så att t.ex. neutralitet vid beskattningen beträffande valet av företagsform inte gäller till följd av förfarandemässiga regler.
- I *avsnitt 4.3* har jag behandlat huruvida lagstiftaren bör ta upp med EU-kommissionen, Europaparlamentet och rådet om att påbörja ett arbete som bl.a. klarlägger vad som gäller beträffande den s.k. restkompetensen – vilken uttrycks som *form och tillvägagångssätt* – i art. 288 tredje st. FEUF. En fråga som har behandlats därvidlag är om det bör införas en EU-förordning, dvs. en sekundärrättslig rättsakt, som innehåller förfaranderegler generellt sett för moms.
- I *avsnitt 4.4* har jag i sistnämnda sammanhang också behandlat särskilt frågan om den s.k. tillämpningsförordningen (EU nr 282/2011), som avser vissa materiella frågor i mervärdesskattedirektivet, borde upphävas, så att de materiella momsreglerna behandlas i en rättsakt från EU, dvs. i mervärdesskattedirektivet, i stället för i två.⁴⁸⁸

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

⁴⁸⁸ Jfr avsnitt 1.3.3.

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

Den frågeställningen är föranledd av SKV:s ställningstagande av 2010-07-09 (dnr 131 355983-10/111) angående rättsläget beträffande tillämplig momssats för tryckerier med anledning av EU-domstolens dom den 11 februari 2010 i målet C-88/09 (*Graphic Procédé*). EU-domstolens dom har fått till följd att tryckeriernas omsättningar till tidningarna ska omfattas av den reducerade momssatsen om 6 %, i stället för den generella momssatsen om 25 %. Det har föranlett följdändringsbeslut av innebörd att kunderna, tidningsföretagen, ska återbetala till staten motsvarande för högt avdragen ingående moms. Frågan är då enligt min mening om det föreligger en skillnad mellan frågeställningar om förändring av gällande rätt beroende på om ett vägledande avgörande fattas av EU-domstolen i stället för av HFD. Från den frågan har enligt min erfarenhet SKV och förvaltningsdomstolarna hittills bortsett, och den bör HFD först bedöma vid en prövning av följdändringsinstitutet. Frågan är om tidningarna inte kan anses ha följt gällande rätt före den 11 februari 2010, dvs. före EU-domstolens dom i målet C-88/09 (*Graphic Procédé*).

Min uppfattning är att grundläggande principer för de materiella beskattningsreglerna inte kan begränsas av förfarandereglerna såsom blir fallet med den beskrivna tillämpningen av följdändringsinstitutet enligt 66 kap. 27 § 4 a) SFL, varvid jag bortser från fall av förfarandemissbruk. Oavsett om återbetalningsfrågan kommer att prövas av HFD på det sätt som jag anför, bör enligt min mening lagstiftaren av rättssäkerhetsskäl ta upp att det bör klarläggas i SFL att följdändringsbeslut inte kan genomdrivas mot den enskildes vilja, om denne har förlitat sig på gällande rätt såsom den har kunnat uppfattas utifrån lagens bokstav och eventuella prejudikat från HFD, och förändringen av rättsläget enbart beror på att förhandsavgörande i en momsfråga har fattats av EU-domstolen. Om lagstiftaren inte tar upp den frågan, är det enligt min uppfattning ett exempel på betänkligheter från lagstiftarens sida på temat ord och kontext i samband med tillkomsten av skatteregler.

- I *avsnitt 4.3* har jag konkluderat att det är nödvändigt att en sekundärrättslig rättsakt införs med förfaranderegler för momsen. Det är avgörande för EU-projektet att den inre marknaden fungerar. Då måste, i enlighet med den primärrättsliga art. 113 FEUF, harmonisering av EU-ländernas lagstiftningar på området indirekta skatter åstadkommas. Det är därför av stor betydelse att

den nivå inom EU-rätten som motsvarar den konstitutionella nivån i nationell rätt, dvs. EU:s primärrätt, får genomslag också i form av sekundärrättsliga förfaranderegler om moms. Det bör enligt min uppfattning ske genom en EU-förordning om förfaranderegler för momsen, eftersom en förordning är direkt tillämplig i medlemsstaterna enligt art. 288 andra st. FEUF.

Enligt min mening bör således lagstiftaren ta upp med EU-kommissionen, Europaparlamentet och rådet om att påbörja ett arbete som bl.a. klarlägger vad som gäller beträffande nämnda restkompetens enligt art. 288 tredje st. FEUF, och som ska resultera i en EU-förordning som innehåller förfaranderegler generellt sett för moms. Att lagstiftaren inte har vidtagit en sådan åtgärd utgör enligt min uppfattning ett exempel på betänkligheter från lagstiftarens sida på temat ord och kontext i samband med tillkomsten av skatteregler.

- I *avsnitt 4.4* har jag beträffande tillämpningsförordningen dels hänvisat till den genomgång som har gjorts särskilt avseende art. 7 i avsnitten 3.9.2.3 och 3.9.3, dels gjort en genomgång också avseende övriga av de ursprungliga art. 6-9, vilka samtliga gäller tillämpningen av de materiella bestämmelserna om beskattningsbara transaktioner enligt art. 24-29 i mervärdesskattedirektivet. Genomgången som jag sålunda har gjort beträffande art. 6-9 visar enligt min uppfattning att tillämpningsförordningen bör upphävas. Den innebär nämligen enligt min uppfattning, beträffande bestämningen av de materiella bestämmelserna om beskattningsbara transaktioner enligt art. 24-29 i mervärdesskattedirektivet, att risken ökar för att en inhemsk icke EU-konform rättspraxis utvecklas i strid mot principen att begreppen i mervärdesskattedirektivet ska ges en särskild EU-rättslig innebörd framför den nationella rätten.

Det är enligt min mening problematiskt i sig för utvecklingen av en EU-konform inhemsk rättspraxis att två regelverk måste beaktas vid bestämningen av gällande rätt avseende *problemställningar om moms*. Därför bör bara det nationella regelverket, med ML och SFL,⁴⁸⁹ 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

⁴⁸⁹ Se avsnitt 1.3.1.

av en icke EU-konform inhemsk rättspraxis beträffande begreppen i ML. Om lagstiftaren inte tar upp den frågan med EU-kommissionen, Europaparlamentet och rådet, är det enligt min uppfattning ett exempel på betänkligheter från lagstiftarens sida på temat ord och kontext i samband med tillkomsten av skatteregler.

Avslutningsvis får jag till de förfarandemässiga reglerna om moms göra ett par kopplingar avseende materiella och formella regler vilka har berörts i kapitel 3, i avsnitten 3.11.2 och 3.11.4, samt nämna för sammanhanget något om 13 kap. 28 a § ML och redovisning av jämkning som avses i 8 a kap. ML.

I *avsnitt 3.11.2* berörs materiella momsregler om frivillig skattskyldighet i 9 kap. 1 och 2 §§ ML. Beträffande vad jag anför i avsnitt 4.1 angående att de förfarandemässiga reglerna i 7 kap. 1 § första st. 3 och 4 SFL bör ändras så att däri stipuleras att anmälan till SKV ska göras i momshänseende när ekonomisk verksamhet enligt ML inleds, förändras eller upphör, får jag göra en koppling särskilt till 9 kap. 1 § ML. I 7 kap. 4 § SFL anges följande:

”Om en uppgift som ligger till grund för registreringen ändras, ska den som är registrerad underrätta Skatteverket om ändringen inom två veckor från det att ändringen inträffade.”

Dessa aspekter har inte berörts i samband med den reform som genomfördes 2014, genom SFS 2013:954, och som nämns i avsnitt 3.11.2. Reformen har inneburit den förenklingen att huvudregeln i 9 kap. 1 § ML för frivillig skattskyldighet inte längre kräver ett ansökningsförfarande hos SKV. Det är numera, enligt 9 kap. 1 § första st. ML, tillräckligt för att omfattas av frivillig skattskyldighet att fastighetsägaren etc. anger utgående moms i en faktura för uthyrningen eller upplåtelsen. Enligt min mening borde det ha behandlats tydligt hur de nya reglerna som infördes 2014 i 9 kap. 1 § ML förhåller sig till 7 kap. 4 § SFL om underrättelseskyldighet angående ändrade förhållanden jämfört med vad som rådde vid registreringen till mervärdesskatt. Gäller skyldigheten enligt SFL att underrätta SKV även för det fallet att en fastighetsägare etc. vill att den frivilliga skattskyldigheten enligt 9:1 ML ska upphöra. Skyldigheten att ansöka hos SKV om frivillig skattskyldighet gäller numera – enligt 9 kap. 2 § ML – enbart när det t.ex. är fråga om registrering redan under tid då en byggnad eller annan anläggning som utgör fastighet uppförs eller genomgår omfattande till- eller ombyggnad. När det gäller frivillig skattskyldighet enligt 9 kap. 1 §, dvs. för en fastighetsuthyrning som kan påbörjas omgående, kan fastighetsägaren etc. redan när så sker vara momsregistrerad hos SKV på annan grund, dvs. för omsättning av varor eller tjänster som omfattas

av de obligatoriska reglerna om skatteplikt i ML. Då behöver inte vederbörande göra ännu en ansökan om momsregistrering till SKV för frivillig skattskyldighet, utan kan enligt 9:1 omfattas av sådan skyldighet genom att ange utgående moms i en faktura för fastighetsuthyrningen.

Problemet är enligt min uppfattning att det inte är klart uttryckt i ML eller SFL huruvida det exempelvis är tillräckligt för en 'avregistrering' från frivillig skattskyldighet att fastighetsägaren etc. bara upphör med att ange utgående moms i fakturan för uthyrningen, och att den därefter skulle kunna fortsätta som en från skatteplikt undantagen uthyrning enligt 3 kap. 2 § ML. Den problematiken berördes inte av lagstiftaren i samband med den momsreform som genomfördes 2014 beträffande 9 kap. 1 § ML.⁴⁹⁰ Utifrån min erfarenhet anser jag att förfarandemässiga frågor angående frivillig skattskyldighet kan vara mycket komplexa. Att det är så borde framstå som klart för den som också har erfarenhet från tillämpningsfrågor om moms. Om lagstiftaren inte tar upp frågan om ett förtydligande angående huruvida underrättelseskyldigheten enligt 7 kap. 4 § SFL gäller även för det fallet att en fastighetsägare etc. vill att frivillig skattskyldighet enligt 9 kap. 1 § ML ska upphöra, är det enligt min mening ett exempel på betänkligheter från lagstiftarens sida på temat ord och kontext i samband med tillkomsten av skatteregler.

I *avsnitt 3.11.4* har formella regler i 8 a kap. ML berörts angående en särskild fråga om jämkning av ingående moms för investeringsvaror i samband med konkurs, nämligen huruvida konkursboet genom konkursförvaltaren bör uppfylla de formella reglerna i 8 a kap. 15-17 §§ ML för att vid en försäljning hantera en överföring av konkursgäldenärens rättigheter och skyldigheter avseende jämkning av ingående moms för dennes fastighet som utgör investeringsvara. Jag anför att en regeländring av sådan innebörd bör genomföras i 8 a kap. ML.

I förfarandemässigt hänseende får jag också nämna att det finns en särskild regel om registreringsskyldighet för den som är skyldig att jämka ingående moms avseende investeringsvaror enligt 8 a kap. eller 9 kap. 9-13 §§ ML, nämligen *7 kap. 1 § första st. 8 SFL*. Det anses nödvändigt eftersom att vara skyldig att jämka inte är detsamma som att vara skattskyldig.⁴⁹¹ I *avsnitt 3.11.4* antog jag, för behandlingen av frågan huruvida konkursboet genom konkursförvaltaren bör uppfylla de formella reglerna i 8 a kap. 15-17 §§ ML, att konkursboet kan bli skattskyldigt enligt 6 kap. 3 § ML. Här får jag för det sammanhanget nämna något om 6 kap. 3 § ML särskilt i förhållande till 13 kap. 28 a §

⁴⁹⁰ Jfr prop. 2013/14:1 s. 460-482. Jfr även Forssén 2016, 12 212 211.

⁴⁹¹ Jfr prop. 2010/11:165 Del 2 s. 718. Jfr även Forssén 2016, 12 213 124.

ML och *redovisning* av jämkning som avses i 8 a kap. ML nämligen följande:

Det anges i 13 kap. 28 a § tredje st. andra och tredje men. ML, för fall av övertagande av rättigheter och skyldigheter att jämka ingående moms enligt 8 a kap. 13 § ML när ”den skattskyldige försätts i konkurs”:

- dels att ändring av jämningsbeloppet ska göras i *konkursgäldenärens* redovisning för den redovisningsperiod då konkursbeslutet meddelades,
- dels i vilka redovisningsperioder som *konkursboet* ska redovisa de ändringar på grund av jämkning som *konkursboet* ska göra genom övertagande av rättigheter och skyldigheter om jämkning från konkursgäldenären.⁴⁹²

Jag noterar att 13:28 a ML är en redovisningsregel, där begreppet ”den skattskyldige” används beträffande *konkursgäldenären* samt att det lagrummet förutsätter att konkursboet ska kunna ”överta rättighet och skyldighet enligt 8 a kap.”. Jag noterar dessutom att det saknas en hänvisning i 6:3 ML till de allmänna bestämmelserna om vem som är skattskyldig enligt huvudregeln i 1 kap. 2 § första st. 1 ML.

Enligt min uppfattning saknas det underbyggnad genom de materiella reglerna i 6:3 och 8 a kap. ML för att konkursboet ska kunna bli skyldig att jämka ingående moms. För att åstadkomma det anser jag, i enlighet med vad jag anför ovan, att de formella reglerna i 8 a kap. ML måste kompletteras med en regel som förpliktigar konkursboet att genom konkursförvaltaren, vid konkursboets försäljning av en fastighet som utgör investeringsvara, upprätta en handling avseende ingående moms som kan bli föremål för jämkning vilken uppfyller de formella reglerna i 8 a kap. 15-17 §§ ML. Enligt min uppfattning är det inte förenligt med legalitetsprincipen för beskattningsåtgärder i 8 kap. 2 § första st. 2 RF att konkursboet görs skyldigt att betala ’jämningsmomsen’ med stöd av en redovisningsregel Även om lagstiftaren, som nämns ovan, anser att skyldigheten att jämka inte är detsamma som att vara skattskyldig, är den enligt min uppfattning en sådan pålaga som utgör en beskattningsåtgärd enligt RF. Således måste enligt min mening den regeländring som jag föreslår i förevarande hänseende genomföras och då bör den systematiskt sett införas i 8 a kap. ML.

⁴⁹² Jfr även Forssén 2016, 12 213 124.

Dessutom bör, beträffande konkursboet som skattesubjekt – dvs. skattskyldig – enligt 6 kap. 3 § ML, det lagrummet tillföras ett andra st. med en hänvisning till de allmänna bestämmelserna om vem som är skattskyldig i 1 kap. 2 § första st. 1 ML. Jag anför i avsnitt 3.3.4, beträffande 6 kap. 2 och 7 §§, och i avsnitt 3.11.5, beträffande 9 kap. 1 och 2 §§, att det saknas ett andra st. i dessa lagrum med hänvisning till de allmänna bestämmelserna om vem som är skattskyldig i 1 kap. 2 § första st. 1, dvs. en sådan hänvisning som finns beträffande mervärdesskattegrupper i 6 a kap. 1 § andra st. ML. Eftersom även 6:3 ingår bland de särskilda bestämmelserna om vem som i vissa fall är skattskyldig enligt 1 kap. 2 § sista st. ML, anser jag att ett sådant andra st. med en sådan hänvisning till 1 kap. 2 § första st. 1 bör införas också i 6:3 ML.

Utredningen SOU 2002:74 lämnade förslag om att kopplingarna i 13 kap. ML till vad som utgör god redovisningssed enligt bokföringslagen (1999:1078), angående när utgående och ingående moms ska redovisas, ska upphävas.⁴⁹³ 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.⁴⁹⁴ 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.

⁴⁹³ Jfr SOU 2002:74 Del 1 s. 20.

⁴⁹⁴ Jfr SOU 2002:74 Del 1 s. 17 och 186. Jfr även Forssén 2011 s. 104.

5. SAMMANFATTNING OCH AVSLUTANDE SYNPKUNKTER

5.1 Sammanfattning

5.1.1 Inledning

I kapitel 1 återfinns framför allt ämnet för denna bok, syfte, metod, material och frågeställningar med avseende på syftet med boken.

- *Ämnet* i denna bok är en undersökning av svensk mervärdesskatt (moms) i ett *law and language*-perspektiv, som består i perspektivet *ord och kontext i EU-skatterätten*. Därav följer bokens titel, dvs. Ord och kontext i EU-skatterätten: En analys av svensk moms i ett law and language-perspektiv.⁴⁹⁵
- *Syftet* är att gå igenom exempel på att den svenska lagstiftningsprocessen bör förändras när det gäller företagsbeskattningen, i första hand beträffande momsen.⁴⁹⁶ Även regler om andra skatter och avgifter berörs, men endast förutsatt att de har en betydelse för de momsfrågor som behandlas i denna framställning.⁴⁹⁷
- *Metoden* – dvs. tillvägagångssättet för undersökningen – är att jag genom en empirisk studie utifrån min erfarenhet har gått igenom ett antal exempel på att något har brustit från lagstiftarens sida i processen med att skapa en skatteregel avseende vissa frågor om moms materiellt eller förfarandemässigt sett.⁴⁹⁸ Jag benämner sådana brister *communication distortions*, och i avsnitt 1.3.3 har jag gjort en uppställning av de exempel som jag går igenom i boken.
- *Materialet* har jag hämtat dels från prejudikat från HFD eller förhandsavgöranden från EU-domstolen, vilka ger uttryck för gällande rätt i egentlig mening, dels från fall som faktiskt har förekommit men där någon prövning inte ens har skett i förvaltningsdomstolarna. I sistnämnda hänseende kan en faktisk gällande rätt ha utvecklats eller riskerar att utvecklas genom SKV:s handledningar om moms eller ställningstaganden i ämnet. Det är då fråga om fall där jag känner till problematiken i dem.

⁴⁹⁵ Se avsnitt 1.1.1.

⁴⁹⁶ Se avsnitt 1.2.

⁴⁹⁷ Se avsnitten 1.3.1 och 1.4.

⁴⁹⁸ Se avsnitt 1.3.1.

Jag berör fall som jag har behandlat i läro- och handboken *Momsrullan Andra upplagan*,⁴⁹⁹ där jag löpande har gjort genomgångar av exempel på när skattereglerna innehåller brister beträffande språk (ord) och sammanhang (kontext). Dessutom har jag hämtat vissa exempel från *IMPAKT – Avtal och momsavdrag*,⁵⁰⁰ och från mina avhandlingar.⁵⁰¹

I kapitel 2 har jag i avsnitten 2.2-2.4 givit exempel på semantiska, syntaktiska och logiska tolkningsproblem som kan förekomma i moms lagstiftningen, oavsett om den ska prövas på temat EU-konformitet. Kapitlet avslutas med en sammanfattning i avsnitt 2.5, som i viss mån har bildat ett jämförelseunderlag för den fortsatta undersökningen, genom att jag därvidlag ibland har gjort jämförelser i förhållande till exemplen på tolkningsproblem.

I kapitel 3 respektive kapitel 4 har jag gått igenom exemplen på *communication distortions* beträffande materiella respektive förfarandemässiga regler om i första hand moms som jag har uppställt i avsnitt 1.3.3. I avsnitten 3.1 respektive 4.1 har jag preciserat de frågeställningar som jag har gått igenom i det hänseendet. I första hand gäller, som nämns i avsnitt 1.3.1, problemställningen i dessa fall att *två regelverk måste beaktas vid bestämningen av gällande rätt avseende momsfrågor*: det nationella, med ML och SFL,⁵⁰² respektive från EU-rätten – i första hand – mervärdesskattedirektivet. Att lagstiftaren i det hänseendet har brustit i att skapa en skatteregel (ord) för den verklighet (kontext) som är avsedd att beskattas eller undantas från beskattning etc. benämner jag *betänkligheter från lagstiftarens sida på temat ord och kontext i samband med tillkomsten av skatteregler*.⁵⁰³

I detta kapitel refererar jag, i avsnitten 5.1.2-5.1.11 och avsnitt 5.1.12, i första hand konklusionerna om frågorna i kapitlen 3 och 4. I avsnitten 5.2-5.2.8.3 lämnar jag avslutande synpunkter främst utifrån dessa konklusioner samt nämner något om rättssäkerhet, något om fortsättningen av forskningsprojektet och lämnar några allmänna reflektioner angående skatterättsforskningen.⁵⁰⁴

⁴⁹⁹ Forssén 2016.

⁵⁰⁰ Forssén 2015 (6).

⁵⁰¹ Se min licentiatavhandling, *Skattskyldighet för mervärdesskatt – en analys av 4 kap. 1 § mervärdesskattelagen*, som här betecknas Forssén 2011.

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

⁵⁰² Se avsnitt 1.3.1. I avsnitt 1.3.4 anger jag för övrigt, beträffande avgränsningarna av undersökningen, bl.a. att även MF och SFF finns, men att dessa båda författningar inte berörs särskilt i denna bok, utan fokus beträffande de nationella författningarna ligger på ML och SFL. Emellertid nämns MF resp. SFF i avsnitten 5.2.8.1 resp. 5.2.8.2.

⁵⁰³ Se avsnitt 1.4.

⁵⁰⁴ Se avsnitt 1.5.

5.1.2 Användningen av begreppet skattskyldighet i huvudregeln om avdragsrätten samt avdragsrättens påverkan av förhållanden hos skattskyldig motpart⁵⁰⁵

I min licentiatavhandling (2011)⁵⁰⁶ berörde jag i bifråga D att användningen av begreppet skattskyldighet i huvudregeln för bestämningen av avdragsrätten för ingående moms, 8 kap. 3 § första st. ML, kan medföra en begränsning av avdragsrättens inträde som inte är konform med art. 168 a) i mervärdesskattedirektivet, genom att bruket av begreppet skattskyldighet innebär att uppkomsten av avdragsrätten enligt ML skulle förutsätta att skattesubjektet först har gjort skattepliktiga transaktioner. Den problematiken fick inte en lösning genom momsreformen den 1 juli 2013 (SFS 2013:368), eftersom lagstiftaren enbart fokuserade på det som i min licentiatavhandling var huvudfråga A, dvs. att det i 4 kap. 1 § 1 ML fanns en koppling till *de icke harmoniserade inkomstskattereglerna*.⁵⁰⁷

Lagstiftaren bortsåg vid momsreformen den 1 juli 2013 också från att jag i min licentiatavhandling även pekade på att problematiken med att bestämma skattesubjektet genom en koppling till begreppet näringsverksamhet i 13 kap. IL inte bara fanns beträffande momsen, utan också i vissa fall på punktskatteområdet. Av avsnitt 3.2.2.1 framgår att jag i bl.a. licentiatavhandlingen hänvisar till att det i förarbeten till lag om skatt på energi, m.m. anges som en tradition att punktskatterna har följt momsen när det gäller att bestämma skattesubjektet genom en koppling till IL. I avsnitt 3.2.2.1 anger jag att kopplingen till IL finns kvar i lagen (1994:1776) om skatt på energi och lagen (1972:266) om skatt på annonser och reklam, trots att den upphörde i ML den 1 juli 2013.

Genom att bortse från att kopplingen till IL för bestämningen av skattesubjektet ännu finns i vissa lagar om punktskatt bortser lagstiftaren också från att det kan påverka momsen. Lagstiftaren har enligt min mening därmed inte beaktat den kontext i vilken bestämningen av avdragsrätten förekommer. Det kan föranleda följande problem:

⁵⁰⁵ Se avsnitt 3.2.4. Jfr även: avsnitt 8.1.6 i Forssén 2011, där konklusionerna ang. bl.a. bifråga D i min licentiatavhandling presenteras, samt avsnitt 2.4 i kapitlet Skattskyldighet för moms – Huvudregeln, enkla bolag och partrederier i Forssén 2015 (1); Forssén 2016, 12 201 024, 12 202 020 och 12 215 000 samt Forssén 2015 (6), avsnitten 2.3 och 3.5

⁵⁰⁶ Se Forssén 2011.

⁵⁰⁷ Se avsnitten 3.1 och 3.2.1. Ang. uttrycket *de icke harmoniserade inkomstskattereglerna*: se avsnitt 1.4.

- Ett felaktigt beskattningsunderlag för moms avseende en omsättning som är momspliktig och punktskattepliktig kan uppkomma om uttaget av en punktskatt blir felaktig till följd av kopplingen till *de icke harmoniserade inkomstskattereglerna* för vissa punktskatter, eftersom 7 kap. 2 § första st. andra men. ML stipulerar att punktskatt i förekommande fall ska ingå i beskattningsunderlaget för att beräkna den moms som ska redovisas och betalas för en skattepliktig omsättning av vara eller tjänst. Konsekvensen för en köpare är att en felaktig punktskatt hos säljaren sålunda kan indirekt påverka avdragsrätten för ingående moms enligt 8 kap. 3 § första st. ML. Ingående momsen kan nämligen bli högre genom att ett förhöjt beskattningsunderlag blir följd hos säljaren av att punktskatter tagits ut i förädlingskedjan, vilka inte skulle ha tagits ut om kopplingen till begreppet näringsverksamhet i 13 kap. IL inte gjordes i lagen om skatt på energi respektive i lagen om skatt på annonser och reklam för bestämningen av skattesubjektet.

Ett annat exempel på vikten av att sätta avdragsrätten enligt 8 kap. 3 § första st. ML i rätt kontext är att avdragsrätten kan bli lägre, genom att en vara har placerats i vissa lager enligt 9 c kap. ML. Enligt min uppfattning saknas det nämligen motiv utifrån mervärdesskattedirektivet för att hävda att beskattningsunderlaget vid uttag av varan från visst lager borde bestämmas utan hänsyn till en rabatt för snabb betalning: Det finns inte något i direktivet som skulle underkänna att en sådan rabatt baseras på en matchning/kvittning av skattefri omsättning av varan under tiden den varit placerad i visst lager mot en skattefri finansiell tjänst. Lagstiftaren har inte beaktat att säljaren och köparen, med stöd av särreglerna i 9 c kap., kan kringgå den rättspraxis avseende de allmänna reglerna i ML som innebär att beskattningsunderlaget för varan inte får sänkas genom att det *matchas* av en rabatt för *snabb betalning*. Det är enligt min uppfattning ett exempel på betänkligheter från lagstiftarens sida på temat ord och kontext i samband med tillkomsten av skatteregler.

Ytterligare ett exempel på betydelsen av att sätta avdragsrätten i rätt kontext gäller en av de särskilda regler i 8 kap. 4 § vilka utvidgar avdragsrätten för ingående moms i förhållande till huvudregeln i 8 kap. 3 § första st., nämligen 8 kap. 4 § 4 ML. Den regeln gäller avdragsrätt för ingående moms vid köparens förvärv av egenregifastighet från byggnadsrörelse, när säljaren av sådan fastighet har redovisat eller ska redovisa utgående moms för uttag i sin byggnadsrörelse i enlighet med 2 kap. 7 § ML. Genomgången av 8 kap. 4 § 4 ML visar att det är möjligt att kringgå andra strecksatsen i 1 kap. 2 § första st. 4 b, som ska hindra att tillfälliga aktörer sätts in i entreprenadkedjor för att kringgå ordningen

med omvänd skattskyldighet inom byggsektorn. Det fenomenet har jag för övrigt berört i två artiklar redan 2007.⁵⁰⁸

Genomgången i nämnda hänseenden utgör exempel på betänkligheter från lagstiftarens sida på temat ord och kontext i samband med tillkomsten av skatteregler, när det gäller lagstiftarens förmåga att sätta avdragsrätten för ingående moms i rätt kontext dels beträffande reglerna i ML i sig, dels beträffande reglerna i ML i förhållande till reglerna om punktskatter. För övrigt borde lagstiftaren, när det gäller frågan angående särreglerna i 9 c kap. ML, ta upp med EU-kommissionen, Europaparlamentet och rådet om att införa regler i mervärdesskattedirektivet, för att motverka den beskrivna risken för kringgående av rättspraxis avseende de allmänna reglerna i ML av innebörd att beskattningsunderlaget inte får sänkas genom *matchning* av en rabatt för *snabb betalning*, vilka sedan kan implementeras i ML.

5.1.3 Den särskilda bestämmelsen om skattskyldighet för förmedlingstjänster – 6 kap. 7 § ML⁵⁰⁹

I avsnitten 3.3-3.3.4 har jag behandlat en av reglerna om *skattskyldighet* i särskilda fall i 6 kap., nämligen den särskilda bestämmelsen om skattskyldighet för förmedlingstjänster i 6 kap. 7 § ML.

En mellanman – förmedlare – av en vara eller tjänst betraktas enligt 6 kap. 7 § ML som en egenförsäljare, om vederbörande agerar i eget namn och dessutom uppbar likviden för varan eller tjänsten från kunden. Förmedlaren betraktas därmed inte som en vanlig agent momsmässigt sett. I stället anses denne ha gjort ett förvärv från sin huvudman, som anses ha omsatt varan eller tjänsten till förmedlaren. Förmedlaren anses i sin tur ha gjort samma omsättning till köparen av varan eller tjänsten. Det momsmässiga beskattningsunderlaget för förmedlaren blir därmed priset till kunden, i stället för en provision som för en vanlig agent.⁵¹⁰

Regeln i 6:7 ML saknar en direkt motsvarighet i mervärdesskattedirektivet. De närmast motsvarande bestämmelserna däri är art. 14.2 c och art. 28 i mervärdesskattedirektivet.

Jag har dragit två slutsatser angående 6 kap. 7 § ML:

- I förstone anser jag att det beträffande 6 kap. 7 § ML förekommer en faktisk gällande rätt – utan stöd i gällande rätt i en egentlig

⁵⁰⁸ Se Forssén 2007 (3) och Forssén 2007 (4).

⁵⁰⁹ Se avsnitt 3.3.4. Jfr även: Forssén 2016, 11 222 000 och 12 201 030-12 201 033.

⁵¹⁰ Se avsnitt 3.3.2.

mening (dvs. i HFD:s och EU-domstolens rättspraxis) – såtillvida att SKV brukar anföra det extrema tolkningsresultatet att ”6:7-fall” omfattar beskattningssituationer som inte motsvarar verkliga affärsförhållanden inom näringslivet. I det hänseendet saknas enligt min uppfattning ett särskilt (andra) st. i 6 kap. 7 § som skulle hänvisa till allmänna bestämmelser om skattskyldighet i ML. Därigenom skulle inte begreppet skattskyldig utvidgas för ”6:7-fall” i förhållande till huvudregeln i 1 kap. 2 § första st. 1, genom att 1 kap. 2 § sista st. ML anger att särskilda bestämmelser om vem som i vissa fall är skattskyldig finns i bl.a. 6 kap. ML. Ett sådant andra st. finns beträffande mervärdesskattegrupper i 6 a kap. 1 § ML, och jag har för övrigt föreslagit detsamma beträffande den s.k. representantregeln i 6 kap. 2 § ML.⁵¹¹

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

Uttrycket ”6:7-fall” är inte ett ord, men jag har behandlat lagrummet 6 kap. 7 § ML som ett semantiskt tolkningsproblem. Det är som begrepp något som inte kan anses förenligt med mervärdesskattedirektivet i båda de ovan nämnda hänseendena, dvs. när SKV anser att ”6:7-fall” omfattar beskattningssituationer som inte motsvarar verkliga affärsförhållanden inom näringslivet eller om 6 kap. 7 § ML skulle anses ge vanliga privatpersoner (konsumenter) inklusive anställda personer karaktären av skattesubjekt momsmässigt sett.

Den beskrivna problematiken med 6 kap. 7 § ML beror enligt min uppfattning på att lagstiftaren inte har beaktat, när regeln överfördes från GML till ML att 6 kap. 7 § härrör från en annan kontext än den som gäller sedan Sveriges EU-inträde 1995, nämligen från 1959 års lagstiftning om allmän varuskatt. Det är ett exempel på betänkligheter från lagstiftarens sida på temat ord och kontext i samband med tillkomsten av skatteregler.

⁵¹¹ Se avsnitt 7.1.3.2 i Forssén 2015 (1).

5.1.4 Bemanningsföretag och deras momsmässiga status i förhållande till regeln om undantag från skatteplikt för social omsorg – 3 kap. 7 § ML⁵¹²

Förhållandet mellan bestämningen av skattesubjektet och bestämningen av skatteobjektet är inte EU-konformt momsmässigt sett på området social omsorg. Det beror på att uttrycket ”annan jämförlig social omsorg” i 3 kap. 7 § ML gör att det moms fria området blir alltför omfattande jämfört med mervärdesskattedirektivet.

Jag har dragit två slutsatser angående 3 kap. 7 § ML:

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

I sitt ställningstagande 2016-03-31 (dnr 131 156230-16/111) beaktar SKV inte att EU-domstolen i målet C-594/13 (”go fair” Zeitarbeit) börjar sin prövning av ett bemanningsföretag och undantaget för social omsorg i art. 132.1 g i mervärdesskattedirektivet med att de anställda i ett bemanningsföretag utesluts från begreppet beskattningsbar person just i sin egenskap av anställda. Genom att inte beakta den delen i EU-målet C-594/13 (”go fair” Zeitarbeit) drar SKV den felaktiga slutsatsen att ett bemanningsföretag skulle kunna omfattas av undantaget från skatteplikt enligt 3:5 ML för sjukvård, om det är fråga om uthyrning av legitimerad sjukvårdspersonal som ska utföra sjukvårdstjänster inom ramen för sin legitimation hos uppdragsgivaren. SKV:s slutsats är felaktig av följande anledning: Det är inte den legitimerade sjuksköterskan som är anställd hos bemanningsföretaget som är den beskattningsbara personen – det är bemanningsföretaget. Frågan om skatteplikt eller undantag ska prövas utifrån den omsättning som bemanningsföretaget gör, enligt följande:

- Om företaget tillhandahåller sjukvård, gäller undantag från skatteplikt enligt 3 kap. 5 § ML.
- Om företaget i stället hyr ut sjukvårdspersonal, dvs. utgör ett bemanningsföretag, är det fråga om skattepliktig personaluthyrning enligt huvudregeln om att omsättning av varor och tjänster är skattepliktig, dvs. enligt 3 kap. 1 §

⁵¹² Se avsnitt 3.4.4. Jfr även: Forssén 2016, 12 213 214.

första st. ML, oavsett om sjukvårdspersonalen är legitimerad eller inte.⁵¹³

- Dessutom bör 3:7 också motsvara kravet i art. 132.1 g i mervärdesskattedirektivet på att tjänsterna måste tillhandahållas av en *beskattningsbar person* som utgör *ett av medlemsstaten (Sverige) erkänt organ av social karaktär*. Enligt min uppfattning bör därför uttrycket ”annan jämförlig social omsorg” utmönstras ur 3:7 ML, och lagrummet ändras så att det, för bestämningen av social omsorg momsmässigt sett, hänvisar till art. 132.1 g och h i mervärdesskattedirektivet. Därigenom skulle det markeras att begreppet social omsorg i 3:7 ML har en särskild EU-rättslig innebörd.

Problemet är även i förevarande hänseenden att lagstiftaren inte har iakttagit att Sveriges EU-inträde 1995 innebär att två regelverk måste beaktas vid bestämningen av gällande rätt avseende materiella momsfrågor: det nationella ML respektive från EU-rätten – i första hand – mervärdesskattedirektivet. Att lagstiftaren inte korrekt har avfattet bestämningen av social omsorg i 3 kap. 7 § ML i förhållande till art. 132.1 g och art. 132.1 h i mervärdesskattedirektivet är enligt min mening ett exempel på betänkligheter från lagstiftarens sida på temat ord och kontext i samband med tillkomsten av skatteregler. De båda reglerna art. 132.1 g och art. 132.1 h i mervärdesskattedirektivet skulle ha varit implementerade i 3 kap. 7 § ML redan när Sverige blev EU-medlem 1995.⁵¹⁴

Genom att utmönstra uttrycket ”annan jämförlig social omsorg” ur 3:7 ML och i stället hänvisa i lagrummet till art. 132.1 g och h i mervärdesskattedirektivet skulle det, som nämnts, markeras att begreppet social omsorg i 3:7 har en särskild EU-rättslig innebörd. Jag föreslår av samma skäl också detsamma beträffande 3 kap. 4 § ML. Det innebär att uttrycket ”sjukvård, tandvård eller social omsorg samt tjänster av annat slag” däri ändras till ”sjukvård, tandvård eller social omsorg”, dvs. att uttrycket *tjänster av annat slag* utmönstras ur 3:4, och att lagrummet i stället hänvisar till motsvarande bestämmelser i mervärdesskattedirektivet (art. 132.1 b-e och g och h).⁵¹⁵

⁵¹³ Jfr även avsnitt 5.1.11.

⁵¹⁴ 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.

⁵¹⁵ Ang. tandvård och 3:6 ML: jfr även avsnitt 5.1.9.

Dessutom bör samma teknik som jag föreslår för 3:7 användas i vissa andra bestämmelser om undantag från skatteplikt i 3 kap. ML för att undvika oklarheter vid en systematisk tolkning. Framför allt bör även begreppsbestämningarna i 3:9 tredje st. 1 (*värdepappershandel*) respektive 3:10 (*försäkringstjänster*) ske med hänvisning till närmast motsvarande bestämmelser i mervärdesskattedirektivet, dvs. art. 135.1 f respektive art. 135.1 a.⁵¹⁶ Åtgärderna skulle underlätta att nationellt upprätthålla EU-domstolens praxis av innebörd att undantag från momsplikten ska tolkas och tillämpas restriktivt. Omfattningen av regler om undantag från skatteplikt i 3 kap. ML ska nämligen, som nämnts i bl.a. avsnitt 3.4.2, tolkas restriktivt, eftersom EU-domstolens praxis anger så angående art. 131–137 i mervärdesskattedirektivet om undantag från skatteplikt för vissa transaktioner.⁵¹⁷

5.1.5 Förhållandet mellan bestämningen av skattesubjektet och bestämningen av skatteobjektet – dvs. undantagen från skatteplikt avseende bank- och finansieringstjänster eller värdepappershandel enligt 3 kap. 9 § ML⁵¹⁸

Beträffande undantagen från skatteplikt avseende bank- och finansieringstjänster och värdepappershandel i 3 kap. 9 § ML har jag behandlat bestämningen av skattesubjektet i förhållande till bestämningen av skatteobjektet, dvs. frågan om objektet är skattepliktigt eller omfattas av undantag enligt lagrummet. Jag föreslår en avvägd lösning på den problematiken, där i första hand penningpolitiska och finanspolitiska hänsyn tillgodoses genom följande åtgärder:

1. Ett tillägg bör göras i 3:9 ML av innebörd att undantag från skatteplikt för bank- och finansieringstjänster eller värdepappershandel inte omfattar växlingstjänster avseende virtuella valutor såsom bitcoins, om inte *anmälningsplikt* som finansiell verksamhet fullföljs och tillstånd därvidlag erhålls från Finansinspektionen. I konsekvens därmed bör begreppet virtuell valuta även införas i 3:23 1 ML – vid sidan av sedlar och mynt – och med samma bestämning av vad som avses som jag föreslår för 3:9 ML. Begreppet *lagligt* betalningsmedel i 3:23 1 bör således fortsatt förbehållas för sedlar och mynt. Genom åtgärderna får problemet med att det momsmässigt inte är möjligt att göra en skillnad mellan laglig respektive olaglig verksamhet med s.k.

⁵¹⁶ Ang. bank- och finansieringstjänster eller värdepappershandel och 3:9 ML resp. försäkringstjänster och 3:10 ML: jfr även avsnitt 5.1.5.

⁵¹⁷ Se t.ex. EU-målen 235/85 (kommissionen mot Nederländerna), pkt 7; 348/87 (SUFA), pkt 10 och 13; C-186/89 (W. M. van Tien), pkt 17; C-2/95 (SDC), pkt 20; C-358/97 (kommissionen mot Irland), pkt 52; C-150/99 (Stockholm Lindöpark); pkt 25; C-269/00 (Seeling), pkt 44; och C-275/01 (Sinclair Collins), pkt 23. Se även Forssén 2016, 12 210 010 och avsnitt 2.4.1.4 i Forssén 2015 (1).

⁵¹⁸ Se avsnitt 3.5.4. Jfr även: Forssén 2016, 12 213 153.

bitcoins sin lösning. Det förutsätter dock att lagstiftaren tar upp med EU-kommissionen, Europaparlamentet och rådet att motsvarande ändringar införs i art. 135.1 b-f i mervärdesskattedirektivet.

2. I den mån verksamhet med bitcoins eller liknande virtuell valuta bedrivs utan att anmälningsplikt till Finansinspektionen fullföljs, bör det, liksom idag, inte anses som olagligt i mervärdesskattehänseende. Därvidlag bör i stället, vilket jag också anser gäller redan idag – trots att SRN och HFD genom sitt förenklade synsätt inte berör det i HFD 2016 ref. 6 – sådan verksamhet omfattas av principen om generell skatteplikt för omsättning av varor och tjänster enligt 3:1 första st. ML. Utredningen SOU 1998:14 (E-pengar – näringsrättsliga frågor) framhöll behovet av åtgärder till skydd mot dubbelspenderingar och liknande manipuleringar vid användning av e-pengar.⁵¹⁹ Jag har beskrivit att det föreligger en risk för att bitcoins utan tillstånd från Finansinspektionen används för att t.ex. gömma momspliktig byteshandel. Det går inte att diskriminera sådan verksamhet genom att beteckna den som olaglig i mervärdesskattehänseende. Emellertid är det ändå en företeelse som bör motverkas av såväl penningpolitiska som finanspolitiska hänsyn. Därför borde en särskild momssats införas för verksamhet avseende bitcoins som bedrivs utan tillstånd från Finansinspektionen och till en väsentligt högre momssats än den generella om 25 %, t.ex. 50 %. En sådan särskild förhöjd moms bör utgöra ett incitament för konsumenterna att välja bort leverantörer av varor och tillhandahållare av tjänster som försöker gömma momspliktig handel 'bakom bitcoins'.

Även förevarande fråga bör lagstiftaren ta upp med nämnda EU-institutioner. En avvägning som i så fall måste ske är i första hand gentemot vad som skulle betecknas som en sådan excessiv skattesats som skulle strida mot egendomsskyddet i art. 1 i tp nr 1 till EKMR. För övrigt skulle en särskild och förhöjd momssats inte föranleda konflikt med förbudet mot dubbla förfaranden (*ne bis in idem*), eftersom den inte i sig skulle kunna betecknas som en sådan straffrättsliknande påлага som skattetillägg. Om inte skattetillägg påförs, skulle även lagföring för framför allt skattebrott aktualiseras för den som inte har redovisat till SKV momspliktig handel 'bakom bitcoins'.⁵²⁰

Att inte göra någonting är inget alternativ, eftersom SRN och HFD i HFD 2016 ref. 6 har lämnat öppet för att gömma momspliktig handel 'bakom bitcoins'. Att SRN över huvud taget yttrar att bitcoins "är ett betalningsmedel" som "visar stora likheter med elektroniska pengar" verkar vara avsett att ge intrycket av en väl avvägd och därmed rättssäker

⁵¹⁹ Jfr SOU 1998:14 s. 31.

⁵²⁰ Jfr, ang. *ne bis in idem* etc., även avsnitten 8.8.1 och 10.1-10.4 i Forssén 2015 (4).

bedömning i fallet. Emellertid är det bara en skenbar underbyggnad av avgörandet i HFD 2016 ref. 6. Om de förslag som jag lämnar här inte genomförs av lagstiftaren, är det nödvändigt med en ny och i så fall fullständig prövning av bitcoins i mervärdesskattehänseende. Jag redogör här för bristerna i HFD 2016 ref. 6 och i det därtill hörande förhandsavgörandet från EU-domstolen, mål C-264/14 (Hedqvist):

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

Trots EU-domstolens oförmåga i sistnämnda hänseende anser jag att lagstiftaren utan avvaktan på en ny behandling av bitcoins på EU-nivå bör ändra uttrycket ”värdepappershandel eller därmed jämförlig verksamhet” i 3:9 första st. till ”värdepappershandel”, dvs. uttrycket *därmed jämförlig verksamhet* bör utmönstras ur lagrummet, så att inte omfattningen av momsfriheten tänjs ut i förhållande till mervärdesskattedirektivet. I stället bör – såsom också föreslås beträffande värdepappershandel i avsnitt 5.1.4 – 3 kap. 9 § ML hänvisa,

avseende bestämmningarna av begreppen bank- och finansieringstjänster och värdepappershandel, till motsvarande bestämmelser i mervärdesskattedirektivet (art. 135.1 b-f). Därmed markeras att begreppen i fråga har en särskild EU-rättslig innebörd, och oklarheter uppstår inte vid en systematisk tolkning av dem.

Jag har för övrigt av samma skäl som nyss angivits också föreslagit – i avsnitt 5.1.4 – att samma åtgärder som jag föreslår beträffande 3:9 vidtas avseende undantaget för försäkringstjänster i 3 kap. 10 § ML. Det innebär att uttrycket ”försäkringsmäklare eller andra förmedlare” däri bör ändras till ”försäkringsmäklare”, dvs. att uttrycket *andra förmedlare* utmönstras ur 3:10, och att lagrummet i stället hänvisar till motsvarande bestämmelse i mervärdesskattedirektivet (art. 135.1 a).

Upplysningsvis får nämnas att 3:9 tredje st. 2 ML, som avser undantag för förvaltning av värdepappersfonder, inte behöver hänvisa till mervärdesskattedirektivet, eftersom art. 135.1 g i mervärdesskattedirektivet anger undantag från skatteplikt för ”förvaltning av särskilda investeringsfonder såsom dessa definieras av medlemsstaterna”.

Mitt förslag är således att lagstiftaren ändrar 3:9 respektive 3:10 ML, så att lagrummen, för bestämmningarna av begreppen bank- och finansieringstjänster och värdepappershandel respektive försäkringsmäklare, hänvisar till motsvarande bestämmelser i mervärdesskattedirektivet, dvs. till art. 135.1 b-f respektive art. 135.1 a. Dessutom bör lagstiftaren ta upp frågan om bitcoins med EU-kommissionen, Europaparlamentet och Europeiska unionens råd (rådet), så att frågan får en avvägd lösning, där i första hand penningpolitiska och finanspolitiska hänsyn tillgodoses. Ambitionen ska därvidlag vara att hindra att bitcoins används för att gömma momspliktig byteshandel.

Om de förslag som jag lämnar här inte leder till åtgärder från lagstiftarens sida, är det exempel på betänkligheter från lagstiftarens sida på temat ord och kontext i samband med tillkomsten av skatteregler. Det skulle för det första innebära att lagstiftaren inte beaktar betydelsen av att begreppen i ML har en särskild EU-rättslig innebörd, dvs. lagstiftaren skulle därmed inte iaktta att Sveriges EU-inträde 1995 innebär att två regelverk måste beaktas vid bestämningen av gällande rätt avseende materiella momsfrågor: det nationella ML respektive från EU-rätten – i första hand – mervärdesskattedirektivet. Beträffande frågeställningen om bitcoins skulle ett ointresse från lagstiftarens sida att ta upp den problematiken med EU-kommissionen, Europaparlamentet och Europeiska unionens råd (rådet) visa att lagstiftaren är ointresserad av att få EU-projektet totalt sett att fungera, dvs. i förevarande fall med avseende på hur penningpolitiska frågor kan påverka de finanspolitiska frågeställningarna, såsom beträffande moms.

Jämför även angående investeringsguld: avsnitt 5.1.9.

5.1.6 Semantiskt tolkningsproblem angående ordet uppströms i regeln om undantag från skatteplikt avseende import av gas – 3 kap. 30 § femte st. 1 b) ML⁵²¹

Genom SFS 2010:1892 infördes den 1 januari 2011 3 kap. 30 § femte st. 1 b) ML angående undantag från skatteplikt för import av gas som förs över från ett fartyg som transporterar gas till ett naturgassystem eller till ett rörledningssystem uppströms. Genom att (på sidan 63 i prop. 2010/11:28) hänvisa angående ordet *uppströms* till branschspråkbruk och inte beröra vad ordet innebär i en verklig kontext, gör lagstiftaren en förenkling som riskerar att leda till tolkningsresultat som – i förhållande till motsvarande EU-direktivs syfte med regeln – innebär att regeltexten i fråga i ML är missvisande, dvs. att vad jag benämner *communication distortions* föreligger.

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

Lagstiftarens förenklade beskrivning i förarbetena av innebörden av ordet *uppströms* medför att en rättstillämpare måste gå vidare till EU-direktivet 2009/162/EU och de skäl som framgår av pkt 3 i dess ingress angående temat neutralitet. Annars riskerar rättstillämparen att göra en tolkning av regeln i fråga i ML som inte har stöd i de relevanta motiven för direktivbestämmelsen. Lagstiftaren har således skapat en risk för att en rättstillämpare gör en icke EU-konform tolkning av ordet *uppströms* i 3 kap. 30 § femte st. 1 b) ML.

Mot bakgrund av den lojalitet till förarbeten vid lagtolkning som råder i svensk rättskällelära har enligt min mening lagstiftaren, genom sin

⁵²¹ Se avsnitt 3.6.2. Jfr även. Forssén 2016, 12 201 034.

förenklade beskrivning i förarbetena av innebörden av ordet *uppströms*, skapat ett semantiskt tolkningsproblem såtillvida att hänvisningen till branschspråkbruk för tolkningen av ordet *uppströms* skapar den risken att rättstillämparna stannar vid förarbetena och inte går vidare till EU-direktivet. Där återfinns den verkliga kontexten för ordet *uppströms*. Lagstiftarens förenklade beskrivning i förarbetena kan således leda fel vid uttolkningen av ordet *uppströms* i 3 kap. 30 § femte st. 1 b) ML.

Enligt min uppfattning beror lagstiftarens framkallande av risken för ett icke EU-konformt tolkningsresultat snarare på bristande kunskaper i naturvetenskap och teknik än på en bristande respekt för att två regelverk måste beaktas vid bestämningen av gällande rätt avseende materiella momsfrågor: det nationella ML respektive från EU-rätten – i första hand – mervärdesskattedirektivet. Jag gör därvidlag en pendang till exemplet på ett semantiskt tolkningsproblem i avsnitt 2.2., där jag anger att ordet *energi* förekom under en tid i GML: Energi är inte ens möjlig enligt fysikens lagar, eftersom energi bara kan omvandlas mellan olika energiformer. Lagstiftarens okunskap i naturvetenskap och teknik utgör således i sig ett exempel på betänkligheter från lagstiftarens sida på temat ord och kontext i samband med tillkomsten av skatteregler.

5.1.7 Import och förmodad lucka i lagen med hänsyn till två bestämmningar av beskattningsbar person – 4 kap. 1 § och 5 kap. 4 § ML⁵²²

Beträffande tullagen (2016:253) har jag angående lagrummet 5 kap. 11 a § första st. 1 och 2 uppmärksammat finansdepartementet på att det föreligger en risk för upplägg som kan ge en obefogad rätt till avdrag för ingående moms. För att åtgärda den risken har jag föreslagit finansdepartementet att lämna ett lagförslag av innebörd att 5 kap. 11 a § första st. 1 och 2 tullagen ändras, så att pkt 2 hänvisar till beskattningsbar person enligt ML *utom i den särskilda betydelse begreppet ges i 5 kap. 4 § ML*. Att det uttrycket saknas i 5:11 a första st. 2 tullagen innebär enligt min uppfattning att det föreligger en lucka i lagen, dvs. en lucka i tullagen. Den luckan *kan* enligt min uppfattning ge en obefogad rätt till avdrag för ingående moms på import enligt 8:3 första st. ML. Tolkningsproblemet här gäller *subjektfrågan* på så sätt att det finns två relevanta bestämmningar 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.

⁵²² Se avsnitt 3.7.2. Jfr även: Forssén 2016, 21 112 000. Jfr även Forssén 2016, 12 201 034, 12 213 164 och 12 215 000.

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

5.1.8 Användningen av begreppet skattskyldig i huvudregeln om unionsinternt förvärv före den 1 juli 2013 – 2 a kap. 3 § första st. 3 ML⁵²³

Beträffande bestämmningen av vad som utgör ett gemenskapsinternt förvärv av vara (GIF) – numera unionsinternt förvärv av vara (UIF) – förelåg en 'felskrivning' i huvudregeln 2 a kap. 3 § första st. 3 och andra st. ML, närmare bestämt i första st. 3. Felet bestod i att däri angavs beträffande statusen på den i det andra EU-landet inblandade säljaren att denne skulle vara skattskyldig där för omsättningen till köparen som införde varan till Sverige. Det var en 'felskrivning' i förhållande till art. 2.1 b i i mervärdesskattedirektivet (och föregångaren art. 28a.1 a första st. i sjätte direktivet), och den 1 juli 2013 ändrades 2 a kap. 3 § första st. 3 ML, genom SFS 2013:368, så att *skattskyldig* i nämnda hänseende har ersatts med *beskattningsbar person*. Det innebär att den som gör ett UIF till Sverige numera blir skyldig att redovisa beräknad utgående moms på förvärvet, även om det andra inblandade EU-landet, till skillnad från Sverige, undantar varan i fråga från skatteplikt och säljaren i det landet sålunda inte är skattskyldig för omsättningar där.

Den 'felskrivning' som får anses ha förelegat i 2 a kap. 3 § första st. 3 ML före den 1 juli 2013, genom bruket av begreppet *skattskyldig* i lagrummet, utgör ett exempel på betänkligheter från lagstiftarens sida på temat ord och kontext i samband med tillkomsten av skatteregler. Jag anför följande därvidlag:

- Den 1 juli 2013 passade lagstiftaren på att ändra skattskyldig till beskattningsbar person i lagrummet i fråga, och uttalade då att det bara rörde sig om en formell sak. Det var enligt lagstiftaren bara fråga om att åstadkomma att 2 a kap. 3 § första st. 3 ML

⁵²³ Se avsnitt 3.8.2. Jfr även: Forssén 2016, 12 213 164.

skulle få en förbättrad *formell* överensstämmelse med vad som stipuleras om UIF av varor i art. 2.1 b i mervärdesskattedirektivet.⁵²⁴ Emellertid nämnde inte lagstiftaren att begreppet skattskyldig i den tidigare lydelsen av 2 a kap. 3 § första st. 3 ML har varit en avgörande fråga i flertalet skatte- och skattebrottsprocesser från tiden före den 1 juli 2013. Beskrivningen av ändringen i lagrummet som varandes blott en formell sak visar således på en total okunnighet från lagstiftarens sida om den kontext i vilken frågan om betydelsen av bruket av begreppet *skattskyldig* i 2 a kap. 3 § första st. 3 ML befunnit sig. Enligt min mening gör lagstiftaren sig skyldig till en direkt felaktig verklighetsbeskrivning, dvs. en direkt felaktig beskrivning av kontexten som förevarit kring lagrummet i förevarande hänseende.

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

5.1.9 Bestämningarna av vara och tjänst – 1 kap. 6 § ML⁵²⁵

Genomgångarna i avsnitten 3.9.2.1-3.9.2.3, av exempen investeringsguld, tandvård och elektroniska tjänster, visar samtliga att 1 kap. 6 § bör, utifrån den sålunda från systematisk synvinkel genomförda jämförelsen av lagrummet med mervärdesskattedirektivet, utmönstras ur ML. Samma regelteknik – systematik – bör konsekvent användas i ML som i mervärdesskattedirektivet för bestämningen av skatteobjektet eller undantag från skatteplikt, vilket innebär följande:

- Bestämningen av objektet för beskattning eller undantag bör ske utifrån vad som utgör *omsättning* av vara respektive *omsättning*

⁵²⁴ Se prop. 2012/13:124 s. 94.

⁵²⁵ Se avsnitt 3.9.3. Jfr även: Forssén 2016, 12 200 001, 12 213 177, 12 213 213 och 12 213 235.

av tjänst enligt 2 kap. ML respektive om aktuell omsättning omfattas av undantag från skatteplikt enligt någon regel i 3 kap. ML. Om sistnämnda inte är fallet, är omsättningen skattepliktig enligt den generella principen om skatteplikt för omsättning av varor och tjänster i 3 kap. 1 § första st. ML.

- En sådan systematik i ML skulle överensstämma med mervärdesskattedirektivet: jämför huvudregeln om vad som utgör *leverans* av varor i art. 14.1 respektive huvudregeln om vad som utgör *tillhandahållande* av tjänster i art. 24.1 i mervärdesskattedirektivet.

Genom att implementera samma systematik i förevarande hänseende som i mervärdesskattedirektivet bestäms skatteobjektet eller undantaget från skatteplikt i ML i två steg i stället för tre. Rättstillämparen behöver då, till skillnad från vad som gäller idag, inte beakta 1:6 ML. I stället kan rättstillämparen – i steg 1 – bedöma omsättningsfrågan i 2 kap. ML för att därefter – i steg 2 – gå till 3 kap. ML och bestämningen där av om en konstaterad *omsättning* är skattepliktig eller undantagen från skatteplikt.

Enligt min uppfattning är regeln med definitionerna av vara och tjänst, 1 kap. 6 § ML, obsolet, eftersom den tillför ett extra steg i den beskrivna prövningen och således bryter mot systematiken i mervärdesskattedirektivet.

Vad särskilt gäller elektroniska tjänster anför jag dessutom att lagstiftaren bör ta upp med EU-kommissionen, Europaparlamentet och rådet om att införa en regel som anger att omsättning av elektroniska tjänster ska i mervärdesskattehänseende behandlas analogt med vad som gäller för omsättning av varor eller tjänster inom andra områden, såsom konsulttjänster, finansiella tjänster, vård och omsorg och utbildning. Det bör ge en mer rättssäker bestämning av omsättning av elektroniska tjänster. En metod med analogislut kan nämligen användas utifrån vad som är känt inom affärslivet om olika produkter och vad som behövs i termer av innovationer. Den kasuistiska bestämning som nu sker genom exemplifiering i bilaga II till mervärdesskattedirektivet och i art. 7 i tillämpningsförordningen riskerar att leda fel på grund av bristande tekniska eller affärsmässiga insikter i ämnet hos lagstiftaren och EU-institutionerna samt riskerar mot bakgrund av teknikutvecklingen beträffande elektroniska tjänster att snabbt bli inaktuell.

Lagstiftaren bör inte avvakta behandlingen på EU-nivå av förslag som lämnas dit angående elektroniska tjänster och moms. Lagstiftaren bör redan dessförinnan, i enlighet med vad jag anför beträffande investeringsguld och tandvård, utmönstra 1:6 ur ML, så att samma

regelteknik – systematik – beträffande bestämningen av skatteobjektet eller undantag från skatteplikt kommer att gälla i ML som i mervärdesskattedirektivet. Den åtgärden är nödvändig generellt sett på temat EU-konformitet.

Exemplet angående tandvård, närmare bestämt problematiken angående den äldre lydelsen av 3 kap. 4 § andra st. andra strecksatsen ML, som uttryckte att undantaget för tandvård omfattar även omsättning av dentaltekniska produkter och av tjänster som avser sådana produkter, visar enligt min uppfattning att risken med att vänta med att utmönstra 1:6 ur ML är att lagstiftaren under tiden t.ex. skapar en skatteregel i ML som bryter mot principen att det är säljarens omsättning som ska anges som skattepliktig eller som undantagen från skatteplikt, varvid köparens status saknar betydelse för bestämningen av skatteobjektet eller undantaget från skatteplikt.

För övrigt bör av systematiska skäl, och utan avvaktan på en behandling av frågan om 1:6 ska utmönstras ur ML, reglerna om investeringsguld överföras från 3 kap. 10 a-10 c §§ till särskilda st. i lagrummet angående bl.a. finansieringstjänster, dvs. 3 kap. 9 § ML.⁵²⁶ Investeringsguld hör kategorimässigt sett i praktiken ihop med finansieringstjänsterna. På så sätt blir det också tydligare att industriguld omfattas av den generella skatteplikten för omsättning av varor och tjänster i 3 kap. 1 § första st. ML. Bestämmelserna om omvänd skattskyldighet för investeringsguld respektive definitionen av investeringsguld kan dock kvarstå i 1 kap. 2 § första st. 4 a respektive 1 kap 18 § ML.

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

Avslutningsvis får jag i sammanhanget med elektroniska tjänster anföra följande. Även om 1:6 inte skulle utmönstras ur ML inom överskådlig tid, kan och bör frågan om momssatsen på tidningar och tidskrifter etc.

⁵²⁶ Jfr avsnitt 5.1.5.

fortsatt ska vara lägre för tryckta jämfört med elektroniska sådana produkter behandlas dessförinnan. De skäl som anfördes i mitten av 1990-talet för att göra en momsmässig skillnad mellan tryckta och elektroniska tidningar är inte längre aktuella mot bakgrund av teknikutvecklingen sedan dess beträffande elektroniska tjänster. Enligt min uppfattning är miljöskälet det skäl som alltjämt är relevant vid prövningen av om momsens är neutral beroende på i vilken form – vara eller tjänst – som en nedladdningsbar produkt, t.ex. en tidning, tillhandahålls. Det talar för att momssatsen borde vara lägre på en elektronisk tidning än på en tryckt tidning, i motsats till vad som gäller ännu idag.

5.1.10 Begränsningen av begreppet ekonomisk verksamhet för allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund – 4 kap. 8 § ML⁵²⁷

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 2008.⁵²⁸ 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

⁵²⁷ Se avsnitt 3.10.5. Jfr även: Forssén 2016, 12 200 001 och 12 214 050.

⁵²⁸ Se 2007/2311 K(2008) 2803.

och stämma Sverige inför EU-domstolen. Någon sådan tvist har inte inletts vid EU-domstolen. Efter lagstiftarens (Regeringens) skriftväxling med EU-kommissionen är därför fördragsbrottsfrågan sedan slutet av 2011 en öppen fråga.

Att lagstiftaren låter frågan huruvida 4 kap. 8 § ML innebär en överträdelse av EU-rätten på momsområdet, dvs. ett fördragsbrott, förbli en öppen fråga är ett exempel på betänkligheter från lagstiftarens sida på temat ord och kontext i samband med tillkomsten av skatteregler. Enligt min uppfattning kan nämligen inte lagstiftaren (Regeringen) i sin skriftväxling med EU-kommissionen anses ha klarlagt att det inte skulle föreligga en risk för att det utvecklas en inhemsk rättspraxis angående användningen av begreppen allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund i 4:8 som är icke EU-konform jämfört med innebörden och användningen av begreppet *organisations utan vinstsyfte* i mervärdesskattedirektivet. Det följer enligt min mening redan av att den negerade bestämmelsen av ekonomisk verksamhet i 4:8 ML för allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund sker genom hänvisning till *de icke harmoniserade inkomstskattereglerna*.

För övrigt får nämnas att i avsnitt 3.10.3 berörs 4 kap. 8 § ML även särskilt beträffande idrottsområdet. Då rör det sig om att allmännyttiga ideella föreningar, till skillnad från registrerade trossamfund, omfattas av undantag från skatteplikt för tillträde till idrottsligt evenemang eller tillfälle att utöva idrottslig verksamhet, enligt 3 kap. 11 a § första st. ML. Det lagrummet omfattar allmännyttiga ideella föreningar, staten och kommunerna. Om 4 kap. 8 § skulle komma att utmönstras ur ML, knyts inte längre bestämmelsen 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.⁵²⁹ Momssatserna varierar mellan de olika EU-länderna. Det motverkar i och för sig det harmoniseringskrav som uppställs i art. 113 FEUF, men den bristen på harmonisering har stöd i pkt 7 i ingressen till mervärdesskattedirektivet. EU-länderna får dock inte tillämpa reducerade momssatser på vilka varor och tjänster som helst eller göra åtskillnad därvidlag mellan olika företags- eller associationsformer utan stöd i bilaga III till mervärdesskattedirektivet.

5.1.11 Fastighetsbegreppets användning i vissa hänseenden i ML⁵³⁰

Begreppet fastighet används i ML och ingår i 1 kap. 6 §, som behandlas i avsnitt 5.1.9 angående huruvida 1:6 ska utmönstras ur ML. Här anför jag också att oavsett om det sker, bör själva begreppet fastighet utmönstras ur ML, eftersom mervärdesskattedirektivet använder det vidare begreppet fast egendom (eng., *immovable property*). Användningen av begreppet fastighet i ML föranleder enligt min uppfattning följande problem:

- Jag har konstaterat att möjligheterna till frivillig skattskyldighet för uthyrning av fastighet enligt 9 kap. 1 och 2 §§ ML skulle kunna tillämpas även av en vanlig privatperson (en konsument). Det strider i så fall mot att art. 137.1 d i mervärdesskattedirektivet klart stipulerar att valfriheten för beskattning av transaktioner som utgör utarrendering och uthyrning av fast egendom begränsas till att gälla för beskattningsbara personer, och således inte omfattar vanliga privatpersoner.
- Vidare har jag tagit upp att lagstiftaren inte gör egna empiriska undersökningar beträffande förekomsten av en faktisk gällande rätt som etableras av SKV. Ett exempel som jag har anført därvidlag är momshanteringen i konkursbon av byggnadsentreprenader som har avbrutits på grund av att

⁵²⁹ 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”.

⁵³⁰ Se avsnitt 3.11.5. Jfr även: Forssén 2016, 12 212 211 och 12 213 124.

byggnadsentreprenören har försatts i konkurs. Att en faktisk gällande rätt som kan leda fel i tillämpningen av reglerna i t.ex. sådana fall uppkommer beror enligt min uppfattning på att lagstiftaren har en tradition av att förlita sig på att kunna bedöma rådande rättsläge utifrån remissvar från t.ex. SKV.

Att lagstiftaren har en tradition av att i förarbeten förlita sig på SKV:s beskrivning av rådande rättsläge i en viss beskattningsfråga är således enligt min uppfattning inte hållbart när det gäller områden där EU-rätten styr. Två regelverk måste beaktas vid bestämningen av gällande rätt avseende materiella momsfrågor: det nationella ML respektive från EU-rätten – i första hand – mervärdesskattedirektivet. Att lagstiftaren på grund av nämnda tradition kan komma att basera lagförslag på en felaktig uppfattning om rådande rättsläge riskerar att ge upphov till *communication distortions*.

- Dessutom har jag, beträffande fastigheter som utgör investeringsvaror, konstaterat att det bör anges i 8 a kap. ML att skyldigheten att upprätta sådan handling som ska utfärdas vid överlåtelse av en investeringsvara enligt 8 a kap. 15-17 §§ ML, för att jämningskyldighet inte ska uppkomma, omfattar konkursbon. Konkursbon bör åläggas att genom konkursförvaltaren utfärda sådan handling för konkursboet eller för konkursgäldenären, dvs. fastighetsägaren, som saknar rådighet på grund av konkursbeslutet. Risken är annars att det skulle vara möjligt för konkursgäldenären att vid en överlåtelse före konkursbeslutet avtala bort SKV:s möjlighet att ålägga den som köper fastigheten från konkursboet jämningskyldighet.

Problematiken angående frivillig skattskyldighet för fastighetsuthyrning och huruvida 9 kap. 1 och 2 §§ ML är EU-konforma borde ha tagits upp av lagstiftaren redan vid Sveriges EU-inträde 1995. Att lagstiftaren ännu inte har behandlat frågan om de båda lagrummen är förenliga med art. 137.1 d i mervärdesskattedirektivet är ett exempel på betänkligheter från lagstiftarens sida på temat ord och kontext i samband med tillkomsten av skatteregler. Lagstiftaren bortser därigenom från att det är två regelverk som måste beaktas vid bestämningen av gällande rätt avseende materiella momsfrågor: det nationella ML respektive från EU-rätten – i första hand – mervärdesskattedirektivet.

Lagstiftarens tradition av att i förarbeten förlita sig på SKV:s beskrivning av rådande rättsläge i en viss beskattningsfråga medför att det kan utvecklas en faktisk gällande rätt som etableras av SKV. Det kan i sin tur leda till att lagstiftaren kan komma att basera lagförslag på en felaktig uppfattning om rådande rättsläge, så att syftet med en

bestämmelse i mervärdesskattedirektivet inte kommer till uttryck i den regel i ML vari direktivbestämmelsen ska anses implementerad. Det är ett exempel på vad jag kallar *communication distortions* i skattelagstiftningsprocessen. Även genom att upprätthålla nämnda tradition bortser lagstiftaren från att det är två regelverk som måste beaktas vid bestämningen av gällande rätt avseende materiella momsfrågor: det nationella ML respektive från EU-rätten – i första hand – mervärdesskattedirektivet. Det är också ett exempel på betänkligheter från lagstiftarens sida på temat ord och kontext i samband med tillkomsten av skatteregler.

Om lagstiftaren inte tar upp frågan om konkursboets – och därmed konkursförvaltarens – skyldighet att utfärda handling om jämkning av ingående moms vid försäljning av investeringsvaror som utgör fastigheter, accepterar lagstiftaren att det föreligger en risk för att det kan vara möjligt för konkursgäldenären att vid en överlåtelse av en sådan fastighet före konkursbeslutet avtala bort SKV:s möjlighet att ålägga den som köper fastigheten från konkursboet jämkningsskyldighet. Lagstiftaren borde, mot bakgrund av liknande problem som förekom beträffande den s.k. intygsmomsen avseende försäljning av fastigheter som omfattades av frivillig skattskyldighet, innan en regeländring i det systemet gjordes i samband med att ML ersatte GML den 1 juli 1994, redan ha vidtagit den åtgärd som jag föreslår beträffande jämkning angående fastigheter i konkursbon.

Exempelvis kunde den åtgärd som jag föreslår ha vidtagits av lagstiftaren när systemet med intygsmoms slopades den 1 januari 2001, genom SFS 2000:500, vilket innebär att numera enbart jämkningssystemet i 8 a kap. gäller i förevarande fall. I avsnitt 3.11.4 anger jag att jag dels i en bok,⁵³¹ dels i en artikel⁵³² 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.

⁵³¹ Se Forssén 2008, avsnitt 7.1.

⁵³² Se Forssén 2006 s. 377.

5.1.12 Förfarandemässiga problemställningar om moms⁵³³

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

För det första har jag i samband med de s.k. följdändringsbesluten enligt SFL behandlat frågan om de förfarandemässiga reglerna får innebära att de inskränker principer avseende materiella beskattningsfrågor, så att t.ex. neutralitet vid beskattningen beträffande valet av företagsform inte gäller till följd av förfarandemässiga regler.

Frågan beträffande följdändringsbesluten är om tidningarna ska behöva acceptera följdändringsbeslut av innebörd att de ska återbetala för högt avdragen ingående moms. Frågan föranleds av SKV:s ställningstagande av 2010-07-09 (dnr 131 355983-10/111) angående rättsläget beträffande tillämplig momssats för tryckerier med anledning av EU-domstolens dom den 11 februari 2010 i målet C-88/09 (*Graphic Procédé*). EU-domstolens dom har fått till följd att tryckeriernas omsättningar till tidningarna ska omfattas av den reducerade momssatsen om 6 %, i stället för den generella momssatsen om 25 %. Det har föranlett följdändringsbeslut av innebörd att kunderna, tidningsföretagen, ska återbetala till staten motsvarande för högt avdragen ingående moms. Frågan är då enligt min mening om det föreligger en skillnad mellan frågeställningar om förändring av gällande rätt beroende på om ett vägledande avgörande fattas av EU-domstolen i stället för av HFD.

Min uppfattning är att grundläggande principer för de materiella beskattningsreglerna inte kan begränsas av förfarandereglerna såsom blir fallet med den beskrivna tillämpningen av följdändringsinstitutet enligt 66 kap. 27 § 4 a) SFL, varvid jag bortser från fall av förfarandemissbruk. Lagstiftaren bör enligt min mening av rättssäkerhetsskäl ta upp att det bör klarläggas i SFL att följdändringsbeslut inte kan genomdrivas mot den enskildes vilja, om denne har förlitat sig på gällande rätt såsom den har kunnat uppfattas utifrån lagens bokstav och eventuella prejudikat från HFD, och förändringen av rättsläget enbart beror på att förhandsavgörande i en momsfråga har fattats av EU-domstolen. Frågan därvidlag är enligt min uppfattning om tidningarna inte kan anses ha följt gällande rätt före den 11 februari 2010, dvs. före EU-domstolens dom i målet C-88/09 (*Graphic Procédé*). Om lagstiftaren inte tar upp den frågan, är det enligt min mening ett exempel på betänkligheter från lagstiftarens sida på temat ord och kontext i samband med tillkomsten av skatteregler.

⁵³³ Se avsnitt 4.5.

För det andra har jag behandlat huruvida lagstiftaren bör ta upp med EU-kommissionen, Europaparlamentet och rådet om att påbörja ett arbete som bl.a. klarlägger vad som gäller beträffande den s.k. restkompetensen – vilken uttrycks som *form och tillvägagångssätt* – i art. 288 tredje st. FEUF. En fråga som har behandlats därvidlag är om det bör införas en EU-förordning, dvs. en sekundärrättslig rättsakt, som innehåller förfaranderegler generellt sett för moms.

Jag har konkluderat att det är nödvändigt att en sekundärrättslig rättsakt införs med förfaranderegler för momsen. Det är avgörande för EU-projektet att den inre marknaden fungerar. Då måste, i enlighet med den primärrättsliga art. 113 FEUF, harmonisering av EU-ländernas lagstiftningar på området indirekta skatter åstadkommas. Därför är det av stor betydelse att den nivå inom EU-rätten som motsvarar den konstitutionella nivån i nationell rätt, dvs. EU:s primärrätt, får genomslag också i form av sekundärrättsliga förfaranderegler om moms. Det bör enligt min mening ske genom en EU-förordning om förfaranderegler för momsen, eftersom en förordning är direkt tillämplig i medlemsstaterna enligt art. 288 andra st. FEUF.

Således bör enligt min mening lagstiftaren ta upp med EU-kommissionen, Europaparlamentet och rådet om att påbörja ett arbete som bl.a. klarlägger vad som gäller beträffande nämnda restkompetens enligt art. 288 tredje st. FEUF, och som ska resultera i en EU-förordning som innehåller förfaranderegler generellt sett för moms. Att lagstiftaren inte har vidtagit en sådan åtgärd utgör enligt min uppfattning ett exempel på betänkligheter från lagstiftarens sida på temat ord och kontext i samband med tillkomsten av skatteregler.

För det tredje har jag i sistnämnda sammanhang också behandlat särskilt frågan om den s.k. tillämpningsförordningen (EU nr 282/2011), som avser vissa materiella frågor i mervärdesskattedirektivet, borde upphävas, så att de materiella momsreglerna behandlas i en rättsakt från EU, dvs. i mervärdesskattedirektivet, i stället för i två. Rättstillämparna ska enligt min mening inte behöva beakta materiella momsregler från EU-rätten i ytterligare en rättsakt utöver mervärdesskattedirektivet, varför jag argumenterar för att tillämpningsförordningen bör upphävas i sin helt. Om tillämpningsförordningen upphävs, minskar enligt min uppfattning risken för utvecklingen av en icke EU-konform inhemska rättspraxis beträffande begreppen i ML. Om lagstiftaren inte tar upp den frågan med EU-kommissionen, Europaparlamentet och rådet, är det enligt min uppfattning ett exempel på betänkligheter från lagstiftarens sida på temat ord och kontext i samband med tillkomsten av skatteregler.

Avslutningsvis i avsnitt 4.5 har jag, till de förfarandemässiga reglerna om moms, gjort ett par kopplingar avseende materiella och formella regler

vilka har berörts i kapitel 3, i avsnitten 3.11.2 och 3.11.4, samt nämnt för sammanhanget något om 13 kap. 28 a § ML och redovisning av jämkning som avses i 8 a kap. ML.

- Här får jag i förstnämnda hänseende på temat kopplingar mellan förfarandemässiga och materiella regler nämna från avsnitten 3.11.2 samt 3.11.5 och 5.1.11 de materiella momsreglerna om frivillig skattskyldighet i 9 kap. 1 och 2 §§ ML. Därvidlag anför jag i avsnitt 4.5 att det borde ha behandlats tydligt av lagstiftaren hur de nya materiella reglerna som genom SFS 2013:954 infördes 2014 i 9 kap. 1 § ML förhåller sig till de förfarandemässiga reglerna i 7 kap. 4 § SFL om underrättelseskyldighet angående ändrade förhållanden jämfört med vad som rådde vid registreringen till mervärdesskatt. Enligt de nya reglerna i 9:1 behöver inte en fastighetsägare etc. ansöka hos SKV om frivillig skattskyldighet, utan omfattas av sådan skyldighet genom att ange utgående moms i en faktura för fastighetsuthyrningen. Problemet är enligt min mening att det inte är klart uttryckt i ML eller SFL huruvida det exempelvis är tillräckligt för en 'avregistrering' från frivillig skattskyldighet att fastighetsägaren etc. bara upphör med att ange utgående moms i fakturan för uthyrningen, och att den därefter skulle kunna fortsätta som en från skatteplikt undantagen uthyrning enligt 3 kap. 2 § ML.

Min erfarenhet är att förfarandemässiga frågor angående frivillig skattskyldighet kan vara mycket komplexa. Det borde framstå som klart för den som också har erfarenhet från tillämpningsfrågor om moms. Om lagstiftaren inte tar upp frågan om ett förtydligande angående huruvida underrättelseskyldigheten enligt 7 kap. 4 § SFL gäller även för det fallet att en fastighetsägare etc. vill att frivillig skattskyldighet enligt 9 kap. 1 § ML ska upphöra, är det således enligt min uppfattning ett exempel på betänkligheter från lagstiftarens sida på temat ord och kontext i samband med tillkomsten av skatteregler.

- På temat kopplingar mellan förfarandemässiga och formella regler får jag nämna från avsnitten 3.11.4 samt 3.11.5 och 5.1.11 att däri har berörts formella regler i 8 a kap. ML angående en särskild fråga om jämkning av ingående moms för investeringsvaror i samband med konkurs, nämligen huruvida konkursboet genom konkursförvaltaren bör uppfylla de formella reglerna i 8 a kap. 15-17 §§ ML för att vid en försäljning hantera en överföring av konkursgäldenärens rättigheter och

skyldigheter avseende jämkning av ingående moms för dennes fastighet som utgör investeringsvara.

Jag har anfört att en sådan regeländring som nyss nämnts bör genomföras i de formella reglerna om jämkning i 8 a kap. ML. I förfarandemässigt hänseende har jag därvidlag i avsnitt 4.5 nämnt att det finns en särskild regel om registreringsskyldighet för den som är skyldig att jämka ingående moms avseende investeringsvaror enligt 8 a kap. eller 9 kap. 9-13 §§ ML, nämligen *7 kap. 1 § första st. 8 SFL*. Den regeln anses nödvändig, eftersom att vara skyldig att jämka inte är detsamma som att vara skattskyldig.⁵³⁴

I avsnitt 3.11.4 antog jag, för behandlingen av frågan huruvida konkursboet genom konkursförvaltaren bör uppfylla de formella reglerna i 8 a kap. 15-17 §§ ML, att konkursboet kan bli skattskyldigt enligt 6 kap. 3 § ML. I avsnitt 4.5 har jag för det sammanhanget nämnt något om 6 kap. 3 § ML särskilt i förhållande till 13 kap. 28 a § ML och *redovisning* av jämkning som avses i 8 a kap. ML.

Enligt min uppfattning saknas det således underbyggnad genom de materiella reglerna i 6:3 och 8 a kap. ML för att konkursboet ska kunna bli skyldig att jämka ingående moms. För att åstadkomma det anser jag, som nämnts, att de formella reglerna i 8 a kap. ML måste kompletteras med en regel som förpliktigar konkursboet att genom konkursförvaltaren, vid konkursboets försäljning av en fastighet som utgör investeringsvara, upprätta en handling avseende ingående moms som kan bli föremål för jämkning vilken uppfyller de formella reglerna i 8 a kap. 15-17 §§ ML. Det är enligt min uppfattning inte förenligt med legalitetsprincipen för beskattningsåtgärder i 8 kap. 2 § första st. 2 RF att konkursboet görs skyldigt att betala 'jämningsmomsen' med stöd av en redovisningsregel, dvs. i förevarande fall 13:28 a ML. Även om lagstiftaren, som nämns ovan, anser att skyldigheten att jämka inte är detsamma som att vara skattskyldig, är den enligt min uppfattning en sådan 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.

I avsnitt 4.5 nämner jag för förevarande sammanhang att utredningen SOU 2002:74 lämnade förslag om att kopplingarna i

⁵³⁴ Jfr prop. 2010/11:165 Del 2 s. 718.

13 kap. ML till vad som utgör god redovisningssed enligt bokföringslagen (1999:1078), angående när utgående och ingående moms ska redovisas, ska upphävas.⁵³⁵ Emellertid har det inte lett till något lagförslag ännu. Utredningen fann nämligen inte utrymme till en analys av de materiella beskattningsfrågorna i ML. Utredningens fokus låg i stället på redovisningsreglerna.⁵³⁶ Bestämmelserna om skattskyldighet i särskilda fall i 6 kap. ML har inte berörts i utredningen SOU 2002:74 eller i någon annan utredning hittills.

Genomgången av den särskilda regeln i 6 kap. 3 § ML om konkursbon som skattskyldiga och dess förhållande till redovisningsregeln 13 kap. 28 a § ML angående jämkning som avses i 8 a kap. ML ger enligt min uppfattning belägg för att det är angeläget att skapa särskilda och sammanhållna regler för konkursbons skattskyldighet, skyldighet att jämka ingående moms, redovisningsskyldighet och registreringsskyldighet till moms. Att lagstiftaren inte har återupptagit förslaget från utredningen SOU 2002:74 om en revision av redovisningsreglerna i 13 kap. ML har enligt min uppfattning också hämmat en genomgång av de materiella reglerna och förfarandereglerna om moms. Att lagstiftaren inte gör en sådan holistisk genomgång av momsreglerna som jag förordar är således – enligt min mening – ett exempel på betänkligheter från lagstiftarens sida på temat ord och kontext i samband med tillkomsten av skatteregler.

5.2 Avslutande synpunkter

5.2.1 Inledning

Förevarande genomgång av olika exempel på *communication distortions* i skattelagstiftningsprocessen visar att en förändring bör vidtas därvidlag. Den genomgången ger stöd för mitt tidigare förslag i Forssén 2017 om att skattelagstiftningsprocessen bör ändras, så att företagaren sätts i centrum av den. Genom att företagarna och deras organisationer deltar i proceduren för att skapa en företagsbeskattningsregel kommer också företagarens begreppsvärld till uttryck i den färdiga regeln, hellre än att jurister och andra från finansdepartementet etc. väljer orden till den. Därigenom minimeras risken för att det uppkommer distorsioner mellan lagstiftarens syfte med en skatteregel och hur den färdiga regeln kan uppfattas av tillämparna (*communication distortions*), dvs. av Skatteverket (SKV), domstolarna och skattesubjektet, dvs. företagaren.

⁵³⁵ Jfr SOU 2002:74 Del 1 s. 20.

⁵³⁶ Jfr SOU 2002:74 Del 1 s. 17 och 186.

Förändringen av skattelagstiftningsprocessen som jag har föreslagit förutsätter att en andra kammare införs i Riksdagen, så att företagarnas organisationer får representation i den andra kammaren, varvid jag bl.a. har anfört följande:

“The main objective would nevertheless be to make a new system, where infrastructure and tax issues are handled by the second chamber to begin with so that those issues are guaranteed to be handled by representatives of the professionals and the procedure from initiation – or even instigation – of the issue to the final wording of e.g. the tax rule will be as transparent as possible”.⁵³⁷

Det rör sig således om att sätta företagaren i centrum av skattelagstiftningsprocessen, och genomgången av olika fall i denna bok har visat på att det föreligger ett behov av en sådan förändring, som exempelvis kan åstadkommas genom mitt tidigare förslag till förändring i systematisk mening. I avsnitten 5.2.2-5.2.7 lämnar jag några avslutande synpunkter avseende de exempel på betänkligheter från lagstiftarens sida på temat ord och kontext i samband med tillkomsten av skatteregler som jag har refererat i avsnitten 5.1.2-5.1.12 från konklusionerna i kapitlen 3 och 4, nämligen följande:

- kontextfrågan angående reglerna i sig i ML, deras förhållande till andra regler och bristande EU-konformitet, avsnitt 5.2.2;
- problematiken med en faktisk gällande rätt etablerad av SKV, avsnitt 5.2.3;
- problematiken med att begrepp i ML bör vara aktuella över tid trots en dynamisk teknisk utveckling och utveckling av nättjänster, avsnitt 5.2.4;
- problemet med luckor i lagen samt upprepningar av historiska momsproblem, avsnitt 5.2.5;
- problemet med att reglerna i ML bör överensstämma med systematiken i mervärdesskattedirektivet, avsnitt 5.2.6; och
- problematiken med vissa förfarandemässiga frågor om moms, avsnitt 5.2.7

I avsnitten 5.2.8-5.2.8.3 sammanfattar jag de avslutande synpunkterna samt nämner i anslutning därtill något om rättssäkerhet och något om fortsättningen av mitt forskningsprojekt samt lämnar några allmänna reflektioner angående skatterättsforskningen.⁵³⁸

⁵³⁷ Se Forssén 2017, avsnitt 2.4 i *Part A* (s. 35).

⁵³⁸ Se avsnitt 1.1.1.

5.2.2 Kontextfrågan angående reglerna i sig i ML, deras förhållande till andra regler och bristande EU-konformitet

I avsnitt 5.1.2 har jag gått igenom exempel på att lagstiftaren har saknat förmåga att sätta avdragsrätten för ingående moms i rätt kontext dels beträffande reglerna i ML i sig, dels beträffande reglerna i ML i förhållande till reglerna om punktskatter. Lagstiftaren har inte reagerat på att jag har uppmärksammat vissa av problemen kring avdragsrätten i min licentiatavhandling (2011)⁵³⁹ och i två artiklar 2007.⁵⁴⁰

I avsnitt 5.1.3 ger jag exempel på att lagstiftaren inte har reagerat på att en regel från GML har överförts till ML, och att den regeln – 6 kap. 7 § ML – härrör från en annan kontext än mervärdesskatterätten, nämligen från 1959 års lagstiftning om allmän varuskatt. Någon prövning av den regeln utifrån EU-rätten på momsområdet har inte skett i samband med Sveriges EU-inträde 1995. Det visar på att lagstiftaren inte iakttar att Sveriges EU-inträde 1995 innebär att två regelverk måste beaktas vid bestämningen av gällande rätt avseende materiella momsfrågor: det nationella ML respektive från EU-rätten – i första hand – mervärdesskattedirektivet. Samma brist från lagstiftarens sida har jag påvisat i avsnitten 5.1.4 och 5.1.5 beträffande begreppet social omsorg i 3:7 ML respektive begreppen bank- och finansieringstjänster och värdepappershandel i 3:9 respektive försäkringsmäklare i 3:10 ML. Detsamma gäller beträffande en av frågorna i avsnitt 5.1.11, nämligen angående frivillig skattskyldighet för fastighetsuthyrning och huruvida 9 kap. 1 och 2 §§ ML är EU-konforma.

5.2.3 Problematiken med en faktisk gällande rätt etablerad av SKV

I avsnitt 5.1.11 anför jag också att lagstiftaren har en tradition av att i förarbeten förlita sig på SKV:s beskrivning av rådande rättsläge i en viss beskattningsfråga. Det medför att det kan utvecklas en faktisk gällande rätt som etableras av SKV, vilket i sin tur kan leda till att lagstiftaren kan komma att basera lagförslag på en felaktig uppfattning om rådande rättsläge, så att syftet med en bestämmelse i mervärdesskattedirektivet inte kommer till uttryck i den regel i ML vari direktivbestämmelsen ska anses implementerad. Det är således ett exempel på vad jag kallar *communication distortions* i skattelagstiftningsprocessen. Risken för sådana distorsioner är särskilt påtaglig mot bakgrund av den lojalitet till förarbeten vid lagtolkning som råder i svensk rättskällehära.⁵⁴¹ Även genom att upprätthålla nämnda tradition bortser lagstiftaren enligt min uppfattning från att det är två regelverk som måste beaktas vid bestämningen av gällande rätt

⁵³⁹ Se Forssén 2011.

⁵⁴⁰ Se Forssén 2007 (3) och Forssén 2007 (4).

⁵⁴¹ Jfr avsnitten 3.6.1 och 3.6.2.

avseende materiella momsfrågor: det nationella ML respektive från EU-rätten – i första hand – mervärdesskattedirektivet.

I förevarande sammanhang får jag även framhålla angelägenheten av att forskning börjar bedrivas i Sverige inom ämnet *fiscal sociology*, så att empiriska studier åtminstone kommer att komplettera traditionen med rättsdogmatiska studier inom skatterätten. Därigenom kan doktrinen, som lagstiftaren också beaktar, i viss mån minska risken för att felaktiga uppfattningar om rådande rättsläge i en viss beskattningsfråga förs in i lagstiftningsprocessen.

5.2.4 Problematiken med att begrepp i ML bör vara aktuella över tid trots en dynamisk teknisk utveckling och utveckling av nättjänster

Angående finansieringstjänster i 3:9 ML har jag i avsnitt 5.1.5 dessutom, beträffande den virtuella valutan bitcoins, visat på att det föreligger ett behov av att lagstiftaren tar upp frågan om bitcoins med EU-kommissionen, Europaparlamentet och Europeiska unionens råd (rådet), så att den får en avvägd lösning, där i första hand penningpolitiska och finanspolitiska hänsyn tillgodoses. Ambitionen ska därvidlag vara att hindra att bitcoins används för att gömma momspliktig byteshandel. För att åstadkomma en sådan väl avvägd lösning krävs att regler skapas på EU-nivå, så att inte bara finanspolitiska hänsyn, utan också penningpolitiska hänsyn ger den kompletta lösningen: Den går inte att åstadkomma enbart genom tolkning av EU-rätten på momsområdet. Om inte penningpolitikens betydelse lyfts, är risken att det återigen kommer att förekomma förenklingar såsom i HFD 2016 ref. 6, där SRN yttrade att bitcoins ”är ett betalningsmedel” som ”visar stora likheter med elektroniska pengar”. Det yttrandet ger bara ett intryck av en väl avvägd och därmed rättssäker bedömning i fallet. Bitcoins skiljer sig på ett avgörande sätt från elektroniska pengar, eftersom bitcoins, till skillnad från e-pengar utgivna av banker etc., är en till vanliga valutor konkurrerande valuta.

I avsnitt 5.1.6 har jag, angående import av gas (som förs över från ett fartyg som transporterar gas till ett naturgassystem eller till ett rörledningssystem) och bruket i ML av ordet *uppströms*, visat på att lagstiftaren genom bristande kunskaper i naturvetenskap och teknik kan framkalla en risk för ett icke EU-konformt tolkningsresultat av en regel i ML. Det är en stor brist i skattelagstiftningsprocessen särskilt mot bakgrund av den snabba utvecklingen av nättjänster etc. Den enda garantin mot en sådan risk är att fackkunskapen deltar i skattelagstiftningsprocessen, dvs. att företagaren är med i den processen och ger lagstiftaren rätt ord för rätt kontext.

Vad särskilt gäller elektroniska tjänster har jag dessutom i avsnitt 5.1.9 visat att lagstiftaren bör ta upp med EU-kommissionen,

Europaparlamentet och rådet om införande av en regel som anger att omsättning av elektroniska tjänster ska i mervärdesskattehänseende behandlas analogt med vad som gäller för omsättning av varor eller tjänster inom andra områden, såsom konsulttjänster, finansiella tjänster, vård och omsorg och utbildning. Det bör ge en mer rättssäker bestämning av omsättning av elektroniska tjänster, eftersom en metod med analogislut kan användas utifrån vad som är känt inom affärlivet om olika produkter och vad som behövs i termer av innovationer. Den kasuistiska bestämning som nu sker genom exemplifiering i bilaga II till mervärdesskattedirektivet och i art. 7 i tillämpningsförordningen riskerar att leda fel på grund av bristande tekniska eller affärsmässiga insikter i ämnet hos lagstiftaren och EU-institutionerna. Dessutom medför den ordningen att begreppsbestämningarna snabbt kan bli inaktuella, mot bakgrund av teknikutvecklingen beträffande elektroniska tjänster. I det hänseendet hänvisar jag också till vad som anförs ovan från avsnitt 5.1.6 angående import av gas (som förs över från ett fartyg som transporterar gas till ett naturgassystem eller till ett rörledningssystem) och bruket i ML av ordet *uppströms*. Därvidlag anför jag att redan förhållandevis traditionella tekniker verkar föranleda att lagstiftaren inte är kapabel att finna de ord som är relevanta för den kontext som de skatteregler som lagstiftaren skapar ska gälla.

I sistnämnda hänseende har jag i avsnitt 5.1.9 visat på att det redan finns en historik beträffande elektroniska tjänster som belägger att lagstiftningen på momsområdet måste kunna anpassas till en snabb teknikutveckling. De skäl som anfördes i mitten av 1990-talet för att göra en skillnad med avseende på tillämplig momssats mellan tryckta och elektroniska tidningar är nämligen inte längre aktuella mot bakgrund av teknikutvecklingen sedan dess beträffande elektroniska tjänster. Ett motiv för särbehandling av tryckta dagstidningar i förhållande till elektroniska tidningar var att ”man kan inte ha en dator i sängen eller på bussen”, varvid Pressutredningen -94 dock nämnde att ”små, bekväma ’bokdatorer’ är under utveckling”.⁵⁴² Framtiden är redan här och enligt min uppfattning är miljöskälet det skäl som alltjämt är relevant vid prövningen av om momsens är neutral beroende på i vilken form – vara eller tjänst – som en nedladdningsbar produkt, t.ex. en tidning, tillhandahålls.

När det gäller vad som särskilt anförs om elektroniska tjänster avseende avsnitt 5.1.9 får jag även hänvisa till vad som anförs ovan avseende avsnitt 5.1.6: Den snabba utvecklingen av nättjänster etc. innebär att den enda garantin mot en risk för communication distortions beträffande reglerna i ML på det området är att fackkunskapen deltar i skattelagstiftningsprocessen, dvs. att företagaren är med i den processen

⁵⁴² Se avsnitt 3.9.2.3.

och ger lagstiftaren rätt ord för rätt kontext. Med hänsyn till att elektroniska tjänster har undergått en snabb utveckling och lär göra så fortsatt är en sådan ordning angelägen att införa, så att momsreglerna blir lämpade att så att säga möta en tekniskt sett dynamisk verklighet.

5.2.5 Problemet med luckor i lagen samt upprepningar av historiska momsproblem

I avsnitt 5.1.7 har jag visat på ett förvånande ointresse från lagstiftarens sida att åtgärda en lucka i tullagen (2016:253) som riskerar att leda till upplägg avseende moms. I ett e-brev till finansdepartementet 2014-12-12 uppmärksammade jag finansdepartementet på den förmodade luckan i tullagen. Finansdepartementet svarade 2014-12-16 (Dnr. Fi2014/4452), och hänvisade bara till att Regeringen avvaktar rättspraxis hellre än att vidta mina föreslagna ändringar i aktuell regel i tullagen. På samma sätt som med avdragsfrågorna i avsnitt 5.1.2 har det således visat sig lönlöst att uppmärksamma lagstiftaren på problem med lagstiftningen.

I avsnitt 5.1.8 visar jag på att lagstiftaren hellre än att göra en enkel sondering av vad som förekommer i praktiken på momsområdet motiverar ändringar i ML med att de enbart skulle vara formella. Enligt lagstiftaren skulle ändringen av ordet *skattskyldig* i 2 a kap. 3 § första st. 3 ML till *beskattningsbar person* i samband med reformen den 1 juli 2013 (SFS 2013:368) enbart ha gällt att åstadkomma en förbättrad *formell* överensstämmelse med vad som stipuleras om UIF av varor i art. 2.1 b i mervärdesskattedirektivet.⁵⁴³ Det är inte ägnat att stärka rättssäkerheten, eftersom begreppet *skattskyldig* i den tidigare lydelsen av 2 a kap. 3 § första st. 3 ML har varit en avgörande fråga i flertalet skatte- och skattebrottsprocesser från tiden före den 1 juli 2013. Framför allt är lagstiftarens förhållningssätt betänkligt då lagstiftaren själv angav redan vid införandet av ML den 1 juli 1994 angav att med skattskyldighet endast förstås skyldigheten att betala skatt till staten. En beskattning för UIF före den 1 juli 2013 av förvärvare av varor från andra EU-länder har således varit i strid mot legalitetsprincipen för beskattningsåtgärder i 8 kap. 2 § första st. andra men. RF, när säljaren i det andra inblandade EU-landet inte var skattskyldig på grund av att varan i fråga undantogs från skatteplikt där, till skillnad från vad som var fallet i Sverige enligt ML.

I avsnitt 5.1.11 har jag – förutom vad som nämns i avsnitten 5.2.2 och 5.2.3 – också visat på att lagstiftaren brister i att iaktta historiska förhållanden vid skapandet av nya regler i ML. I samband med frågan om att ändra i 8 a kap. ML, så att ett konkursbo genom konkursförvaltaren görs skyldigt att utfärda handling om jämkning av

⁵⁴³ Jfr prop. 2012/13:124 s. 94.

ingående moms vid försäljning av investeringsvaror som utgör fastigheter, har jag gjort en jämförelse med den s.k. intygsmomsen från äldre svensk mervärdesskatterätt. Jag har dels i en bok,⁵⁴⁴ dels i en artikel⁵⁴⁵ anført att liknande negativa effekter för statskassan som förekom i vissa fall i systemet med intygsmoms kan uppkomma i rådande system med jämkning (korrigerings) av ingående moms, om en konkursgäldenär ska kunna anses ha avtalat bort SKV:s möjlighet att ålägga den som köper fastigheten från konkursboet jämkningsskyldighet. På samma sätt som med avdragsfrågorna i avsnitt 5.1.2 och frågan om luckan i tullagen i avsnitt 5.1.7 har det visat sig lönlöst att uppmärksamma lagstiftaren – som får antas läsa artiklar i facktidskrifter om skatt – på problem med lagstiftningen.

5.2.6 Problemet med att reglerna i ML bör överensstämma med systematiken i mervärdesskattedirektivet

I avsnitt 5.1.9 har jag i första hand, beträffande momsreglerna om investeringsguld, tandvård och elektroniska tjänster, visat att lagstiftaren bortser från att samma regelteknik – systematik – bör användas i ML som i mervärdesskattedirektivet för bestämningen av skatteobjektet eller undantag från skatteplikt. Utifrån den synvinkeln bör 1 kap. 6 § utmönstras ur ML, eftersom lagrummet innehåller definitioner av begreppen vara och tjänst. Även i förevarande hänseende har lagstiftaren bortsett från att äldre svensk mervärdesskatterätt angående begrepp och systematik kan ha varit icke EU-konform redan vid Sveriges EU-inträde 1995, såsom anføres ovan från avsnitt 5.1.3 angående 6:7 ML. När ML ersatte GML den 1 juli 1994 gjorde lagstiftaren i och för sig en EU-anpassning av 1:6 ML såtillvida att varubegreppet ändrades så att det anges i 1:6 att fastigheter också utgör varor. Emellertid borde lagstiftaren ha gjort en systematiskt sett mer fullständig EU-anpassning vid Sveriges EU-inträde 1995. Redan då borde 1 kap. 6 § ha utmönstrats ur ML, så att den regeln inte längre innebär att ML bestämmer skatteobjektet eller undantaget från skatteplikt i tre steg: I sjätte direktivet och sedermera mervärdesskattedirektivet sker den bestämningen i enbart två steg.

I avsnitt 5.1.10 har jag visat på att 4 kap. 8 § ML – i likhet med 1:6 ML – bryter systematiskt mot mervärdesskattedirektivet. Det medför en risk för att konkurrensnedvridningar med avseende på momsens uppkommer beträffande allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund jämfört med andra företags- och associationsformer. Frågan är om det föreligger ett fördragsbrott därvidlag. Den frågan restes genom ett fördragsbrottsförfarande som EU-kommissionen

⁵⁴⁴ Se Forssén 2008, avsnitt 7.1.

⁵⁴⁵ Se Forssén 2006 s. 377.

inledde 2008 angående 4:8 ML. Efter lagstiftarens (Regeringens) skriftväxling med EU-kommissionen är den frågan att beteckna som en öppen fråga sedan slutet av 2011 en öppen fråga. Det borde dock stå klart för lagstiftaren att det föreligger en risk för att det utvecklas en inhemsk rättspraxis angående användningen av begreppen allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund i 4:8 som är icke EU-konform jämfört med innebörden och användningen av begreppet *organisationer utan vinstsyfte* i mervärdesskattedirektivet. Enligt min uppfattning följer det redan av att den negetade bestämmelsen av ekonomisk verksamhet i 4:8 ML för allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund sker genom hänvisning till *de icke harmoniserade inkomstskattereglerna*. Lagstiftaren verkar dock inte ha någon ambition att åtgärda situationen genom en lagändring utan avvaktan på om EU-kommissionen stämmer Sverige inför EU-domstolen. Lagstiftaren uppvisar således en svag lojalitet mot EU-projektet, och förhållningssättet motverkar förverkligandet av målet att skapa en inre marknad, vilket förutsätter att moms lagstiftningarna i medlemsstaterna inte ska snedvrída konkurrensen.

5.2.7 Problematiken med vissa förfarandemässiga frågor om moms

I avsnitt 5.1.12 har jag beträffande vissa förfarandemässiga frågor om momsen konstaterat följande:

- Exempelvis de s.k. följdändringsbesluten enligt SFL får inte innebära att de inskränker grundläggande principer för de materiella beskattningsreglerna, så att t.ex. neutralitet vid beskattningen beträffande valet av företagsform inte gäller till följd av förfarandemässiga regler.
- Vidare anför jag att lagstiftaren bör ta upp med EU-kommissionen, Europaparlamentet och rådet om att påbörja ett arbete som bl.a. klarlägger vad som gäller beträffande den s.k. restkompetensen – vilken uttrycks som *form och tillvägagångssätt* – i art. 288 tredje st. FEUF. Därvidlag har jag konkluderat att det är nödvändigt att en sekundärrättslig rättsakt införs med förfaranderegler för momsen. Det är avgörande för EU-projektet att den inre marknaden fungerar, vilket, i enlighet med den primärrättsliga art. 113 FEUF, förutsätter harmonisering av EU-ländernas lagstiftningar på området indirekta skatter. Därför är det av stor betydelse att den nivå inom EU-rätten som motsvarar den konstitutionella nivån i nationell rätt, dvs. EU:s primärrätt, får genomslag också i form av förfaranderegler om moms. Enligt min mening bör därför sekundärrättsliga förfaranderegler om moms införas, vilket bör

ske genom en EU-förordning, eftersom en förordning är direkt tillämplig i medlemsstaterna enligt art. 288 andra st. FEUF.

- I sistnämnda sammanhang har jag också behandlat särskilt frågan om den s.k. tillämpningsförordningen (EU nr 282/2011), som avser vissa materiella frågor i mervärdesskattedirektivet, borde upphävas, så att de materiella momsreglerna behandlas i en rättsakt från EU, dvs. i mervärdesskattedirektivet, i stället för i två. Jag argumenterar för att tillämpningsförordningen upphävs i sin helhet, så att rättstillämparna inte ska behöva beakta materiella momsregler från EU-rätten i ytterligare en rättsakt utöver mervärdesskattedirektivet.

I avsnitt 5.1.12 refererar jag också från avsnitt 4.5 att jag, till de förfarandemässiga reglerna om moms, har gjort ett par kopplingar avseende materiella och formella regler vilka har berörts i kapitel 3, i avsnitten 3.11.2 och 3.11.4, samt nämnt för sammanhanget något om 13 kap. 28 a § ML och redovisning av jämkning som avses i 8 a kap. ML. Därvidlag har jag konstaterat följande:

- På temat kopplingar mellan förfarandemässiga och materiella regler nämner jag från avsnitt 5.1.11 de materiella momsreglerna om frivillig skattskyldighet i 9 kap. 1 och 2 §§ ML. Därvidlag anför jag att det borde ha behandlats tydligt av lagstiftaren hur de nya materiella reglerna som genom SFS 2013:954 infördes 2014 i 9 kap. 1 § ML förhåller sig till de förfarandemässiga reglerna i 7 kap. 4 § SFL om underrättelseskyldighet angående ändrade förhållanden jämfört med vad som rådde vid registreringen till mervärdesskatt.
- På temat kopplingar mellan förfarandemässiga och formella regler har jag i avsnitt 5.1.11 nämnt behovet av att ändra i 8 a kap. ML, så att ett konkursbo genom konkursförvaltaren görs skyldigt att utfärda handling om jämkning av ingående moms vid försäljning av investeringsvaror som utgör fastigheter. I förfarandemässigt hänseende har jag i avsnitt 5.1.12 nämnt att det finns en särskild regel om registreringskyldighet för den som är skyldig att jämka ingående moms avseende investeringsvaror enligt 8 a kap. eller 9 kap. 9-13 §§ ML, nämligen *7 kap. 1 § första st. 8 SFL*. Den regeln anses nödvändig, eftersom att vara skyldig att jämka inte är detsamma som att vara skattskyldig.⁵⁴⁶

⁵⁴⁶ Jfr prop. 2010/11:165 Del 2 s. 718.

I sistnämnda hänseende har jag nämnt något om 6 kap. 3 § ML särskilt i förhållande till 13 kap. 28 a § ML och *redovisning* av jämkning som avses i 8 a kap. ML. Därvidlag anför jag att det inte är förenligt med legalitetsprincipen för beskattningsåtgärder i 8 kap. 2 § första st. 2 RF att konkursboet görs skyldigt att betala 'jämkningsmomsen' med stöd av en redovisningsregel, dvs. i förevarande fall 13:28 a ML. Även om lagstiftaren, som nämns ovan, anser att skyldigheten att jämka inte är detsamma som att vara skattskyldig, är den enligt min uppfattning en sådan påлага som utgör en beskattningsåtgärd enligt RF. Därför bör den regel som jag föreslår, av innebörd att konkursboet blir skyldigt att jämka om det inte utfärdar handling om jämkning av ingående moms vid försäljning av investeringsvaror som utgör fastigheter, systematiskt sett införas i 8 a kap. ML. Enligt min uppfattning ger det belägg för att det är angeläget att skapa särskilda och sammanhållna regler för konkursbons skattskyldighet, skyldighet att jämka ingående moms, redovisningsskyldighet och registreringskyldighet till moms.

I förevarande sammanhang har jag nämnt att utredningen SOU 2002:74 lämnade förslag om att kopplingarna i 13 kap. ML till vad som utgör god redovisningssed enligt bokföringslagen (1999:1078), angående när utgående och ingående moms ska redovisas, ska upphävas.⁵⁴⁷ Det har dock inte lett till något lagförslag ännu. Utredningen fann nämligen inte utrymme till en analys av de materiella beskattningsfrågorna i ML, utan dess fokus låg i stället på redovisningsreglerna.⁵⁴⁸ Bestämmelserna om skattskyldighet i särskilda fall i 6 kap. ML har inte berörts i utredningen SOU 2002:74 eller i någon annan utredning hittills. Att lagstiftaren inte har återupptagit förslaget från utredningen SOU 2002:74 om en revision av redovisningsreglerna i 13 kap. ML har därför enligt min uppfattning också hämmat en genomgång av de materiella reglerna och förfaranderegler om moms.

5.2.8 Sammanfattning av avslutande synpunkter, något om rättssäkerhet och fortsättningen av forskningsprojektet samt några allmänna reflektioner angående skatterättsforskningen

5.2.8.1 Sammanfattning av avslutande synpunkter

Jag anser att syftet med denna bok enligt avsnitt 1.2 är uppfyllt, nämligen att jag har visat på behovet av att förändra den svenska

⁵⁴⁷ Jfr SOU 2002:74 Del 1 s. 20.

⁵⁴⁸ Jfr SOU 2002:74 Del 1 s. 17 och 186.

skattelagstiftningsprocessen avseende i första hand momsens och givit lagstiftaren uppslag till att förbättra den processen. Jag får därvidlag särskilt nämna följande:

Min analys av svensk moms i ett *law and language*-perspektiv har visat på så omfattande brister på temat ord och kontext i skattelagstiftningsprocessen på momsområdet att lagstiftaren får anses bortse från att Sveriges EU-inträde 1995 innebär att två regelverk måste beaktas vid bestämningen av gällande rätt avseende materiella momsfrågor: det nationella ML respektive från EU-rätten – i första hand – mervärdesskattedirektivet. Det är den allvarligaste konklusionen som jag gör angående betänkligheter från lagstiftarens sida beträffande temat ord och kontext i EU-skatterätten när det gäller momsreglerna.⁵⁴⁹

Därefter får jag nämna, som den näst mest viktiga konklusionen till stöd för att det föreligger ett behov av att förändra skattelagstiftningsprocessen, att lagstiftaren saknar en medvetenhet om att det förekommer en faktisk gällande rätt som etableras av SKV och att den företeelsen medför en risk för uppkomsten av *communication distortions* i skattelagstiftningsprocessen.⁵⁵⁰ Jag har använt liknelsen med ett *isberg*, för att framhålla att jag avser förekomsten av eller risken för utvecklande av en *faktisk gällande rätt* vid sidan av *gällande rätt i egentlig mening*. Genom att lagstiftaren saknar medvetenhet om det, vet inte lagstiftaren om beskrivningen av rättsläget i samband med skattelagstiftningsprocessen är korrekt i förhållande till syftet med en regel i mervärdesskattedirektivet. Lagstiftaren ser därvidlag bara isbergets del över ytan, dvs. prejudikat från HFD och förhandsavgöranden från EU-domstolen, medan hänvisningar till SKV:s handledningar m.m. sker utan att lagstiftaren analyserar om källan uttrycker en faktisk gällande rätt, och huruvida den är förenlig med EU-rätten på området, eller utan att lagstiftaren ens beaktar att det kan förekomma en sådan faktisk gällande rätt som ligger i isbergets del under ytan och aldrig ens har prövats i förvaltningsdomstolarna.

Dessa båda konklusioner, och den problematik som jag tar upp i avsnitt 5.2.4 angående att begrepp i ML bör vara aktuella över tid trots en dynamisk teknisk utveckling och utveckling av nättjänster, är *tillräckliga* för att jag ska konstatera att det föreligger ett behov av att förändra den svenska skattelagstiftningsprocessen avseende i första hand momsens samt föreslå att lagstiftaren förbättrar den processen, genom att företagaren sätts i centrum av den. Det är enligt min mening absolut nödvändigt av rättssäkerhetsmässiga skäl. *För övrigt* hänvisar jag också till vad som anförs i avsnitten 5.2.6 respektive 5.2.7 angående

⁵⁴⁹ Se avsnitten 5.2.2 och 5.2.3.

⁵⁵⁰ Se avsnitt 5.2.3.

problemet med att reglerna i ML bör överensstämma med systematiken i mervärdesskattedirektivet respektive angående problematiken med vissa förfarandemässiga frågor om moms som stöd för min uppfattning att det föreligger ett behov av att förändra den svenska skattelagstiftningsprocessen avseende i första hand momsen.

I avsnitt 5.2.8.2 gör jag, med anknytning till frågorna om luckor i lagen enligt avsnitt 5.2.5, vissa rättssäkerhetsmässiga reflektioner särskilt angående befrielseinstitutet i 60 kap. 1 § SFL och rättsprövningsinstitutet i lag (2006:304) om rättsprövning av vissa regeringsbeslut. Dessförinnan nämner jag i förevarande avsnitt något om vad undersökningen i denna bok får anses ha visat om lagrådets roll i skattelagstiftningsprocessen beträffande moms respektive om företagarens situation i ett perspektiv av makt och rätt därvidlag och vad företagaren och dennes organisationer bör göra för att åstadkomma en förändring av skattelagstiftningsprocessen:

- Eftersom lagrådet inte har bidragit till att minimera risken för uppkomsten av de i denna bok påtalade *communication distortions*, är det också en konsekvens av bristerna att lagrådet får anses ha spelat ut sin roll i skattelagstiftningsprocessen. Den enda garantin för att minimera risken för att det uppkommer sådana distorsioner i skattelagstiftningsprocessen avseende företagsskatterätten, såsom påtalas här beträffande momsen, är att genomföra en systemförändring för den processen. Skattelagstiftningsprocessen bör således ändras så att företagaren sätts i centrum av den. Att de skatteregler som skapas fungerar är ett för både den enskilde företagaren och samhällets utveckling viktigare förhållande än att lagrådet yttrar sig över huruvida legalitetsprincipen för beskattningsåtgärder har iakttagits, eftersom lagrådet bevisligen inte kan hantera momsfrågor i de perspektiv av *law and language* som jag har redogjort för med exemplen i denna bok. Även om lagrådet skulle förbättra sin förmåga att identifiera semantiska, syntaktiska och logiska tolkningsproblem, visar undersökningen i denna bok att teknikutvecklingen och utvecklingen av nättjänster etc. ändå kräver att fackkunskaperna blir avgörande för begreppsbildningen i skattelagstiftningsprocessen. Då måste företagare och professionella inom samtliga sektorer i samhället, t.ex. informationsteknologi, vård och finans, sättas i centrum av den processen. Undersökningen har, som framgår ovan, dessutom visat på brister i skattelagstiftningsprocessen när det gäller: att upptäcka historiska problem som återkommer på momsområdet;⁵⁵¹ att upptäcka problem angående

⁵⁵¹ Se avsnitt 5.2.5.

momsreglernas förhållande till andra skatter och avgifter; samt – framför allt – att upptäcka förekomsten av eller risken för utvecklande av en *faktisk gällande rätt* vid sidan av *gällande rätt i egentlig mening* och att iaktta att Sveriges EU-inträde 1995 innebär att två regelverk måste beaktas vid bestämningen av gällande rätt avseende materiella, formella och vissa förfarandemässiga frågor om moms: de nationella ML och SFL respektive från EU-rätten – i första hand – mervärdesskattedirektivet. Dessa brister i skattelagstiftningsprocessen vidlåder enligt min mening tillika både lagstiftaren och lagrådet.⁵⁵²

- Bristernas omfattning och karaktär bildar med andra ord redan mot bakgrund av genomgången i denna bok grund för att företagarna bör, från ett demokratiperspektiv avseende makt och rätt, kräva en radikal förändring av skattelagstiftningsprocessen. Den förändringen bör enligt min uppfattning innebära att företagarna får makten över de ord och begrepp som används i regler om moms. Då måste företagaren inte bara sättas i centrum av skattelagstiftningsprocessen beträffande moms, utan också involveras i själva processen, så att företrädare från företagens organisationer kan delta i den. Om det sedan ska ske genom en sådan reform som jag föreslår i systemhänseende i *Part A* i Forssén 2017, av innebörd att en andra kammare införs i Riksdagen för företagens organisationer, är bara ett förslag beträffande form.⁵⁵³ Det viktiga är att ett nytt system innebär att företag och organisationer i Sverige inte bara används som remissinstanser i skattelagstiftningsprocessen. De måste få makten över vilka ord och begrepp som används i skatteregler som skapas, och det kräver enligt min uppfattning att den hittillsvarande hegemonin i skattelagstiftningsprocessen bryts, så att begreppsbildningen kommer nedifrån och uppåt, dvs. från dem som ska omfattas av ett handlingsimperativ av innebörden 'betala moms' – företagarna. Att begreppen kommer uppifrån och ned, dvs. från dem som inte har direkt tillgång till fackuttryck och inte är med om att utveckla sådana i affärs- och organisationsvärlden, kan aldrig garantera skapandet av rättssäkra momsregler.
- En röd tråd i min kritik av lagstiftaren i denna bok är att lagstiftaren inte bara avvaktar rättsutvecklingen och lappar och lagar hellre än att föregripa communication distortions, utan att

⁵⁵² Jag återkommer i avsnitt 5.2.8.2 till att lagrådet får anses ha brustit i att uppfylla sin roll i skattelagstiftningsprocessen.

⁵⁵³ Se avsnitt 5.2.1 samt Forssén 2017, avsnitt 2.4 i *Part A* (s. 35).

lagstiftaren tillika saknar ambition att vara aktiv på EU-nivå med att föreslå ändringar av mervärdesskatterätten. En påläst lagstiftare borde vara kapabel att tillföra svenska erfarenheter om moms till EU-projektet, i stället för att passivt avvakta och lappa och laga i sinom tid i moms lagstiftningen. Lagstiftaren har enligt min egen erfarenhet inte reagerat på felaktigheter i lagstiftningen på området som jag har beskrivit i mina avhandlingar respektive artiklar i ämnet och till och med besvarat e-brev om lucka i lagen med att Regeringen hellre avvaktar rättspraxis än att vidta mina föreslagna ändringar. Därmed är Regeringen också renons på att det under tiden kan förekomma för statskassan belastande upplägg. Det gagnar givetvis inte EU-projektet, utan motverkar enligt min mening förverkligandet av målet att skapa en inre marknad. Företagarna borde därför vara aktiva med att ställa krav på att deras *legal framework* för den verksamhet som de bedriver eller avser att bedriva prioriteras av lagstiftaren när det gäller momsen. Oavsett om den enskilde är för eller emot EU, är det avgörande för företagandet att de regler som gäller på momsområdet också är effektiva, eftersom konkurrensen annars snedvrids och den inre marknaden till slut upphör att fungera – vilket också missgynnar konsumenterna. Företagarna kan inte vänta på att en tillika avvaktande lagstiftare ska skapa förutsättningarna för företagandet i förevarande hänseende. Om inte Regeringen eller företagarens riksdagsman gör något, bör företagaren och dennes organisationer vända sig till EU-kommissionen därvidlag.

Dessutom anser jag att också bisyftet enligt avsnitt 1.2 med denna bok är uppfyllt, nämligen att de exempel på *communication distortions* som har behandlats även ger praktiker uppslag till ett bredare urval av argument i rättsfrågor om skatt i domstolsinlagor eller vid avfattande av domar i skatteprocesser och i brottmål där skatt berörs.

Beträffande processrätten får jag för övrigt återknyta till avsnitt 3.5.4 och vad som anförs där om frågan om principen *ne bis in idem*, vilken även nämns i samband med frågan om bitcoins i avsnitt 5.1.5. Oavsett om lagstiftaren tar upp på EU-nivå, såsom jag föreslår i avsnitt 5.1.5, frågan om verksamhet med bitcoins eller liknande virtuell valuta som bedrivs utan tillstånd från Finansinspektionen, bör – i enlighet med vad jag anför i avsnitt 3.5.4 – lagstiftaren ta upp med EU-kommissionen, Europaparlamentet och rådet om att kodifiera i FEU eller FEUF principen om EU-rättens företräde framför nationell rätt. Nationella myndigheter och domstolar bör göras skyldiga att *ex officio* tillämpa EU-rätten, när de, såsom är fallet med momsen, är bundna av EU-rätten enligt art. 288 andra och tredje st. FEUF.

Beträffande *ne bis in idem*-frågan är rättsläget onyanserat enligt min uppfattning angående frågor om skattetillägg och skattebrott avseende momsen efter NJA 2013 s. 502, där HD gör en skillnad med avseende på företagsform såtillvida att *ne bis in idem*-principen skulle gälla när en fysisk person bedriver verksamhet under enskild firma, men inte om denne bedriver sin verksamhet i ett enmansaktiebolag (en ägare/styrelseledamot och en suppleant). HD:s inställning strider enligt min mening mot ett av de grundläggande rättspolitiska målen för det svenska skattesystemet sedan skattereformen 1990, nämligen principen om neutralitet i beskattningen beträffande företagsform. Ambitionen var att skapa regler som ger en rimlig neutralitet både i förhållande till beskattningen av fysiska personer och beskattningen av aktiebolag.⁵⁵⁴

Jag anser att det rådande processuella läget på momsområdet efter NJA 2013 s. 502 är sådant att om inte EU-rättens företrädare framför nationell rätt kodifieras, så att nationella myndigheter och domstolar görs skyldiga att *ex officio* tillämpa EU-rätten på momsområdet, är risken att konkurrens- och konsumtionsneutraliteten enligt art. 113 FEUF och pkt 5 i ingressen till mervärdesskattedirektivet undertrycks vid prövning av principen om förbud mot dubbla förfaranden (*ne bis in idem*) angående skattetillägg och skattebrott.⁵⁵⁵ Följande visar enligt min mening att rättssäkerheten kräver att det processuellt sett säkerställs att EU-rätten beaktas fullt ut i skatteprocessen och i brottmål om skatt, när det gäller ett område där – såsom beträffande momsen – EU-rätten styr innehållet i skattereglerna:

I HD:s mål NJA 2010 s. 168 I och II, där HD i motsats till i nämnda NJA 2013 s. 502 ansåg att förfaranden om skattetillägg respektive om skattebrott inte stred mot *ne bis in idem*-principen, anförde justitierådet Stefan Lindskog för egen del bl.a. att ”huruvida den svenska ordningen med dubbla prövningar av och dubbla påföljdssystem för en oriktig skatteuppgift är godtagbar i ett rättsstatligt perspektiv har efter min mening fått en uppmärksamhet som den i materiellt hänseende knappast förtjänar.” NJA 2013 s. 502 visar att det knappast var ett väl avvägt omdöme från justitierådet Lindskog – som för övrigt numera är ordförande i HD.⁵⁵⁶

Uttalandet borgar enligt min uppfattning knappast för vare sig rättssäkerhet för den enskilde eller utveckling av skattesystemet. Det visar på att nämnda behov av att säkerställa EU-rättens ställning i domstolsprocessen föreligger samt på att det tillika föreligger ett behov

⁵⁵⁴ Se prop. 1989/90:110 Del 1 s. 517. Se även Forssén 2015 (4) s. 180 och 181.

⁵⁵⁵ Se även Forssén 2015 (4) s. 189 och 190.

⁵⁵⁶ Se Forssén 2016, 12 213 240.

av att forskning bedrivs på temat ord och kontext i EU-skatterätten, vilket jag återkommer till i avsnitt 5.2.8.3.

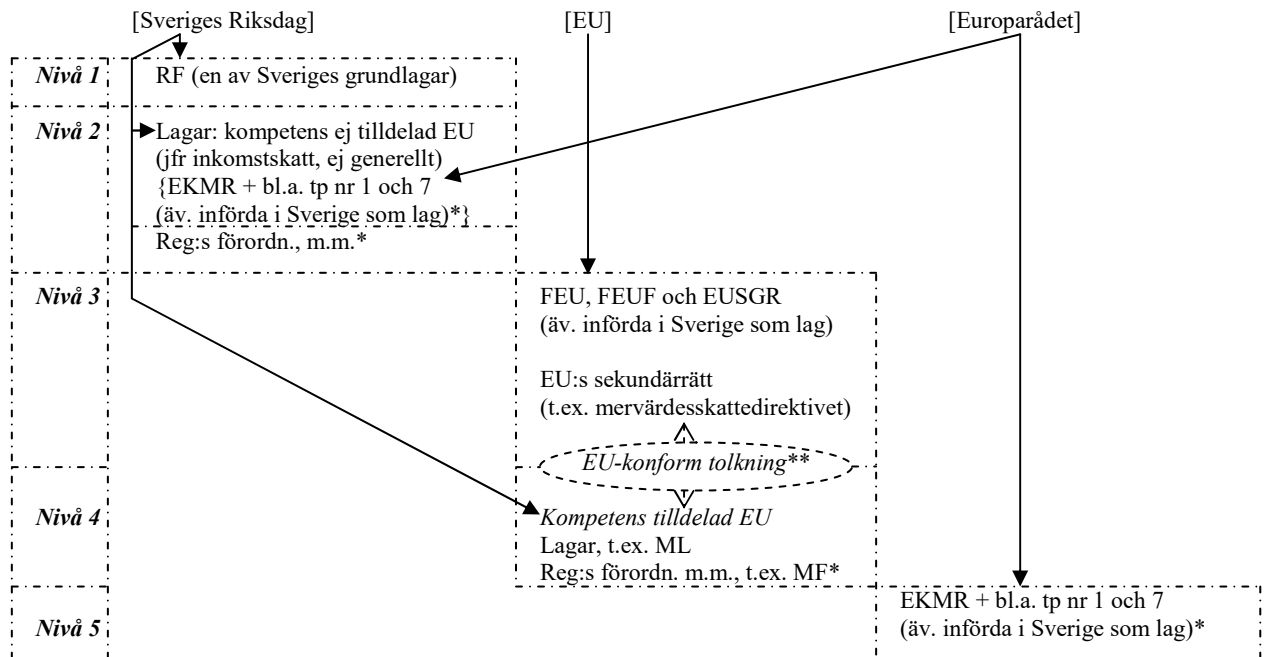
För sammanhanget får nämnas att det efter NJA 2013 s. 502 skedde lagändringar i SFL respektive skattebrottslagen (1971:69) den 1 januari 2016, genom SFS 2015:633 respektive SFS 2015:634, angående principen *ne bis in dem* avseende skattetillägg och skattebrott, men det innebar inte något klarläggande av frågan om betydelsen av företagsform därvidlag.

När det gäller behovet av att lagstiftaren tar upp på EU-nivå om att göra nationella myndigheter och domstolar skyldiga *att ex officio* tillämpa EU-rätten, när den är bindande, återger jag här från annat sammanhang något om den komplexa bild som föreligger beträffande normhierarkin avseende regler beslutade av Sverige Riksdag, EU och Europarådet, och som jag även här benämner *Europatrappan*.⁵⁵⁷

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:

⁵⁵⁷ Se Forssén 2015 (4) s. 187 och 188.

”Europatrappan”



*I Nergelius 2012 (s. 34) anføres att det ”vid lagkonflikt finns en svag presumtion för att EMRK ska ha företräde framför andra lagar.” Vid regelkonkurrens anser jag dock att frågan är processuell: Gör då nationell domstol i det enskilda fallet en hypotetisk prövning av hur Europadomstolen skulle döma? Här sätts dock EKMR (jämte bl.a. dess tp nr 1 och 7) som lag framför Regeringens (Reg:s) förordningar, m.m. (se 8 kap. RF), utom på områden där Sveriges Riksdag tilldelat EU kompetens – jämför MF.

**EU-konform tolkning (olika tolkningsresultat)

- *Alt. 1:* EU-konform tolkning innebär en tolkning i två steg. Om aktuell fråga gäller tillämpningen av t.ex. en regel i ML, tolkas först närmast motsvarande regel i mervärdesskattedirektivet som ska vara implementerad i ML. Sedan tolkas lagregeln för att bedöma om dess innebörd rymms inom de ramar som följer av den tolkning som har gjorts av direktivbestämmelsen. Om det blir tolkningsresultatet, kan den enskilde åberopa direktivbestämmelsen till sin fördel, om den har direkt effekt. Det är dock, som nämnts, oklart om nationella myndigheter och domstolar är skyldiga att *ex officio* tillämpa EU-rätten framför den nationella lagregeln. För övrigt är enligt min uppfattning det förhållandet inte förenligt med det utredningsansvar som åvilar SKV och förvaltningsdomstolarna enligt 40 kap. 1 § SFL och 8 § första st. förvaltningsprocesslagen (1971:291).

- *Alt. 2:* En EU-konform tolkning av en nationell regel kan begränsas av legalitetsprincipen i RF, genom regelns ordalydelse – vilket, som nämns i avsnitt 4.2, EU-domstolen också anser. I sådant fall kan således inte direktivbestämmelsen genomdrivas mot den enskildes vilja.

- *Alt. 3:* En annan situation, som framför allt gäller rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt, reser frågan om staten skyddas mot en regel i ML vars ordalydelse utvidgar den enskildes rättigheter utöver det resultat som ska uppnås med mervärdesskattedirektivet: Regeln är inte ens EU-konform (artikel 288 tredje st. FEUF), utan utgör en nationell skapelse som saknar motsvarighet i direktivbestämmelserna. Staten bör anses ha nämnda skydd, om tolkningsresultatet t.ex. blir så extremt att lagregeln ger *konsumenten* avdragsrätt för ingående moms. Det

tolkningsresultatet får anses sakna skyddsvärde i RF för den enskilde. I stället bör de nationella domstolarna *de sententia ferenda* omdefiniera rättsfakta, så att rättsföljden blir att avdragsrätten enligt lagregeln inte kan utövas. Staten bör skyddas mot ett förfarandemissbruk som medför att avdragsrätt utövas i strid mot den grundtanke med momsen som nämns i avsnitt 3.3.1, nämligen att konsumenten ska åtskiljas från företagaren, när det gäller att bestämma vem som omfattas av mervärdesskattens skyldigheter och rättigheter. Eftersom situationen innebär en överträdelse av mervärdesskattedirektivet, kan dessutom EU-kommissionen eller ett annat EU-land inleda fördragsbrottstalan mot Sverige hos EU-domstolen.⁵⁵⁸

Min poäng med att i förevarande bok återge något om mitt resonemang angående *Europatrappan* är att visa på följande. Framför allt så länge som nationella myndigheter och domstolar inte görs skyldiga att *ex officio* tillämpa EU-rätten, när den är bindande, måste en beskrivning av normhierarkin på skatteområdet innehålla den processuella implikation som det förhållandet innebär för beskrivningen. För övrigt får nämnas att i utkastet till den EU-grundlag, som antogs 2004 men aldrig ratificerades av samtliga EU-länder, föreslogs att principen om EU-rättens företräde framför nationell rätt skulle kodifieras.⁵⁵⁹ Så skedde dock inte i det nu gällande reformfördraget, dvs. Lissabonfördraget.⁵⁶⁰

5.2.8.2 Något om rättssäkerhet

På temat rättssäkerhet får jag beträffande de båda frågorna om luckor i lagen enligt avsnitt 5.2.5 nämna något om det s.k. befrielseinstitutet i 60 kap. 1 § SFL, som nämns i avsnitt 3.8.1, och därvidlag i viss mån anknyta i det följande till vad jag därvidlag har anfört i annat sammanhang.⁵⁶¹ Utifrån luckorna i lagen avseende tullagen (2016:253) respektive avseende lydelsen före den 1 juli 2013 av 2 a kap. 3 § första st. 3 ML gör jag i detta avsnitt vissa rättssäkerhetsmässiga reflektioner särskilt angående befrielseinstitutet i 60 kap. 1 § SFL och rättsprövningsinstitutet i lag (2006:304) om rättsprövning av vissa regeringsbeslut.

Beträffande befrielseinstitutet får nämnas att det ger en möjlighet att erhålla befrielse från skatteavdrag, arbetsgivaravgifter, mervärdesskatt och punktskatt, vilket följer av 60 kap. 1 § SFL, som lyder:

”Om det finns synnerliga skäl, får regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer helt eller delvis medge befrielse från

1. betalningsskyldigheten enligt 59 kap. 2 § för den som inte har gjort skatteavdrag med rätt belopp, och

⁵⁵⁸ Se bl.a. s. 88, 95 och 96 i Forssén 2015 (1) samt även t.ex. avsnitt 3.3.1.

⁵⁵⁹ Se artikel I-10.1 i utkastet till EU-grundlag.

⁵⁶⁰ Se Forssén 2015 (4) s. 185.

⁵⁶¹ Se Forssén 2016, 12 213 164.

2. skyldigheten att betala arbetsgivaravgifter, mervärdesskatt eller punktskatt.

Om beslut om befrielse fattas enligt första stycket får motsvarande befrielse medges från förseningsavgift, skattetillägg och ränta.”

Förutsättningen för befrielse är således att synnerliga skäl föreligger. I lagrummet anges att Regeringen eller den myndighet som Regeringen bestämmer helt eller delvis får medge befrielse från bl.a. skyldigheten att betala mervärdesskatt, om det finns synnerliga skäl. Det är enligt 13 kap. 12 § SFF hos SKV (dess huvudkontor) som en ansökan om sådan befrielse ska lämnas. SKV:s beslut kan sedan överklagas till Regeringen, enligt 67 kap. 6 § SFL.

Enligt avfattningen av 60:1 SFL synes det vara utgående moms som avses med mervärdesskatt, eftersom däri anges möjlighet till befrielse från skyldighet att *betala* mervärdesskatt etc.⁵⁶² Därmed avses, som nämns i avsnitt 5.2.5, enligt lagstiftaren själv endast skyldigheten att betala skatt till staten.

Att det således är säljaren som enligt 60:1 SFL kan ansöka om befrielse från att behöva debitera och erlagga utgående moms på sin försäljning beläggs också tydligt av förarbetena till den närmaste föregångaren till 60:1 SFL, dvs. förarbetena till 13 kap. 1 § skattebetalningslagen (1997:483).⁵⁶³ 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”.⁵⁶⁴ En köparens ansökan om befrielse från att betala ingående moms avvisas av SKV och Regeringen.

Av intresse beträffande tillämpningen av befrielseinstitutet enligt 60:1 SFL avseende moms är en jämförelse med 2 kap. 20 § tullagen (2016:253),⁵⁶⁵ 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.”

⁵⁶² Se prop. 2010/11:165 Del 2 s. 1012 och SOU 2009:58 Del 3 s. 1359 och 1360.

⁵⁶³ Befrielseinstitutet fanns från början i 76 § GML, som överfördes till 22 kap. 9 § ML och i och med skattekontosystemet införande den 1 november 1997 överfördes det till 13 kap. 1 § skattebetalningslagen (1997:483), och kom då att gälla vissa skatter och avgifter utöver moms. Genom att skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL, infördes den 1 januari 2012, och ersatte bl.a. skattebetalningslagen, överfördes befrielseinstitutet till 60 kap. 1 § SFL.

⁵⁶⁴ Se prop. 1996/97:100 Del 1 s. 596.

⁵⁶⁵ Tullagen (2016:253) ersatte den 1 maj 2016 tullagen (2000:1281).

I samband med att SFL infördes den 1 januari 2012 fick den passus som fanns i 13 kap. 1 § andra st. skattebetalningslagen (1997:483), av innebörd att befrielseinstitutet också gällde mervärdesskatt som ska betalas till Tullverket vid import av varor (samt när punktskatt ska betalas till Tullverket), ingen motsvarighet i 60:1 SFL. Lagstiftaren hänvisade, beträffande skälen till det, till utredningens betänkande.⁵⁶⁶ 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.⁵⁶⁷

Emellertid har sedan SFL infördes 2012 en ordning införts den 1 januari 2015, genom SFS 2014:50 och SFS 2014:51, där ”importmoms” omfattas av förfarandet enligt SFL och tas ut av SKV för dem som är momsregistrerade här, medan Tullverket annars alltjämt är beskattningsmyndighet för import och således för bl.a. ”importmoms” därvidlag. Sålunda borde enligt min mening en motsvarighet till andra st. i 13:1 skattebetalningslagen införas i 60:1 SFL, så att befrielseinstitutet är tillämpligt på sådan ”importmoms” som inte längre omfattas av tullagen utan av SFL. Jag hänvisar därvidlag till unionstullkodexen [förordning (EU) nr 952/2013], som sedan den 1 maj 2016 ska tillämpas jämte tullagen (2016:253), och varav följer att tulldeklaration ska lämnas till Tullverket, utom i vissa undantagsfall, av en deklarat som ska vara etablerad inom unionens tullområde.⁵⁶⁸

I förarbetena till skattebetalningslagen anfördes som exempel på synnerliga skäl för befrielse enligt 13:1, att fråga vore om en utländsk företagare, som inte är registrerad själv till mervärdesskatt i Sverige, men som erlagt ”importmoms” här och senare inte kan få ersättning för det från sin svenske kund på grund av dennes konkurs.⁵⁶⁹ En sådan situation bör enligt min mening förfarandemässigt höra hemma i SFL, och 60 kap. 1 § däri. Att ett sådant andra st. som i 13:1 skattebetalningslagen inte har införts ännu i 60:1 SFL är således ännu ett exempel på betänkligheter från lagstiftarens sida på temat ord och kontext i samband med tillkomsten av skatteregler.

⁵⁶⁶ Se prop. 2010/11:165 Del 2 s. 1012, där den hänvisningen sker till ”betänkandet s. 1359 f”.

⁵⁶⁷ Se SOU 2009:58 Del 3 s. 1360.

⁵⁶⁸ 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.

⁵⁶⁹ Se prop. 1996/97:100 Del 1 s. 596. Den beskrivna situationen för en utländsk företagare var också ett av ett fåtal exempel på befrielse från moms enligt avsnitt 3 i RSV Im 1982:3.

Sistnämnda är dock föga förvånande mot bakgrund av det svar som jag fick från finansdepartementet med anledning av att jag 2014-12-12, som nämns i avsnitt 5.2.5, uppmärksammade om luckan i tullagen beträffande nämnda förändrade förfarande 2015 av innebörd att SKV då övertog mervärdesbeskattning av visst slag av import från Tullverket. Jag anknyter härvidlag till det andra exemplet på lucka i lagen som nämns i avsnitt 5.2.5, dvs. angående lagändringen den 1 juli 2013 i 2 a kap. 3 § första st. 3 ML, genom SFS 2013:368, där lagstiftaren anförde att ändringen av ordet *skattskyldig* till *beskattningsbar person* enbart ska anses ha gällt att åstadkomma en förbättrad *formell* överensstämmelse med vad som stipuleras om UIF av varor i art. 2.1 b i mervärdesskattedirektivet, trots att begreppet *skattskyldig* i den tidigare lydelsen av 2 a kap. 3 § första st. 3 ML har varit en avgörande fråga i flertalet skatte- och skattebrottsprocesser från tiden före den 1 juli 2013. Frågan är enligt min mening om det först ska förekomma olika upplägg och legalitetsprincipen för beskattningsåtgärder i RF åsidosättas godtyckligt i rättsprocesser där staten och åklagare får problem med den principen, för att lagstiftaren sedan ska lappa och laga i efterhand med sådana verklighetsfrämmande uttalanden som nyss nämnda angående förändrad lydelse av huvudregeln för UIF.

I sistnämnda sammanhang får jag dessutom särskilt nämna att det inte finns något som skulle ge vid handen att beräknad utgående moms på UIF skulle vara diskvalificerad för prövning hos SKV, med möjlighet till överklagande till regeringen, genom tillämpning av befrielseinstitutet i 60:1 SFL. I det brottmål som jag nämner särskilt i avsnitt 3.8.1, dvs. Svea hovrätts mål B 1378/96, avslog HD en resningsansökan – HD:s mål nr Ö 257-99 – utan att finna ”anledning inhämta förhandsavgörande från EG-domstolen”, när domen i hovrätten innebar att legalitetsprincipen åsidosattes, trots att det påstådda skattebrottet bestod i att skyldigheten att redovisa beräknad utgående moms på UIF åsidosatts utifrån dåvarande lydelse av 2 a kap. 3 § första st. 3 ML och dåför tiden det andra inblandade EU-landet inte stipulerade momsplikt för varan i fråga. Även om varken HFD eller HD är författningsdomstolar, är det i ett sådant fall av intresse att beakta möjligheterna till rättsprövning hos HFD. Mot bakgrund av de exempel på communication distortions som jag har beskrivit i förevarande bok är det inte ogrundat att tala om förekomsten av ett mörkertal av fall som skulle behöva prövas, men där kravet på prövningstillstånd i högsta instans, t.ex. i HFD, hindrar en prövning av t.ex. felskrivna skatteregler, genom att HFD meddelar ett kort ’ej prövningstillstånd’ vid överklagande av en dom i någon av kammarrätterna.

HFD prövar ansökningar om rättsprövning, och det gäller enligt lag (2006:304) om rättsprövning av vissa regeringsbeslut. Den lagen trädde

i kraft den 1 juli 2006, varvid lagen (1988:205) om rättsprövning av vissa förvaltningsbeslut upphävdes. Av den lagen följde att t.ex. rättsprövning kunde ske av om förvaltningsmyndighets beslut som berörde t.ex. legalitetsprincipen för beskattningsåtgärder i RF stred mot någon rättsregel på sådant sätt som sökanden anförde, och det inte fanns någon annan möjlighet till prövning, t.ex. genom att det angavs i beslutet att det inte kunde överklagas. Den möjligheten är numera borta i stort sett på skatteområdet, eftersom den nya lag som infördes den 1 juli 2006 enbart avser rättsprövning av vissa regeringsbeslut. Emellertid bör den rättssökande allmänheten ha möjlighet att hänföra en sådan fråga som den om tillämpningen av huvudregeln om UIF enligt dess lydelse före den 1 juli 2013 till HFD, genom att först pröva den i enlighet med 60:1 SFL via SKV upp till Regeringen.

Att lagrådet i samband med att SFL infördes 2012 inte har reagerat på dessa rättssäkerhetsmässiga frågeställningar kring momsens ger mig ytterligare belägg för uppfattningen i avsnitt 5.2.8.1 att lagrådet har spelat ut sin roll i skattelagstiftningsprocessen. Lagrådet borde, i samband med lagändringen 2015 av innebörd att ”importmoms” för momsregistrerade ska omfattas av SFL i stället för tullagen, ha reagerat på att den för rättssäkerheten så viktiga regeln 60:1 SFL saknar en motsvarighet till andra st. i 13:1 skattebetalningslagen. Om nu lagrådet ska arbeta med rättssäkerhetsfrågor i skattelagstiftningsprocessen, borde det arbetet ha blivit än viktigare när den nya lagen om rättsprövning från 2006 i stort sett innebär att rättsprövningsinstitutet är förbehållet regeringsbeslut, och befrielseinstitutet i 60:1 är det lagrum i SFL som kan omfattas av regeringsbeslut. Det innebär enligt min mening en betydande rättsosäkerhet att varken lagstiftaren eller lagrådet har reagerat på att lagändringen 2015 innebär att befrielseinstitutet inte är tillämpligt på sådan ”importmoms” som inte längre omfattas av tullagen utan av SFL, så länge 60:1 SFL inte erhåller en motsvarighet till andra st. i 13:1 skattebetalningslagen. Lagstiftarens och lagrådets tillkortakommande är särskilt besvärande eftersom en ansökan om rättsprövning hos HFD kan vara ett alternativ till en ansökan hos Europadomstolen efter det att möjligheterna till remedier nationellt sett uttömts, men då måste den enskilde först ha kunnat ansöka om befrielse av ”importmomsen” enligt 60:1 SFL hos SKV och gått vidare till Regeringen.

Att lagrådet inte är någon garant för att upprätthålla den konstitutionella dimensionen i demokratibegreppet började jag ana 1998. Då anförde jag i en artikel att lagrådet inte hade gjort sitt arbete därvidlag i samband med granskningen av en förmögenhetsskatteregel i förhållande till förbudet mot retroaktiv skattelagstiftning i 2 kap. 10 § andra st. RF. Huvuddelägarna i börsbolag fick fribrev, medan vanliga aktiesparare beskattades. Dåvarande ordföranden i lagrådet, Stig von Bahr, svarade i

en artikel att jag borde rikta min kritik mot utformningen av RF, inte mot lagrådet. Att huvuddelägare i börsbolag undantogs från beskattning, när bolag på Stockholms fondbörs flyttades från A-listan till OTC- eller O-listorna, för att undvika förmögenhetsskatt, kommenterade över huvud taget inte ordföranden i lagrådet.⁵⁷⁰

Genomgången av frågorna i denna bok har för mig inneburit att det jag anade 1998 var allvarligare än jag kunde föreställa mig: De brister som jag har påtalat i skattelagstiftningsprocessen borde ha föranlett reaktioner från lagrådet, som enligt min uppfattning får anses ha spelat ut sin roll i den processen. Lagrådet kan på sin höjd förväntas ge legitimitet åt korporativism i riksdagspolitiken, där den vanlige medborgaren, t.ex. småföretagaren, inte är någon spelare som räknas. Någon garant för att rättssäkerhetsfrågor lyfts i skattelagstiftningsprocessen kan jag, efter den undersökning som jag har genomfört i denna bok, inte finna att lagrådet är.

5.2.8.3 Något om fortsättningen av forskningsprojektet samt några allmänna reflektioner angående skatterättsforskningen

I avsnitt 1.1.1 nämner jag det forskningsprojekt som jag planerar vid Örebro universitet, Användningen av skattemedel.⁵⁷¹ Forssén 2017 kan ses som en förstudie till det. Förevarande bok kan ses som en fortsättning på den näst sista delen däri, dvs. *Part D, Communication Distortions within tax rules and Use of language in law*. Den delen gäller, som nämns i avsnitt 1.1.1, *law and language*-perspektivet på proceduren med att skapa en skatteregel.

Förevarande bok utvecklar det perspektivet på *The Making of Tax Laws*, och när jag fortsätter med de analysmodeller för att upptäcka risker för *communication distortions*, som jag skriver om i *Part D* i Forssén 2017, är min tanke att återknyta till vad jag skriver om angående de olika problemen avseende ord och kontext i EU-skatteätten i förevarande bok. Sannolikt gör jag så efter eller under det att jag har fortsatt med Användningen av skattemedel, som blir en utbyggnad av den sista delen i Forssén 2017, dvs. *Part E, Ideas about fiscal sociology studies by aspects on economics or sociology that may be influenced by the experiences from parts A-D*.

⁵⁷⁰ Se artiklarna: Forssén 1998 s. 509-517 resp. von Bahr 1998 s. 701-702. Se även mina kommentarer av fenomenet, med hänvisning till de båda artiklarna, i Forssén 2017, avsnitt 2.3 i *Part A* (s. 31 och 32).

⁵⁷¹ Se www.oru.se.

För övrigt får jag återknyta till avsnitt 5.2.8.1 och min uppfattning att det föreligger ett behov av att forskning bedrivs på temat ord och kontext i EU-skatteätten, och nämna följande.

Om inte traditionen med i stort sett renodlade rättsdogmatiska studier bryts inom skatterättsforskningen, förbättras enligt min mening inte lagstiftarens möjligheter att upptäcka *communication distortions*. Emellertid behöver en sådan åtgärd inte innebära att skatterättsforskningen ägnas åt antingen sådana studier eller rena empiriska studier såsom i denna bok. Det ena behöver inte utesluta det andra, utan rättsdogmatiska studier för att bedöma gällande rätt beträffande skatteregler kan givetvis förenas med en empirisk analys.⁵⁷²

Det som enligt min uppfattning är typiskt sett förkastligt är analyser av skatteätten som företas utan eller med mycket begränsade inslag av tillämpningsfrågor. Det är enligt min mening matematik och inte skatterättslig forskning till någon världens nytta. Däremot är det relevant med ett matematiskt tänkande t.ex. när det gäller att hantera logiska tolkningsproblem, såsom framgår av exemplet i avsnitt 2.4, samt, som jag nämner i min introduktion av *The Making of Tax Laws*, för att bygga modeller för att upptäcka *communication distortions*, vilket jag beskriver i *Part D* i Forssén 2017 med bl.a. följande kommentar:

“Thus, in this chapter I’m trying to make a pedagogy reasoning about models – tools – to function as methods to support a decrease of risks of communication distortions occurring in the process of the making of tax laws by detecting such risks”.⁵⁷³

I vart fall bör enligt min mening t.ex. momsens beforeskas med hänsyn inte bara till materiella beskattningsregler, utan också med beaktande av bl.a. förfarandemässiga frågor, så att ord och kontext ges en verklig mening. Exempelvis Sonnerby 2010 saknar inget särskilt materiellt sett – jag anser dock att förfarandereglerna om moms kunde ha berörts mer på temat neutralitet däri. Frågan är t.ex. om förfarandereglerna kan tillåtas påverka principen om neutralitet i de materiella reglerna för valet av företagsform vid företagsbeskattningen.⁵⁷⁴ Den frågeställningen är bl.a. av intresse med anledning av att HD, som nämns i avsnitt 5.2.8.1, i NJA 2013 s. 502 gör en åtskillnad beträffande i vilken företagsform en företagare bedriver sin verksamhet, när det gäller omfattningen av principen om förbud mot dubbla förfaranden (*ne bis in idem*) angående skattetillägg och skattebrott.

⁵⁷² Se avsnitt 2.5.

⁵⁷³ Se Forssén 2017, avsnitt 3.1 i *Part D* (s. 167). Se även Forssén 2016 (2), avsnitt 3.1 (s. 23).

⁵⁷⁴ Se Forssén 2016, 12 213 240.

Henkow 2008 är enligt min uppfattning ett exempel på rättsdogmatiska studier av begränsat värde för rättstillämpningen. I avsnitt 3.5.3 nämner jag att SRN i HFD 2016 ref. 6 – vilket fall också berörs i avsnitten 5.1.5 och 5.2.4 – inte fann något däri för momsbedömningen av valutaväxlingstjänster och bitcoins, utan att Henkow 2008 endast har behandlat uttrycket lagligt betalningsmedel i samband med sedlar och mynt. Enligt min uppfattning hade Henkow 2008 knappast varit till någon ledning även om bitcoins hade funnits när den avhandlingen skrevs, eftersom det i Henkow 2008 bl.a. görs en betänklig beskrivning av begreppet pengar. Däri beskrivs pengar som ett precist begrepp – med tre funktioner.⁵⁷⁵ Utredningen om elektroniska pengar SOU 1998:14 anger i stället att det är ett exempel på en mångtydig terminologi angående vad som omväxlande brukar förstås med pengar: kontanter, bokpengar, räkneneheter, värdemätare, *betalkraft* och instrument.⁵⁷⁶ Henkow 2008 innehåller ingenting om den utredningen. SOU 1998:14 samt en annan utredning som inte heller berörs i Henkow 2008, SOU 1989:35, visar att ränta är ett vagt begrepp, medan det i Henkow 2008 anges att också ränta skulle vara ett precist begrepp – med tre beståndsdelar.⁵⁷⁷ Det är bl.a. sådana brister i Henkow 2008 som gör att jag bedömer att det sannolikt inte hade hjälpt HFD eller SRN i HFD 2016 ref. 6, för momsbedömningen av valutaväxlingstjänster och bitcoins, om Henkow 2008 hade skrivits efter det att bitcoins uppfanns. Att skriva om finansiella tjänster och moms utan att grundligt bedöma begrepp som pengar och ränta ger ett resultat med begränsad användbarhet – det blir på sin höjd matematik. Området moms och finansiella tjänster är för övrigt mycket omfattande, och jag betecknar det som i stort sett obeforskat – exempelvis kunde privaträttsliga optioner undersökas därvidlag.⁵⁷⁸

Om inte forskningen sker som empiriska studier med det angreppssätt som jag har introducerat, genom *The Making of Tax Laws* som en gren inom *fiscal sociology*, bör skatterättsforskningen åtminstone bedrivas så att även tillämpningsfrågor behandlas. För lagstiftaren gäller det att kunna upptäcka och åtgärda t.ex. sådant som att ett handlingsimperativ 'betala moms' inte ska grundas på en redovisningsregel, såsom jag anför i avsnitt 5.2.7 beträffande 13 kap. 28 a § ML: Det är inte förenligt med

⁵⁷⁵ Se Henkow 2008 s. 48, där det anges att *money* (pengar) tjänar tre funktioner: "as a medium of exchange, a unit of account and as a store of value". Jfr även avsnitt 3.5.3 och Forssén 2016, 12 213 153.

⁵⁷⁶ Se SOU 1998:14 s. 22. Jfr även Furberg m.fl. 2000 s. 25, där begreppet *pengar* också beskrivs som mångtydigt och vagt. Jfr även avsnitt 3.5.3 och Forssén 2016, 12 213 153.

⁵⁷⁷ Se Henkow 2008 s. 54: "...the interest is thus composed of a pure interest payment, a pure risk premium and a fee to the bank." Jfr även Forssén 2016, 12 213 240.

⁵⁷⁸ Jfr avsnitt 4.4.

legalitetsprincipen för beskattningsåtgärder i 8 kap. 2 § första st. 2 RF att ett konkursbo görs skyldigt att betala 'jämningsmoms' enligt 8 a kap. med stöd av redovisningsregeln 13:28 a ML.

Traditionens makt är stor, brukar man säga. Uttalandet från justitierådet i NJA 2010 s. 168 I och II, som jag nämner i avsnitt 5.2.8.1, visar att lagstiftaren inte kan räkna med någon dynamik från HD till gagn för att stärka rättssäkerheten för den enskilde och att utveckla skattesystemet. Detsamma visar vad jag relaterar i avsnitt 5.2.8.2 om den, för sådana aspekter, intetsägande repliken från lagrådets dåvarande ordförande beträffande fribrevet från förmögenhetsbeskattning 1998 av huvuddelägare i börsbolag som jag då tog upp i en artikel. Samma passiva inställning uppvisar SRN och HFD i HFD 2016 ref. 6, när deras ledamöter inte går vidare med en egen djupare analys av frågan om moms i samband med valutaväxlingstjänster och bitcoins. När Henkow 2008 inte gav någon ledning hoppar de över exempelvis Rendahl 2009, som likaväl som Henkow 2008 kunde ha varit till ledning. Varför bara hänvända sig till ett exempel på doktrin i ämnet mervärdesskatt som låg nära till hands med hänsyn till sin inriktning? I stället gör, som nämns i avsnitt 5.2.4, SRN den förenklingen att undantag från skatteplikt enligt 3:9 ML kan motiveras på grund av att bitcoins "är ett betalningsmedel" som "visar stora likheter med elektroniska pengar". SRN och framför allt HFD, efter det föga vägledande förhandsavgörandet från EU-domstolen i mål C-264/14 (Hedqvist), borde ha gjort en egen djupare analys, så hade de, som nämns i avsnitten 3.5.4, 5.1.5 och 5.2.4, kunnat konstatera att det inte stämmer. SRN:s yttrande ger bara ett intryck av en väl avvägd och därmed rättssäker bedömning i fallet.

Min uppfattning är således att det totalt sett inte finns något fast att luta sig mot för lagstiftaren, när det gäller beskrivningen av rättsläget på momsområdet från prejudikatsinstanserna, lagrådet och skatterättsforskningen. Traditionen med rättsdogmatiska studier inom skatterätten medför enligt min mening att det – om än omedvetet – kan utvecklas en ohelig hegemoni mellan den akademiska världen och de högsta domstolsinstanserna, vilka brukar inhämta rättsutredningar från forskarna.⁵⁷⁹ Inom företagsbeskattningen innebär det att småföretagare som inte är några starka lobbyister – och knappast kan förvänta sig fribrev – riskerar att utsättas för en i ett företagsbeskattningsrättsligt makt och rätt-perspektiv strukturell diskriminering. Forskning inom *fiscal sociology* skulle enligt min mening på ett avgörande sätt bidra till

⁵⁷⁹ Om fenomenet vore medvetet, skulle jag beskriva det som en ohelig allians. Emellertid antyder jag inte någon konspirationsteori, så jag använder uttrycket ohelig hegemoni. Se även Forssén 2016, 12 213 240.

att motverka sådant.⁵⁸⁰ Det kan vara ett avgörande stöd för småföretagaren att lagstiftaren får impulser till reformer av skattereglerna, exempelvis genom min forskningsinriktning på *fiscal sociology*, dvs. *The Making of Tax Laws*, så att regler kan skapas som i möjligaste mån saknar *communication distortions*.⁵⁸¹

Om inte företagarna själva tar sitt ansvar och försöker påverka lagstiftaren, såsom jag anför i avsnitt 5.2.8.1, har enligt min mening forskarna – vars verksamhet åtnjuter en frihet som är skyddad i enlighet med 2 kap. 18 § andra st. RF – ett ansvar att ge impulser av förnyelse till lagstiftaren. Då kan lagstiftaren få impulser till att – såsom jag anför t.ex. i avsnitt 5.2.4 angående ambitionen att hindra att bitcoins används för att gömma momspliktig byteshandel – ta upp på EU-nivå att väl avvägda lösningar på behov av att göra regeländringar på momsområdet kan kräva att andra hänsyn än finanspolitiska också beaktas. Därvidlag visar enligt min mening undersökningen i denna bok att *The Making of Tax Laws* kan bidra till att utveckla EU-projektet. En röd tråd är att den visar att rådande skattelagstiftningsprocess, som nämns i avsnitt 5.2.8.1, framför allt inte kan anses säkerställa att Sveriges EU-inträde 1995 innebär att två regelverk måste beaktas vid bestämningen av gällande rätt avseende materiella, formella och vissa förfarandemässiga frågor om moms: det nationella, med ML och SFL, respektive från EU-rätten – i första hand – mervärdesskattedirektivet.

Forskning i *The Making of Tax Laws* gäller skattelagstiftningsprocessen och inte i första hand att åstadkomma en *god rättstillämpning*.⁵⁸² Det rör sig i stället om att skapa *god teknokrati* i skattelagstiftningsprocessen. I en rättsstat bör det inte finnas något motsatsförhållande mellan statens intresse av att det ska finnas en fungerande penning- och finanspolitik och att försäkra den enskildes rättssäkerhet i nämnda hänseenden. Genom *The Making of Tax Laws* ges den skatterättsliga forskningen ett i förhållande till andra ämnen mer öppet paradigm än tidigare, så att lagstiftaren kan erhålla impulser till skattereformer som denne idag inte får från vare sig den företrädesvis rättsdogmatiska forskningen på skatteområdet eller från avgöranden i HFD.⁵⁸³ Det gäller att lagstiftaren ska erhålla verktyg – modeller – för att kunna upptäcka, såsom jag anför i avsnitt 5.2.8.1, om det existerar eller riskerar att uppkomma *communication distortions* såväl angående den synliga delen av isberget, dvs. avseende gällande rätt i egentlig mening, som angående isbergets osynliga del, dvs. om det under ytan existerar en faktisk gällande rätt uttryckt främst i SKV:s handledningar och ställningstaganden och som

⁵⁸⁰ *Fiscal sociology* kan också tänkas innehålla ett genusperspektiv på småföretag, varvid jag hänvisar till vad som anförts om strukturell ojämlikhet i Gunnarsson & Svensson 2009 s. 209. Se även Forssén 2016, 12 213 240.

⁵⁸¹ Se även Forssén 2016, 12 213 240.

⁵⁸² Se avsnitt 1.1.2.

⁵⁸³ Jfr Forssén 2017 och Forssén 2016 (2) samt Forssén 2016 (1), 12 213 240.

aldrig ens prövas i förvaltningsdomstolarna. Med en så enkel modell som schemat i avsnitt 3.2.1 över hur mervärdesskattens skyldigheter och rättigheter hänger ihop kunde lagstiftaren vid reformen den 1 juli 2013 ha insett behovet av att inte bara införa mervärdesskattenedirektivets beskattningsbar person i 4:1 ML, utan också av att ersätta skattskyldighet i reglerna om avdragsrätt i 8 kap. ML med samma begrepp.

Genom att i skatterättsforskningen utveckla analysmodeller för att upptäcka risker för *communication distortions* skulle forskningen undervisa makten, dvs. lagstiftaren. Jag jämför i det hänseendet med den svenska upplysningens Johan Henric Kellgren (1751-1795), som på 1700-talet argumenterade för skråväsendets avskaffande till förmån för näringsfrihet, och anförde att motståndet kom från ”illa uplyste Regeringar”.⁵⁸⁴ Det dröjde till ett halvt sekel efter Kellgrens död, innan så skedde. Företagare och innovatörer bör, i linje med vad jag anför i avsnitt 5.2.8.1, inte få vänta så länge på att få makten över vilka ord och begrepp som används när skatteregler skapas. Det gagnar inte utvecklingen av näringslivet och skattesystemet som gemensamt ska möta den snabba utvecklingen med bitcoins och annat som vi idag inte ens kan föreställa oss. Forskningen bör därför bidra till en utveckling som bryter den hittillsvarande hegemonin i skattelagstiftningsprocessen, så att begreppsbildningen sker nedifrån och uppåt, dvs. från dem som skapar innovationerna och också ska omfattas av ett handlingsimperativ av innebörden ’betala moms’ – företagarna.

För att möta utvecklingen behöver enligt min mening både de indirekta skatternas historia och framtid beaktas i forskningen. Då bör perspektivet på bestämningen av skatteobjektet vara mer utvecklat i det hänseendet än vad som var fallet beträffande pengar och ränta i Henkow 2008. För komparativa analyser bör också urvalet för jämförelse med länder utanför EU (tredje länder) ge en intressantare kontrastverkan än vad som var fallet i Rendahl 2009.⁵⁸⁵

I Rendahl 2009 jämförs moms på EU-nivå med *goods and services tax* (GST) i Australien och Kanada.⁵⁸⁶ Om två länder utanför EU med samma arv från engelsk rätt som de båda nyss nämnda ska väljas – om nu det ska vara ett urvalskriterium – kunde USA och Nya Zeeland ha valts, eftersom USA har s.k. *sales tax*, en bruttoskatt som liknar den allmänna varuskatt i Sverige som var föregångaren till moms,⁵⁸⁷ medan Nya Zeeland har en GST som är en enkel principriktig moms i

⁵⁸⁴ Jfr Kellgren 1784 s. 10. Se även Forssén 2016, 12 213 240.

⁵⁸⁵ Jfr Forssén 2016, 12 213 153 och 12 213 240.

⁵⁸⁶ Se Rendahl 2009 s. 10. Jfr även Forssén 2016, 12 213 240.

⁵⁸⁷ Se avsnitten 5.1.3 och 5.2.2. Jfr även Forssén 2016, 12 213 240 och Forssén 2011 s. 280 och 281.

det att den saknar differentiering av skattesatsen.⁵⁸⁸ Om Kanada ändå skulle väljas, kunde det valet ha parats med USA, för att bedöma om NAFTA-länderna, USA, Kanada och Mexico, bildar en inre marknad med ett gemensamt moms-system likt EU:s.⁵⁸⁹ Varför inte – av samma skäl – välja att jämföra EU med USA och Mexico, då Mexico – i likhet med EU-länderna – har en enda moms (VAT)?⁵⁹⁰ För att inte låta engelskan styra urvalet, kan även andra kombinationer av två länder utanför EU, för komparationen med EU:s VAT, göras.⁵⁹¹

I Rendahl 2009 gavs i och för sig ett perspektiv på frågan om placeringen av omsättning av tjänst enligt direktivet 2008/8/EG inför 2010 och till sluttidpunkten för den reformen 2015 (med reglerna om bestämningen av platsen för omsättning av telekommunikationstjänster, radio och tv-sändningar och elektroniska tjänster).⁵⁹² Emellertid bör, för att komparationen ska ge en kontrastverkan, EU-rätten på momsområdet, om nu två och inte fler tredje länder ska väljas, jämföras med ett land med VAT eller GST och ett land utan vare sig VAT eller GST, men med t.ex. *sales tax*. Det förutsätter dock att ett viktat jämförelseunderlag upprättas om t.ex. vilka OECD-länder utanför EU som har en VAT eller GST som materiellt sett är jämförbar med momsen enligt EU-rätten.⁵⁹³ Jag gjorde i min licentiatavhandling en sådan viktning av OECD:s uppgift om att nästan tre fjärdedelar av världens länder har moms.⁵⁹⁴ Rendahl 2009 anger bara att det endast är USA bland OECD-länderna som inte har "a form of value added tax".⁵⁹⁵ Det är, för en komparativ analys av EU-rätten på momsområdet, en uppgift av tveksamt värde.⁵⁹⁶

Komparationen med länder utanför EU som har bruttoskatter, såsom *sales tax* i USA, har inte bara ett värde för att ge en kontrastverkan för analysen av momsen enligt EU-rätten, utan också för utvecklingen av en EU-skatt.⁵⁹⁷ EU-projektet kommer, enligt min uppfattning, att kräva att arbetet med att införa någon form av EU-skatt återupptas. Det lär bli en bruttoskatt, eftersom en konkurrerande momsliknande skatt inte får

⁵⁸⁸ Se Forssén 2011 s. 280-282, där jag kommenterar Rendahl 2009 i nu berörda hänseende. Jfr även Forssén 2016, 12 213 240.

⁵⁸⁹ Se Forssén 2011 s. 281. Jfr även Forssén 2016, 12 213 240.

⁵⁹⁰ Jfr Forssén 2011 s. 281, 285 och 286. Jfr även Forssén 2016, 12 213 240.

⁵⁹¹ Jfr för urval av länder utanför EU s. 280-287 i Forssén 2011, där både engelskspråkiga och icke engelskspråkiga länder utanför EU nämns. Jfr även Forssén 2016, 12 213 240.

⁵⁹² Se Rendahl 2009 s. 187. Jfr även Forssén 2016, 12 213 240 samt avsnitt 3.9.2.3.

⁵⁹³ Se Forssén 2016, 12 213 240. Jfr även Forssén 2016, 12 201 031, 12 211 110 och 12 213 164.

⁵⁹⁴ Se Forssén 2011 s. 279ff. Jfr även Forssén 2016, 12 213 240.

⁵⁹⁵ Se Rendahl 2009 s. 3. Jfr även Forssén 2016, 12 213 240.

⁵⁹⁶ Jfr även Forssén 2016, 12 213 240.

⁵⁹⁷ Jfr Forssén 2016, 12 201 010 och 12 213 240.

förekomma.⁵⁹⁸ EU-kommissionen förordade redan 2004 införande av en EU-skatt och uppmanade rådet att arbeta med frågan, men tills vidare saknar EU en sådan egen beskattningsrätt som en EU-skatt skulle innebära.⁵⁹⁹ Det som skulle ge en enligt min mening negativ utveckling såväl på nationell nivå som på EU-nivå av framför allt företagsbeskattningen, vore införandet av Financial Transaction Tax (FTT) som vissa andra EU-länder än Sverige planerar att införa.⁶⁰⁰ En sådan skatt på finansiella transaktioner skulle, i så motto att den skulle förväntas ersätta eller komplettera företagsbeskattningen, vara direkt kontraproduktiv i förhållande till en grundtanke för momsen av innebörd att den ska träffa transaktioner avseende varor och tjänster. På samma sätt som det skulle ha en menlig inverkan på penningpolitiken och finanspolitiken att tillåta bitcoins utan registrering hos Finansinspektionen,⁶⁰¹ skulle, enligt min uppfattning, införande av FTT tämligen omgående göra det omöjligt att bedriva en finanspolitik som omfattar företagsbeskattningen, eftersom skattedebitering och uppbörd avseende FTT enbart skulle ha en indirekt koppling till produktionen av varor och andra tjänster än finansiella. Ett ekonomisk-politiskt fokus bör, i enlighet med vad ovan nämnts, i stället sättas på att få både penningpolitiken och finanspolitiken att fungera.⁶⁰²

På området indirekta skatter, dvs. i första hand moms, punktskatter och tull, bör också tullrätt sättas högt på dagordningen för forskningsinsatser. Det ämnet borde vara av intresse med anledning av ett framtida införande av frihandelsavtalet mellan USA och EU, dvs. TTIP-avtalet, även om jag – på min fråga om läget därvidlag – fick följande e-svar från EU-kommissionen den 28 april 2016: ”Det dröjer år innan ett TTIP-avtal skulle träda ikraft.”⁶⁰³

En forskningsinsats på tullområdet bör anses angelägen för en mer holistisk harmonisering på de indirekta skatternas område, eftersom Moëll 1996 får anses obsolet idag och däri angavs att ”det torde [...] knappast vara möjligt eller ens meningsfullt att fastställa ett för alla rättsområden enhetligt varubegrepp. Man bör i stället fortsätta med att bestämma begreppets innebörd områdesvis utifrån den aktuella rättsakten”.⁶⁰⁴ Den inställningen hos forskare gynnar inte EU-projektet.

⁵⁹⁸ Sistnämnda följer av art. 401 i mervärdesskattedirektivet. Jfr även avsnitt 2.4.1.4 i Forssén 2015 (1) och Forssén 2016, 12 213 240.

⁵⁹⁹ Jfr Veckobrevet från EU-representationen i Bryssel vecka 30 år 2004, www.regeringen.se. Jfr även Forssén 2011 s. 269 och 328 och avsnitt 1.2.3 i Forssén 2015 (1) och Forssén 2016, 12 213 240.

⁶⁰⁰ Jfr Forssén 2016, 12 213 235 och 12 213 240 och Forssén 2017 s. 214.

⁶⁰¹ Se avsnitt 3.5.3. Jfr även Forssén 2016, 12 213 153 och 12 213 240.

⁶⁰² Jfr även Forssén 2016, 12 213 240.

⁶⁰³ Jfr även Forssén 2016, 12 201 010.

⁶⁰⁴ Se Moëll 1996 s. 41. Jfr även Forssén 2016, 12 201 010.

Jag anser att just på grund av att ett omfattande arbete är att vänta ang. TTIP-avtalet bör det förenas med ansträngningar av innebörd att det åtminstone inom området indirekta skatter sker förenklingar genom att t.ex. ett gemensamt varubegrepp införs. Det är enligt min mening viktigare än att den omfattande debatten om inkomstskatt och OECD-projektet om BEPS stimuleras mer.⁶⁰⁵

Framför allt ser jag de indirekta skatterna som rättsområden att bygga vidare på för att, i enlighet med vad ovan nämns, förebera införande av en EU-skatt – sannolikt i form av en bruttoskatt såsom punktskatterna.⁶⁰⁶ I och för sig är det viktigt med ett internationellt arbete mot aggressiv internationell skatteplanering, såsom sker i OECD inom ramen för BEPS och inom EU, men jag anser i första hand, i enlighet med vad ovan nämns, att EU-projektet om införande av en EU-skatt bör återupptas.⁶⁰⁷ Därför bör enligt min mening de indirekta skatterna ha företräde i arbetet med skattelagstiftningen och inom skatterättsforskningen, så att införande av en EU-skatt kan förberedas. Det skulle, enligt min uppfattning, innebära att det sker en för EU-projektet gynnsam prioritering av den harmonisering av EU-ländernas lagstiftningar om indirekta skatter och avgifter som, enligt art. 113 FEUF, ska säkerställa att den inre marknaden upprättas och fungerar samt göra att konkurrenssnedvridning undviks. Dessa aspekter torde, enligt min mening, inte ha blivit mindre angelägna av utslaget i folkomröstningen i Storbritannien den 23 juni 2016 om utträde ur EU.⁶⁰⁸ Forskningsinsatser särskilt inom tullrätt bör vara av intresse inte bara på grund av arbetet med TTIP-avtalet, utan också med anledning av tullagen (2016:253) och unionstullkodexen, vilka trädde i kraft den 1 maj 2016.⁶⁰⁹ Från Moëll 1996 kan en informativ genomgång hämtas av språkliga variationer avseende varubegreppet, varvid jag noterar att Moëll 1996 verkar uttrycka, i likhet med min egen uppfattning, att engelskan för ordet *goods* konsekvent använder pluralformen, medan t.ex. *product* eller *article* kan användas som singularform.⁶¹⁰ Det finns – mig veterligen – beträffande substantivet *goods* ingen sådan singularform – ”good” – som används i Henkow 2008.⁶¹¹

⁶⁰⁵ Se t.ex. Wiman m.fl. 2016 s. 91. Jfr även Forssén 2016, 12 201 010.

⁶⁰⁶ Jfr även Forssén 2016, 12 201 010 och 12 213 240.

⁶⁰⁷ Jfr även Forssén 2016, 12 201 010 och 12 213 240.

⁶⁰⁸ Jfr även Forssén 2016, 12 201 010 och 12 213 240.

⁶⁰⁹ Jfr avsnitt 5.2.8.2 samt Forssén 2016, 12 201 010, 12 201 024, 12 201 034, 12 213 164 och 21 112 000.

⁶¹⁰ Se Moëll 1996 s. 39 och 40. Ang. engelskans *product* görs i Moëll 1996 (s. 39) dessutom en jämförelse med svenskans *produkt* såtillvida att det begreppet i likhet med varubegreppet inte är ett enhetligt begrepp, varvid hänvisning bl.a. sker till produktansvarslagen (1992:18) och produktsäkerhetslagen (1988:1604) – ersatt av produktsäkerhetslagen (2004:451). Jfr även Forssén 2015 (5) samt Forssén 2016, 12 201 010.

⁶¹¹ Se Henkow 2008 s. 50, 211 och 264. Jfr även Forssén 2016, 12 201 010.

SUMMARY AND CONCLUDING VIEWPOINTS⁶¹²

⁶¹² See Ch. 5.

Summary⁶¹³

Introduction⁶¹⁴

In Ch. 1 you find above all the topic of this book, purpose, method, material and questions with respect of the purpose of the book.

- *The topic* of this book is an investigation of Swedish value added tax (VAT) – *mervärdesskatt (moms)* – in a *law and language*-perspective, that consists of the perspective *ord och kontext i EU-skatterätten*, i.e. the perspective words and context in the EU tax law. Thus the title of the book, i.e. *Ord och kontext i EU-skatterätten: En analys av svensk moms i ett law and language-perspektiv* [Eng., Words and context in the EU tax law: An analysis of Swedish VAT in a law and language-perspective].⁶¹⁵
- *The purpose* is to analyse examples of a need to change the Swedish legislation procedure where corporate taxation is concerned, in the first place regarding the VAT.⁶¹⁶ Also other rules on taxes and fees are mentioned, but only when influencing the VAT issues mentioned in this book.⁶¹⁷
- *The method* – i.e. the way of conducting the investigation – is that I by an empirical study based on my experience has gone through a number of examples where something has failed on the legislator's behalf in the process of the making of a tax rule regarding certain material or procedural issues on VAT.⁶¹⁸ I name such failures *communication distortions*, and in sec. 1.3.3 I've made a list of examples that I review in this book.
- *The material* I've collected partly from precedents by the Supreme Administrative Court, *Högsta förvaltningsdomstolen* (HFD), or preliminary rulings from the Court of Justice of the EU (CJEU), which express current law in a true meaning, partly from cases that actually have occurred but where no trial have taken place in the administrative courts. In the latter respect can an actual current law have been developed or risking to be developed by the tax authority's – i.e. *Skatteverket* (SKV) –

⁶¹³ See sec. 5.1. Note also that in footnotes at each heading below you find which of sec:s 5.1.1-5.2.8.3 in Ch. 5 that's concerned in this Ch., i.e. translated into English.

⁶¹⁴ See sec. 5.1.1.

⁶¹⁵ See sec. 1.1.1.

⁶¹⁶ See sec. 1.2.

⁶¹⁷ See sec:s 1.3.1 and 1.4.

⁶¹⁸ See sec. 1.3.1.

handbooks on VAT or so-called standpoints (Sw., *ställningstaganden*) on the subject. Then it's a matter of cases of which I'm familiar with the problems that they present. I mention cases that I've brought up in the text- and handbook *Momsrullan Andra upplagan*,⁶¹⁹ where I've made a number of presentations of examples of *communication distortions* regarding tax rules containing lacks concerning language (words) and context. Furthermore I've fetched some examples from *IMPAKT – Avtal och momsavdrag*,⁶²⁰ and from my theses.⁶²¹

In Ch. 2 I've given, in sec:s 2.2-2.4, examples of semantic, syntactic and logical interpretation problems that may occur in the VAT legislation, regardless whether they shall be tried on the theme of EU-conformity. The Ch. Ends with a summary in sec. 2.5, which to a certain extent has formed a comparison for the continuing investigation in that book, by me thereby sometimes making comparisons with those examples of interpretation problems.

In Ch. 3 and Ch. 4 I've analysed the examples of *communication distortions* regarding material and procedural rules on in the first place VAT that I've mentioned in sec. 1.3.3. In sec:s 3.1 and 4.1 I've specified the questions that I've analysed in that respect. In the first place it's, as mentioned in sec. 1.3.1, in these instances a matter of the problem of having to regard two sets of rules when determining current law concerning VAT issues: the national, with *mervärdesskattelagen* (1994:200), ML (i.e. the Swedish VAT act) and *skatteförfarandelagen* (2011:1244), SFL (the Code of Taxation Procedure),⁶²² and from the EU law – in the first place – the EU's VAT Directive (2006/112/EC) [the VAT Directive (2006/112)]. That the legislator in that respect has failed in making a tax rule (words) for the reality (context) of which it's meant to stipulate taxation or exemption from taxation etc. I name *obscurities on behalf of the legislator on the theme of words and context in*

⁶¹⁹ Cit. Forssén 2016.

⁶²⁰ Cit. Forssén 2015 (6).

⁶²¹ See my licentiate's dissertation, *Skattskyldighet för mervärdesskatt – en analys av 4 kap. 1 § mervärdesskattelagen* (Cit. Forssén 2011).

See my doctor's thesis, *Skatt- och betalningsskyldighet för moms i enkla bolag och partrederier*, its *third edition* Tax and payment liability to VAT in enkla bolag (approx. joint ventures) and partrederier (shipping partnerships) [Cit. Forssén 2015 (1)].

⁶²² See sec. 1.3.1. In sec. 1.3.4 I mention by the way, concerning the delimitations of the analysis, inter alia that also *mervärdesskatteförordningen* (1994:223), MF – the Swedish VAT regulation – and *skatteförfarandeförordningen* (2011:1261), SFF – the regulation of taxation procedure – exist, but that both these statutes aren't mentioned in particular in this book, where the focus instead is set on the statutes ML and SFL.. However, the MF and the SFF are mentioned in sec:s 5.2.8.1 and 5.2.8.2..

*connection with the process of the making of tax rules (Sw., betänkligheter från lagstiftarens sida på temat ord och kontext i samband med tillkomsten av skatteregler).*⁶²³

In this Ch. I refer, in sec:s 5.1.2-5.1.11 and sec. 5.1.12, in the first place to the conclusions about the questions in Ch:s 3 and 4. In sec:s 5.2-5.2.8.3 I give some concluding viewpoints mainly based on those conclusions and mention something about legal certainty, something about the continuation of the research project and give some general reflections on the tax law research.⁶²⁴

⁶²³ See sec. 1.4.

⁶²⁴ See sec. 1.5.

The use of the concept tax liability in the main rule on the right of deduction and the right of deduction's influence on circumstances by the tax liable's counterpart⁶²⁵

In Forssén 2011 I mentioned regarding side issue D that the use of the concept tax liability (Sw., *skattskyldighet*) in the main rule for the determination of the right of deduction of input tax, Ch. 8 sec. 3 first para. ML, may lead to a limitation of the emergence of the right of deduction which isn't conform with art. 168(a) of the VAT Directive (2006/112), due to the use of the concept tax liability meaning that the emergence of the right of deduction according to the ML would presuppose that the tax subject first has made taxable transactions. That problem wasn't resolved by the VAT reform of the 1st of July 2013 (SFS 2013:368), since the legislator only focused on what in Forssén 2011 was the main issues A, i.e. that it in Ch. 4 sec. 1 item 1 ML existed a connection to the non-harmonised income tax rules.

The legislator did neither at the VAT reform of the 1st of July 2013 regard that I in Forssén 2011 also raised that the problem of determining the tax subject by a connection to the concept *näringsverksamhet* (Eng., business activity) in Ch. 13 *inkomstskattelagen* (1999:1229), IL (the Swedish income tax act), not only exist concerning the VAT, but also in certain instances in the field of excise duties. By sec. 3.2.2.1 follows that I inter alia in Forssén 2011 refer to that it in the preparatory work to the law on tax on energy, etc. is mentioned as a tradition that excise duties have followed the VAT where the determination of the tax subject by a connection to the IL is concerned. In sec. 3.2.2.1 of Forssén 2011 I mention that the connection to the IL still exists in *lagen (1994:1776) om skatt på energi* (the law on tax on energy) and *lagen (1972:266) om skatt på annonser och reklam* (the law on advertising tax), despite that it was revoked in the ML on the 1st of July 2013.

By ignoring that the connection to the IL for the determination of the tax subject still exists in certain laws on excise duties the legislator also ignores that it may affect the VAT. The legislator has in my opinion thereby not acknowledged the context in which the determination of the right of deduction exists. That can cause the following problems:

- An erroneous tax assessment value for VAT concerning a taxable transaction for VAT and excise duties purposes can occur if the levying of an excise duty becomes erroneous because of the connection to the non-harmonised income tax rules concerning certain excise duties, since Ch. 7 sec. 2 first para. second sen. ML stipulates that excise duty in applicable cases shall be included in

⁶²⁵ See sec. 5.1.2.

the tax assessment value for the purpose of calculating the VAT supposed to be accounted for and paid for a taxable transaction of goods or services. The consequence for a buyer is that an erroneous excise duty by the seller in this way can indirectly affect the right of deduction of input tax according to Ch. 8 sec. 3 first para. ML. The input tax can namely become higher due to an enhanced tax assessment value becoming the result by the seller of the charging of excise duties in the ennobling chain, which should not have been charged if the connection to the concept *näringsverksamhet* in Ch. 13 IL would not have existed in the law on tax on energy and in the law on advertising tax for the determination of the tax subject.

Another example of the importance of putting the right of deduction according to Ch. 8 sec. 3 first para. ML in the right context is that the right of deduction can become lower, by goods having been placed in certain warehouses according to Ch. 9 c ML. In my opinion it's namely so that motives are lacking with respect of the VAT Directive (2006/112) for asserting that the tax assessment value at the withdrawal of goods from a certain warehouse should be determined regardless of a discount for fast payment: There's nothing in the directive that would disqualify that such a discount would be based on a matching of tax free transaction of goods during the time actual goods have been placed in a certain warehouse against a tax free financial service. The legislator has not regarded that the seller and the buyer, by virtue of the special rules in Ch. 9 c, can avoid the case law concerning the general rules of the ML meaning that the tax assessment value for the goods mustn't be lowered by it being matched by a discount for fast payment. That's in my opinion another example of *obscurities on behalf of the legislator on the theme of words and context in connection with the process of the making of tax rules*.

Yet another example of the importance of putting the right of deduction in the right context concerns on of the special rules in Ch. 8 sec. 4 which expand the right of deduction of input tax in relationship to the main rule in Ch. 8 sec. 3 first para., namely Ch. 8 sec. 4 item 4 ML. That rule concerns right of deduction of input tax at the buyer's purchase of real estate from a building business activity, when the seller of such real estate has accounted for or shall account for output tax on withdrawal from his building business activity in pursuance of Ch. 2 sec. 7 ML. The analysis of Ch. 8 sec. 4 item 4 ML shows that it's possible to avoid the second indent of Ch. 1 sec. 2 first para. item 4 b, which shall prevent temporary persons being put into a chain of entrepreneurs to avoid the

regime with reverse charge within the building sector. By the way I've mentioned that phenomenon in two articles already in 2007.⁶²⁶

The analysis in the mentioned respects are examples of *obscurities on behalf of the legislator on the theme of words and context in connection with the process of the making of tax rules*, where the legislator's ability to put the right of deduction of input tax in the right context partly concerning the rules in the ML taken by itself, partly concerning the rules in the ML in relationship to the rules on excise duties. By the way the legislator should, where the question regarding the special rules in Ch. 9 c ML is concerned, bring up with the EU Commission, the European parliament and the Council to introduce rules in the VAT Directive (2006/112), for the purpose of avoiding the described risk of avoidance of the case law concerning the general rules in the ML meaning that the tax assessment value mustn't be lowered by matching of a discount for fast payment, which thereafter can be implemented in the ML.

The special rule on tax liability for intermediary services – Ch. 6 sec. 7 ML⁶²⁷

In sec:s 3.3-3.3.4 I've treated one of the special rules on tax liability (Sw., *skattskyldighet*) in special cases in Ch. 6, namely the special rule on tax liability for intermediary services in Ch. 6 sec. 7 ML, which doesn't have any precise equivalent in the VAT Directive (2006/112). I've treated Ch. 6 sec. 7 ML as a semantic interpretation problem,⁶²⁸ and therefore I sometimes use the expression *6:7-cases* to emphasize that the issue here concerns in the first place which situations that rule can comprise.⁶²⁹

A middleman – an intermediary – concerning goods or services is regarded as a vendor according to Ch. 6 sec. 7 ML, if he's acting in his own name and also receive the payment of the goods or services from the customer. Thereby the intermediary is not considered an ordinary agent for VAT purposes. Instead he's deemed to have made an acquisition from his mandator, who's deemed to supplied the goods or services to the intermediary. The intermediary is in his turn deemed to have made the same transaction (supply) to the buyer of the goods or services. The tax assessment value for VAT purposes thereby becomes the price to the customer (buyer), instead of a commission like for an ordinary agent.

⁶²⁶ See Forssén 2007 (1) and Forssén 2007 (2).

⁶²⁷ See sec. 5.1.3.

⁶²⁸ See sec. 2.2.

⁶²⁹ Regarding *6:7-cases*, i.e. Ch. 6 sec. 7 ML-cases (Sw., "6:7-fall"), see also item 3 of Part D, sec. 3.3 in Forssén 2015 (1) or item 3 of sec. 3.3 of Forssén 2016 (2).

The rule in Ch. 6 sec. 7 ML lacks, as mentioned, a precise equivalent in the VAT Directive (2006/112). The closest corresponding rules therein are art. 14(2)(c) and art. 28 of the VAT Directive (2006/112).

I've come to two conclusions regarding Ch. 6 sec. 7 ML:

- In the first place I consider that it exist regarding Ch. 6 sec. 7 ML an actual current law – without support of a true current law (i.e. without support of the case law of the HFD or the CJEU) – insofar that the SKV use to invoke the extreme interpretation result that *6:7-cases* include taxation situations which don't correspond to real business relationships within the business world. In my opinion it lacks in that respect a specific (second) para. in Ch. 6 sec. 7 that would refer to general rules on tax liability in the ML. Thereby wouldn't the concept tax liable be expanded for *6:7-cases* compared with the main rule in Ch. 1 sec. 2 first para. item 1, by Ch. 1 sec. 2 last pa. ML stating that special rules about who's tax liable in certain cases are to be found inter alia in Ch. 6 ML. Such a second para. exists concerning VAT groups in Ch. 6(a) sec. 1 ML, and by the way I've suggested the same regarding the so-called representative rule in Ch. 6 sec. 2 ML.⁶³⁰
- I've also found support for the existence of a need of a trial in case law of the scope of Ch. 6 sec. 7 ML regarding whether *6:7-cases* can be deemed to comprise non-taxable persons like ordinary private persons including employees. That such persons would be given the character of tax subjects for VAT purposes doesn't comply with the determination of taxable person in the main rules of Ch. 4 sec. 1 ML and art. 9(1) first para. of the VAT Directive (2006/112).

The expression *6:7-cases* is not a word, but I've treated the rule Ch. 6 sec. 7 ML as a semantic interpretation problem. It's as a concept something that cannot be deemed complying with the VAT Directive (2006/112) in either of the two respects above mentioned, i.e. when the SKV considers that *6:7-cases* includes taxation situations which don't correspond to real business relationships within the business world or if Ch. 6 sec. 7 ML would be deemed giving ordinary private persons (consumers) including employees the status of tax subjects for VAT purposes.

The described problems with Ch. 6 sec. 7 ML depend in my opinion on the legislator not having regarded, when the rule was transferred to Ch. 6

⁶³⁰ See Forssén 2015 (3), sec. 7.1.3.2.

sec. 7 when the ML on the 1st of July 1994 replaced the former Swedish VAT act of 1969⁶³¹ that it originate from another context than that existing since Sweden's EU accession in 1995, namely from the general tax on goods of 1959. That's an example of *obscurities on behalf of the legislator on the theme of words and context in connection with the process of the making of tax rules.*

Agencies hiring out workers and their VAT status in relationship to the rule on exemption from taxation of social care – Ch. 3 sec. 7 ML⁶³²

The relationship between the determination of the tax subject and the determination of the tax object is not EU conform for VAT purposes in the field of social care. It depends on the expression *other comparable social care* (Sw., "*annan jämförlig social omsorg*") in Ch. 3 sec. 7 ML making the scope of exemption from taxation according to the ML to vast compared with the VAT Directive (2006/112).

I've come to two conclusions regarding Ch. 3 sec. 7 ML:

- In the first place it should be clearly expressed in Ch. 3 sec. 7 that it's the taxable person's (Sw., *den beskattningsbara personens*) transaction that's up for judgement on the theme taxation or exemption from taxation, not what character a transaction has if it's judged based on the status of the entrepreneur's employees themselves.

In its standpoint of 2016-03-31 (dnr 131 156230-16/111) the SKV doesn't regard that the CJEU in the case C-594/13 ("go fair" Zeitarbeit) starts its trial of an *Agency hiring out workers* and the exemption from taxation in art. 132(1)(g) of the VAT Directive (2006/112) by excluding the employees in such an enterprise from the concept taxable person already due to their status as employees. By not regarding that part of the EU case C-594/13 ("go fair" Zeitarbeit) the SKV comes to the erroneous conclusion that an *agency hiring out workers* could be comprised by the exemption from taxation in Ch. 3 sec. 5 ML regarding health care, if it's a matter of hiring out licensed health care personnel that shall perform health care services by the mandator within their license. The SKV's conclusion is erroneous for the following reason: It's not the licensed nurse employed by the agency who's the taxable person – it's the agency. The question of taxation or exemption from taxation

⁶³¹ *Lag (1968:430) om mervärdeskatt (GML).*

⁶³² See sec. 5.1.4.

shall be tried based on the transaction made by the agency itself, according to the following:

- If the *agency hiring out workers* supply health care, the exemption from taxation according to Ch. 3 sec. 5 ML applies.
 - If the agency instead hires out health care personnel, i.e. constitutes an *agency hiring out workers*, it's a matter of taxable hiring out of personnel according to the main rule stating that the supply of goods or services is taxable, i.e. according to Ch. 3 sec. 1 first para. ML, regardless whether the health care personnel are licensed or not.⁶³³
- Furthermore should Ch. 3 sec. 7 also correspond with the demand in art. 132(1)(g) of the VAT Directive (2006/112) on the services having to be supplied by a taxable person who is *a body recognised by the Member State concerned as being devoted to social wellbeing* (Sw., *ett av medlemsstaten erkänt organ av social karaktär*). In my opinion should therefore the expression *other comparable social care* (Sw., *annan jämförlig social omsorg*) be abolished from Ch. 3 sec. 7 ML, and the rule be altered so that it, for the determination of social care (social wellbeing) for VAT purposes, refers to art. 132(1)(g) and (h) of the VAT Directive (2006/112). Thereby it would be emphasized that the concept social care in Ch. 3 sec. 7 ML has a certain EU law meaning.

The problem is also in the present respects that the legislator has not regarded that Sweden's EU accession in 1995 means that two sets of rules must be regarded at the determination of current law concerning material VAT issues: the national, with the ML, and from the EU law – in the first place – the VAT Directive (2006/112). That the legislator hasn't correctly written the determination of social care in Ch. 3 sec. 7 ML in relation to art. 132(1)(g) and art. 132(1)(h) of the VAT Directive (2006/112) is in my opinion an example of *obscurities on behalf of the legislator on the theme of words and context in connection with the process of the making of tax rules*. The two rules art. 132(1)(g) and art. 132(1)(h) of the VAT Directive (2006/112) should have been implemented in Ch. 3 sec. 7 ML already when Sweden became an EU Member State in 1995.⁶³⁴

⁶³³ Compare also sec. 3.4.4.

⁶³⁴ Art. 132(1)(g) and art. 132(1)(h) were corresponded by art. 13 A(1)(g) and art. 13 A(1)(h) of the Sixth Directive (77/388/EEC), where it – although by the use of a somewhat different expression – also were stated that it is who makes the transaction

By abolishing the expression *other comparable social care* (Sw., *annan jämförlig social omsorg*) from Ch. 3 sec. 7 ML and instead refer in the rule to art. 132(1)(g) and (h) of the VAT Directive (2006/112) it would, as mentioned, be emphasized that the concept social care in Ch. 3 sec. 7 ML has a certain EU law meaning. I propose for the same reason also the same concerning Ch. 3 sec. 4 ML. This means that the expression *health care, dental care or social care and other services* (Sw., *sjukvård, tandvård eller social omsorg samt tjänster av annat slag*) therein would be altered to *health care, dental care or social care* (Sw., *sjukvård, tandvård eller social omsorg*), i.e. that the expression *other services* (Sw., *tjänster av annat slag*) would be abolished from Ch. 3 sec. 4, and that the rule instead would refer to the corresponding rules of the VAT Directive (2006/112) – art. 132(1)(b)-(e) and (g) and (h).⁶³⁵

Furthermore should the same technique as I suggest for Ch. 3 sec. 7 be used in certain other rules on exemption from taxation in Ch. 3 ML to avoid uncertainties at a systematic interpretation. Above all should also the concept determinations in Ch. 3 sec. 9 third para. item 1 (trade with securities – Sw. *värdepappershandel*) and Ch. 3 sec. 10 (insurance services – Sw., *försäkringstjänster*) be made by reference to the closest corresponding rules of the VAT Directive (2006/112), i.e. art. 135(1)(f) and art. 135(1)(a).⁶³⁶ These measures would simplify to maintain on a national basis the CJEU's case law meaning that exemptions from taxation shall be given a restricted interpretation and application. The scope of rules on exemption from taxation in Ch. 3 ML shall namely, as mentioned inter alia in sec. 3.4.2, be interpreted restrictively, since the CJEU's case law states so regarding art. 131-137 of the VAT Directive (2006/112) about exemption from taxation for certain transactions.⁶³⁷

who's presupposed to be one by the Member State recognised body devoted to social wellbeing, for the exemption from taxation to become applicable.

⁶³⁵ Regarding dental care and Ch. 3 sec. 6 ML: compare also sec. 3.9.2.2.

⁶³⁶ Regarding bank- and financial services or trade with securities and Ch. 3 sec. 9 ML: compare also sec. 3.5.4.

⁶³⁷ See e.g. the EU cases 235/85 (Commission v. the Netherlands), para. 7; 348/87 (SUFA), para:s 10 and 13; C-186/89 (W. M. van Tien), para. 17; C-2/95 (SDC), para. 20; C-358/97 (Commission v. Ireland), para. 52; C-150/99 (Stockholm Lindöpark); para. 25; C-269/00 (Seeling), para. 44; and C-275/01 (Sinclair Collins), para. 23. See also Forssén 2016 (1), 12 210 010 and Forssén 2015 (3), sec. 2.4.1.4.

The relationship between the determination of the tax subject and the determination of the tax object – i.e. the exemptions from taxations regarding bank- and financial services or trade with securities according to Ch. 3 sec. 9 ML⁶³⁸

Concerning the exemptions from taxation regarding bank- and financial services and trade with securities in Ch. 3 sec. 9 ML I've analysed the determination of the tax subject in relation to the determination of the tax object, i.e. the question whether the object is taxable or comprised by exemption according to that rule. I suggest an equilibrium solution to that problem, where in the first place monetary political and finance political considerations are met by the following measures:

1. An amendment should be made in Ch. 3 sec. 9 ML meaning that exemption from taxation for bank- and financial services or trade with securities don't comprise exchange services regarding virtual currencies like *bitcoins*, if not a *report duty* (Sw., *anmälningsplikt*) as financial activity is fulfilled and permit thereby is received from the Swedish Financial Supervisory Authority [Sw., *Finansinspektionen* (FI)]. As a consequence thereof should the concept virtual currency also be inserted in Ch. 3 sec. 23 item 1 ML – beside bills and coins – and with the same determination of what's meant as I suggest for Ch. 3 sec. 9 ML. Thus, the concept *legal* (Sw., *lagligt*) means of payment in Ch. 3 sec. 23 item 1 should continue to be reserved for bills and coins. By those measures the problem that it's not possible for VAT purposes to distinguish between legal or illegal activity with so-called bitcoins will be resolved. However, that presupposes that the legislator brings up with the EU Commission, the European parliament and the Council that corresponding alterations will be made in art. 135(1)(b)-(f) of the VAT Directive (2006/112).

2. To the extent that an activity with bitcoins or a similar virtual currency is carried out without report duty to the FI being fulfilled, it should, like today, not be considered an illegal activity where VAT is concerned. Thereby should instead, which I also deem to be the case already today – despite that *Skatterättsnämnden*, SRN (the Board of Advance Tax Rulings) and the HFD by their simplified view on the topic don't mention it in the advance ruling HFD 2016 ref. 6 – such an activity be comprised by the principle of general taxation of supplies of goods or services according to Ch. 3 sec. 1 first para. ML. The governmental official report SOU 1998:14 [*E-pengar – näringsrättsliga frågor* (Eng., E-money – business law issues)] expressed the need of measures for protection against double spending

⁶³⁸ See sec. 5.1.5.

and similar manipulations at the use of e-money (Sw., *e-pengar*).⁶³⁹ I've described that there's a risk that bitcoins will be used without permit from the FI e.g. for the purpose of hiding barter transactions or exchange of assets (Sw., *byteshandel*) which are taxable. It's not possible to discriminate such an activity by characterizing it as illegal for VAT purposes. However, it's still a phenomenon that should be opposed for monetary political as well as finance political considerations. Therefore should a special VAT rate be introduced for activities concerning bitcoins carried out without permit from the FI and to a substantially higher VAT rate than the general of 25 per cent, e.g. 50 per cent. Such a special enhanced VAT should be constituting an incitement for the consumers to refrain from choosing deliverers of goods or suppliers of which are trying to hide taxable trade 'behind bitcoins' (Sw., '*bakom bitcoins*').

Also the present question should be brought up by the legislator with the EU institutions mentioned. An equilibrium solution that in that case must be made is in the first place against what would be characterized as such an excessiv tax rate that would be in conflict with the principle of protection of property in art. 1 of Protocol No. 1 to the European Convention of Human Rights (ECHR). By the way would a special and enhanced VAT rate not be in conflict with the principle of prohibition of double procedures (*ne bis in idem*), since it taken by itself couldn't be characterized as such a charge similar to a criminal charge as tax surcharge (Sw., *skattetillägg*). If tax surcharge isn't levied, would also a procedure above all about tax fraud (Sw., *skattebrott*) be an actuality for he who hasn't accounted for to the SKV taxable trade 'behind bitcoins'.⁶⁴⁰

To not do anything is not an alternative, since the SRN and the HFD in HFD 2016 ref. 6 have left it open to hide trade taxable for VAT purposes 'behind bitcoins'. That the SRN at all states that bitcoins *is a means of payment* (Sw., *är ett betalningsmedel*) that *shows great similarities with electronic money* (Sw., *visar stora likheter med elektroniska pengar*) seems to have been meant to give the impression of an equilibrium solution and thereby a judgement of legal certainty in the case at hand. However, there's only an illusion of underpinning reasons in HFD 2016 ref. 6. If the suggestions that I present here aren't carried out by the legislator, it's necessary with a new and in that case complete trial of bitcoins where VAT is concerned. I state here what's lacking in HFD 2016 ref. 6 and the thereto belonging preliminary ruling from the CJEU, the case C-264/14 (Hedqvist):

⁶³⁹ Compare SOU 1998:14 p. 31.

⁶⁴⁰ Compare, regarding *ne bis in idem* etc., also *Skatteförfarandepraktikan – med straff- och europarättsliga aspekter* [Cit. Forssén 2015 (4)], sec:s 8.8.1 and 10.1-10.4.

- The HFD and the CJEU should in the advance ruling HFD 2016 ref. 6 and in the preliminary ruling C-264/14 (Hedqvist) have regarded also the subject issue and not only the object issue.
- The analysis of the question of the treatment of the virtual currency bitcoins according to Ch. 3 sec. 9 and Ch. 3 sec. 23 item 1 ML shows that there's a lack in the underpinning reasons of the decisions in question, since neither the HFD nor the CJEU regard that it's not possible to make bitcoins illegal means of payment due to that also an illegal activity constitutes an economic activity (Sw., *ekonomisk verksamhet*) for VAT purposes and can give a person the character of taxable person (Sw., *beskattningsbar person*).
- By not addressing that aspect is also the fundamental problem with bitcoins subdued, namely that such a to ordinary currency competing currency creates a dilemma where monetary political as well as finance political considerations are concerned. In other words, in my opinion has the question of EU conformity with Ch. 3 sec. 9 ML regarding the relationship between the determination of the tax subject (taxable person – Sw., *beskattningsbar person*) and the determination of the tax object (bank- and financial services or trade with securities – Sw., *bank- och finansieringstjänster eller värdepappershandel*) not yet been thoroughly analysed.
- This is something that both the legislator (in Sweden) and the EU Commission, the European parliament and the EU Council should take into consideration and come back on the theme of words and context in connection with The Making of Tax Laws. In the present case it would namely not have helped if Ch. 3 sec. 9 referred to the corresponding rules in the VAT Directive (2006/112), since the CJEU apparently has not been able to contribute to a – in the broad perspective – reasonable interpretation by the SRN and the HFD.

Despite the CJEU's inability in the latter respect, I consider that the legislator without awaiting a new treatment of bitcoins on the EU level should alter the expression *trade with securities or thereby similar activity* (Sw., *värdepappershandel eller därmed jämförlig verksamhet*) in Ch. 3 sec. 9 first para. into *trade with securities* (Sw., *värdepappershandel*), i.e. the expression *thereby similar activity* (Sw., *därmed jämförlig verksamhet*) should be abolished from the rule, so that the scope of the exemption from taxation is not expanded in relationship to the VAT Directive (2006/112). Instead should – which is also

suggested concerning *trade with securities* (Sw., värdepappershandel) in sec. 2.3 – Ch. 3 sec. 9 ML refer, concerning the determinations of the concepts *bank- and financial services and trade with securities* (Sw., *bank- och finansieringstjänster och värdepappershandel*), to the corresponding rules in the VAT Directive (2006/112) [art. 135(1)(b)-(f)]. Thereby it's emphasized the concepts in questions have a certain EU law meaning, and uncertainties won't arise at a systematic interpretation of them.

I have by the way for the same reasons as recently mentioned also suggested – in sec. 2.3 – that the same measures that I'm suggesting concerning Ch. 3 sec. 9 should be made regarding the exemption for insurance services in Ch. 3 sec. 10 ML. This means that the expression *insurance brokers or other intermediaries* (Sw., *försäkringsmäklare eller andra förmedlare*) therein should be altered to *insurance brokers/insurance agents* (Sw., *försäkringsmäklare*), i.e. that the expression *other intermediaries* (Sw., *andra förmedlare*) should be abolished from Ch. 3 sec. 10, so that the rule instead refers to the corresponding rule in the VAT Directive (2006/112) – art. 135(1)(a).

As an information may I mention that Ch. 3 sec. 9 third para. item 2 ML, which concerns *management of funds of securities* (Sw., *förvaltning av värdepappersfonder*), doesn't have to refer to the VAT Directive (2006/112), since art. 135(1)(g) of the VAT Directive (2006/112) stipulates exemption from taxation for *the management of special investment funds as defined by Member States* (Sw., *förvaltning av särskilda investeringsfonder såsom dessa definieras av medlemsstaterna*).

Thus, my suggestion is that the legislator changes Ch. 3 sec. 9 and Ch. 3 sec. 10 ML, so that the rules, for the determinations of the concepts *bank- and financial services and trade with securities* (Sw., *bank- och finansieringstjänster och värdepappershandel*) and *insurance brokers/insurance agents* (Sw., *försäkringsmäklare*), refer to the corresponding rules in the VAT Directive (2006/112), i.e. to art. 135(1)(b)-(f) and art. 135(1)(a). Besides should the legislator bring up the question of bitcoins with the EU Commission, the European parliament and the EU Council, so that it will be given an equilibrium solution, where in the first place monetary political and finance political considerations are taken. The ambition should thereby be to avoid that bitcoins are used to hide taxable barter transactions or exchange of assets (Sw., *byteshandel*) where VAT is concerned.

If the suggestions I present here don't lead to measures by the legislator, it's an example of *obscurities on behalf of the legislator on the theme of words and context in connection with the process of the making of tax rules*. It would in the first place mean that the legislator doesn't regard the importance of the concepts in the ML having a certain EU law

meaning, i.e. the legislator would thereby not respect that Sweden's EU accession in 1995 means that two sets of rules must be regarded at the determination of current law concerning material VAT issues: the national, with the ML, and from the EU law – in the first place – the VAT Directive (2006/112). Concerning the question on bitcoins would a lack of interest on behalf of the legislator to bring up that problem with the EU commission, the European parliament and the EU Council prove that the legislator is uninterested in making the EU project as a whole to work, i.e. in the present case with regard of how monetary political issues may affect the finance political issues, like concerning the VAT.

Compare also regarding investment gold: sec. 3.9.2.1.

Semantic interpretation problem concerning the word upstream (Sw., *uppströms*) in the rule on exemption from taxation of import of gas – Ch. 3 sec. 30 fifth para. item 1 b) ML⁶⁴¹

By SFS 2010:1892 was Ch. 3 sec. 30 fifth para. item 1 b) ML introduced on the 1st of January 2011 concerning exemption from taxation regarding import of gas transferred from a ship transporting gas to a nature-gas system or to a system of pipelines *upstream* (Sw., *uppströms*). By (on page 63 of the Government bill – prop. 2010/11:28) referring regarding the word upstream to *trade parlance* (Sw., *branschspråkbruk*) and not commenting what the word means in a true context, the legislator makes a simplification which cause a risk of an interpretation result that – in relationship to the corresponding EU directive's purpose with the rule – means that the wording of the rule is misleading, i.e. that what I name *communication distortions* exist.

The described risk for a misleading interpretation result of the rule in question in the ML in relationship to the purpose with it according to the VAT Directive (2006/112) would have been avoided, if the legislator had regarded the recitals – i.e. the motives – to the rule in question that follows by the preamble to the present directive. By item 3 of the preamble to the Council's directive 2009/162/EU, whereby art. 143(1)(l) of the VAT Directive (2006/112) was altered, follows namely that the exemption from taxation according to Ch. 3 sec. 30 fifth para item 1 b) ML, wherein art. 143(1)(l) shall be implemented, is motivated by neutrality reasons in relation to exemption for gas imported – i.e. importation from a third country (place outside the EU) – by pipelines. By instead referring to trade parlance concerning the meaning of the word *uppströms* (Eng., upstream), the legislator is omitting to describe in the preparatory work that it is the transport of gas by ship to where the re-gas process takes place that must be exempted from taxation at import,

⁶⁴¹ See sec. 5.1.6.

so that the equivalent length of transportation that otherwise takes place of gas imported via pipelines won't be favoured for tax purposes.

The legislator's simplified description in the preparatory work of the meaning of the word *uppströms* (Eng., upstream) leads to someone conducting application of the law having to go further to the EU directive 2009/162/EU and the recitals following by item 3 of its preamble where the theme of neutrality is concerned. Otherwise he who's conducting application of the law is risking to make an interpretation of the rule in question in the ML that isn't supported by the relevant motives for the directive rule. Thus, the legislator has created a risk for someone conducting application of the law making a non-EU conform interpretation of the word *uppströms* (Eng., upstream) in Ch. 3 sec. 30 fifth para. item 1 b) ML.

With respect of the loyalty to preparatory work existing in Swedish legal sources theory the legislator has in my opinion, by his simplified description in the Government bill of the meaning of the word *uppströms* (Eng., upstream), caused a semantic interpretation problem insofar that the reference to trade parlance for the interpretation of the word *uppströms* (Eng., upstream) leading to the risk that those conducting application of the law stay by the preparatory work and don't go further to the EU directive. There is the true context of the word *uppströms* (Eng., upstream) to be found. Thus, the legislator's simplified description in the preparatory work mentioned can lead to an erroneous interpretation of the word *uppströms* (Eng. upstream) in Ch. 3 sec. 30 fifth para. item 1 b) ML.

In my opinion the legislator causing the risk of a non-EU conform interpretation result depends rather on lacking knowledge in science and technology than on a lacking respect of two sets of rules having to be regarded at the determination of current law concerning material VAT issues: the national, with the ML, and from the EU law – in the first place – the VAT Directive (2006/112). I thereby make a pendant to the example of a semantic interpretation problem in sec. 2.2, where I state that the word *energiåstring* (Eng., energy production) existed for some time in the GML: Energy production is not even possible according to the laws of physics, since energy can be changed between different energy forms. Thus, the legislator's lacking knowledge in science and technology constitutes an example of *obscurities on behalf of the legislator on the theme of words and context in connection with the process of the making of tax rules.*

Import and an assumed gap in the law with respect of two determinations of taxable person (Sw., *beskattningsbar person*) – Ch. 4 sec. 1 and Ch. 5 kap. Sec. 4 ML⁶⁴²

Concerning *tullagen* (2016:253) – i.e. the Swedish customs act – I have regarding the rule Ch. 5 sec. 11 a first para. items 1 and 2 notified the Treasury that there's a risk for constructed activities that can give an unjustified right of deduction of input tax. To rectify that risk I've suggested to the Treasury to propose a legislation meaning that Ch. 5 sec. 11 a first para. item 1 and 2 *tullagen* will be altered, so that item 2 will refer to *beskattningsbar person* (Eng., taxable person) according to the ML except in the special meaning the concept is given in Ch. 5 sec. 4 ML (Sw., *utom i den särskilda betydelse begreppet ges i 5 kap. 4 § ML*). That this expression is lacking in Ch. 5 sec. 11 a first para. item 2 *tullagen* is in my opinion meaning that a gap exists in the law, i.e. a gap in *tullagen*. That gap *can* in my opinion give an unjustified right of deduction of input tax on import according to Ch. 8 sec. 3 first para. ML. The interpretation problem here concerns the *subject issue* in the way that there are two relevant determinations of *beskattningsbar person* (Eng., taxable person) in the ML to which the present rule in *tullagen* can be considered referring, namely Ch. 4 sec. 1 and Ch. 5 sec. 4: In Ch. 5 sec. 4 is with *beskattningsbar* (Sw., taxable) meant not only persons which are carrying out economic activity (Sw., *ekonomisk verksamhet*) etc., but also e.g. holding companies and non-profit-making organisations (Sw., *allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund*) which haven't an economic activity (Sw., *ekonomisk verksamhet*) according to Ch. 4 sec. 1 ML.

I sent an e-mail to the Treasury 2014-12-12, where I pointed out for the Treasury the assumed gap in *tullagen*. The Treasury replied 2014-12-16 (Dnr. Fi2014/4452). What's an obscurity in my opinion is that the Government refers to rather awaiting case law than act upon my suggestions of alterations in the present rule in *tullagen*. That the legislator in this way is uninterested of reducing the risk of constructed activities with respect of VAT based on the of me assumed gap in the law is an example of *obscurities on behalf of the legislator on the theme of words and context in connection with the process of the making of tax rules*. The legislator had e.g. the chance to easily rectify the gap on the 1st of May 2016 in connection with *tullagen* (2016:253) replacing *tullagen* (2000:1281).

⁶⁴² See sec. 5.1.7.

The use of the concept tax liable (Sw., *skattskyldig*) in the main rule on intra-Union acquisitions before the 1st of July 2013 – Ch. 2 a sec. 3 first para. item 3 ML⁶⁴³

Concerning the determination of what's constituting an intra-Community acquisition – nowadays intra-Union acquisition [Sw., *unionsinternt förvärv av vara* (UIF)] – it existed an erroneous wording in the main rule Ch. 2 a sec. 3 first para. item 3 and second para. ML, more precisely in first para. item 3. The erroneous wording consisted of that it therein was stated concerning the status of the seller in the other involved EU country that he was presupposed to be *skattskyldig* (Eng., tax liable) there for the transaction to the buyer who made the importation of the goods to Sweden. That was an erroneous wording in relation to art. 2(1)(b)(i) in the VAT Directive (2006/112) [and the predecessor art. 28a(1)(a) first para. of the Sixth Directive (77/388/EEC)], and on the 1st of July 2013 Ch. 2 a sec. 3 first para. item 3 ML was altered, by SFS 2013:368, so that *skattskyldig* (Eng., tax liable) in the mentioned respect was replaced with *beskattningsbar person* (Eng., taxable person). Thus, this means that he who's making a UIF to Sweden nowadays becomes liable to account for calculated output tax on the acquisition, even if the other involved EU country, unlike Sweden, exempts the goods in question from taxation and the seller in that country isn't *skattskyldig* (Eng., tax liable) for supplies there.

The erroneous wording that may be deemed to have existed in Ch. 2 a sec. 3 first para. item 3 ML before the 1st of July 2013, by the use of the word *skattskyldig* (Eng. tax liable) in the rule, is an example of *obscurities on behalf of the legislator on the theme of words and context in connection with the process of the making of tax rules*. I state thereby the following:

- On the 1st of July 2013 the legislator took the opportunity to alter *skattskyldig* (Eng. tax liable) to *beskattningsbar person* (Eng., taxable person) in the rule in question, and stated then that it was only a formal matter. According to the legislator it was only a matter of achieving that Ch. 2 a sec. 3 first para. item 3 ML would get an improved *formal* (Sw., *formell*) correspondence with what's stipulated about UIF of goods in art. 2(1)(b) of the VAT Directive (2006/112).⁶⁴⁴ However, the legislator didn't mention that the concept *skattskyldig* (Sw., tax liable) in the previous wording of Ch. 2 a sec. 3 first para. item 3 ML had been a decisive matter in a number of tax- and tax fraud cases

⁶⁴³ See sec. 5.1.8.

⁶⁴⁴ See prop. 2012/13:124 p. 94.

from the time before the 1st of July 2013. Thus, the description of the alteration in the rule as merely a formal matter is proof of a complete ignorance on behalf of the legislator about the context in which the question regarding the importance of the use of the concept *skattskyldig* (Eng., tax liable) in Ch. 2 a sec. 3 first para. item 3 ML existed. In my opinion the legislator is guilty of a directly erroneous description of reality, i.e. a directly erroneous description of the context that had existed around the rule in the present respect.

- The legislator's attitude is particularly obscure with respect of the legislator himself stating already at the introduction of the ML on the 1st of July 1994 that *skattskyldighet* (Eng., tax liability) only meant the liability to pay tax to the state. However, the legislator disregarded that on the 1st of January 1995 when Ch. 2 a was introduced in the ML. The legislator used *skattskyldig* (Eng., tax liable) about the seller's status in Ch. 2 a sec. 3 first para. item 3 instead of *skattskyldig person* (Eng., taxable person), which was used in the Swedish translation of the Sixth Directive (77/388/EEC) and which in this way should have been used in the rule in question from 1995. The legislator let the concept *skattskyldig* (Eng., tax liable) remain in the rule until the 1st of July 2013, despite that *beskattningsbar person* (Eng., taxable person) in the Swedish language version of the VAT Directive (2006/112) should have been used from 2007 when the VAT Directive (2006/112) replaced inter alia the Sixth Directive (77/388/EEC).

The determinations of goods and services – Ch. 1 sec. 6 ML⁶⁴⁵

The review in sec:s 3.9.2.1-3.9.2.3 of the examples investment gold, dental care and electronic services, all show that Ch. 1 sec. 6 should, based on the thereby from a systematic viewpoint made comparison of the rule with the VAT Directive (2006/112), be abolished from the ML. The same rule technique – systematics – should consistently be used in the ML as in the VAT Directive (2006/112) for the determination of the tax object or exemptions from taxation, which means the following:

- The determination of the object for taxation or exemption should be made based on what constitutes *omsättning* (Eng., supply/transaction) of goods or services according to Ch. 2 ML and on whether an actual supply is comprised by exemption from taxation according to anyone of the rules in Ch. 3 ML. If the latter isn't the case, the transaction is taxable according to the general

⁶⁴⁵ See sec. 5.1.9.

principle of transaction of goods or services being taxable according to Ch. 3 sec. 1 first para. ML.

- Such systematics in the ML would comply with the VAT Directive (2006/112): compare the main rule on what's considered *supply of goods* in art. 14(1) and the main rule on what's considered *supply of services* in art. 24(1) of the VAT Directive (2006/112).

By implementing the same systematics in the present respect as in the VAT Directive (2006/112) the determination of the tax object or an exemption from taxation is made in two steps instead of three. The person making an application of the law then won't need to regard Ch. 1 sec. 6 ML, unlike what's the case today. Instead he can – in step 1 – judge the supply issue in Ch. 2 ML and thereafter – in step 2 – go to Ch. ML and the determination there of whether an established *supply* is taxable or exempted from taxation.

Thus, in my opinion the rule with the definitions of goods and services, Ch. 1 sec. 6 ML, is obsolete, since it's adding an extra step to the described trial and constitutes a breach of the systematics in the VAT Directive (2006/112).

Especially concerning electronic services I furthermore argue for the legislator to bring up with the EU Commission, the European parliament and the EU Council about introducing a rule that states that supply of electronic services shall for VAT purposes be treated analogical with what applies for supply of goods or services within other sectors, like consultant services, financial services, health care, social care and education. A method of analogism can namely be used based on what's known within the business world about different products and what's needed in terms of innovations. The casuistry determination that's made now by examples in annex II to the VAT Directive (2006/112) and in art. 7 of the implementing regulation (EU) No. 282/2011 is risking to lead astray due to lacking technical or business world insights in the topic by the legislator and the EU institutions and is risking with respect of the technological development regarding electronic services to soon become out of date.

The legislator should not await the treatment on EU level of suggestions presented there concerning electronic services and VAT. The legislator should already before, in pursuance of what I state regarding investment gold and dental care, abolish Ch. 1 sec. 6 from the ML, so that the same rule technique – systematics – concerning the determination of the tax object or exemptions from taxation will apply in the ML as in the VAT

Directive (2006/112). That measure is necessary in general on the theme of EU conformity.

The example dental care, more precisely the problem concerning the older wording of Ch. 3 sec. 4 second para. second indent ML, which was expressing that the exemption for dental care also comprises supply of dental-technical products and of services regarding such products, shows in my opinion that risk of waiting with abolishing Ch. 1 sec. 6 ML is that the legislator in the mean time e.g. makes a tax rule in the ML which is breaching the principle that it is the seller's transaction that shall be expressed as taxable or exempted from taxation, whereby the buyer's status lacks importance for the determination of the tax object or the exemption from taxation.

By the way should for systematic reasons, and without awaiting a treatment of the question whether Ch. 1 sec. 6 shall be abolished from the ML, the rules on investment gold be transferred from Ch. 3 sec:s 10 a-10 c to special para:s in the rule regarding inter alia financial services, i.e. Ch. 3 sec. 9 ML.⁶⁴⁶ Investment gold belongs in practice with the category of financial services. Thus, it becomes more clear that industry gold is comprised of the general tax liability for supply of goods or services in Ch. 3 sec. 1 first para. ML. However, the rules on reverse charge for investment gold and the definition of investment gold van remain in Ch. 1 sec. 2 first para. item 4 a and Ch. 1 sec. 18 ML.

Already when the ML replaced the GML on the 1st of July 1994 the legislator made an EU adjustment of Ch. 1 sec. 6 ML insofar that it's stipulated in Ch. 1 sec. 6 that real estates also constitute goods. However, the legislator should have followed up with a for systematic reasons more complete EU adjustment at Sweden's EU accession in 1995 and then abolished Ch. 1 sec. 6 from the ML, so that the rule no longer means that the ML determines the tax object or the exemption from taxation in three steps, unlike the Sixth Directive (77/388/EEC) and later on the VAT Directive (2006/112) where the determination is made in only two steps. That the legislator didn't make that measure already when alterations were made in the ML on the 1st of January 1995, by SFS 1994:1798, at Sweden's EU accession, is an example of *obscurities on behalf of the legislator on the theme of words and context in connection with the process of the making of tax rules.*

By the way was on the 1st of January 2017, by SFS 2016:1208, Ch. 1 sec. 11 ML altered so that that rule for the determination for VAT purposes of the concept *fastighet* (Eng., real estate) nowadays refers to the concept *fast egendom* (Eng., immovable property) according to art. 13(b) of the implementing regulation (EU) No. 282/2011, instead of to *jordabalken* (1970:994) – i.e. instead of to the Swedish Land

⁶⁴⁶ Compare sec. 2.4.

Code.⁶⁴⁷ I don't mention this again, since I deem that the questions that I raise in connection with the use of the concept *fastighet* (Eng., real estate) in the ML remain also after the alteration mentioned in Ch. 1 sec. 11 ML.⁶⁴⁸

Finally I may in the context of electronic services state the following. Even if Ch. 1 sec. 6 wouldn't be abolished from the ML within foreseeable time, can and should the question whether the VAT rate on papers and periodicals etc. shall continue to be lower for printed rather than electronic such products be treated before. The reasons invoked in the mid 1990's for making a difference between printed and electronic papers are no longer relevant with respect of the technological development since then regarding electronic services. In my opinion the environmental reason is the reason that still is relevant at the trial of whether the VAT is neutral depending on in what form – goods or services – that a downloadable product, e.g. a paper, is supplied. It speaks for that the VAT rate should be lower on an electronic paper than on a printed paper, opposite to what still rules today.

The limitation of the concept economic activity (Sw., *ekonomisk verksamhet*) for non-profit-making organisations (Sw., *allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund*) – Ch. 4 sec. 8 ML⁶⁴⁹

The value added taxation for non-profit-making organisations (Sw., *allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund*) is limited, by Ch. 4 sec. 8 ML, based on the determination instead of – as in the VAT Directive (2006/112) – with respect of the object, i.e. the supply of goods or services. Thus, this means that Ch. 4 sec. 8 ML constitutes a systematic breach of the VAT Directive (2006/112), and causes a risk for competition distortions emerging regarding the VAT in relationship to other enterprise- and association-forms. This is in conflict with art. 113 of the Treaty on the Functioning of the EU (TFEU) and item 4 of the preamble to the VAT Directive (2006/112), i.e. with respect of both primary and secondary EU law. The rule Ch. 4 sec. 8 ML is furthermore referring for the purpose of limiting the value added taxation to the non-harmonised income tax rules. Thereby there's a risk of an emergence of a meaning of *allmännyttiga ideella föreningar* and *registrerade trossamfund* (non-profit-making organisations) which above all isn't complying with the EU law meaning of the concept *organisationer utan vinstsyfte* (Eng., *non-profit-making organisations*).

The EU Commission made on the 26th of June 2008 a notification about starting a procedure about breach of the EU treaty regarding Ch. 4 sec. 8 ML constituting a breach of the VAT Directive (2006/112): The EU

⁶⁴⁷ Compare also prop. 2016/17:14 p. 46. See also sec. 3.11.1.

⁶⁴⁸ See sec. 3.11.1.

⁶⁴⁹ See sec. 5.1.10.

Commission's formal notification of the 26th of June 2008 on the treatment of *ideella föreningar* and *registrerade trossamfund* in Ch. 4 sec. 8 ML arrived at Sweden's permanent representation in Brussels on the 27th of June 2008⁶⁵⁰ Thereby the question is whether a breach of the VAT Directive (2006/112) exists due to the mentioned circumstances concerning Ch. 4 sec. 8 ML, which is a question that eventually will be decided by the CJEU, if the EU Commission would go further with it and sue Sweden at the CJEU. Such a suit has not been filed at the CJEU. After the legislator's (the Government's) exchange of notes with the EU Commission is therefore the question about the eventual breach of the EU treaty an open issue since the end of 2011.

That the legislator is letting the question whether Ch. 4 sec. 8 ML constitutes a breach of the EU law in the field of VAT, i.e. a breach of treaty, remain an open question is an example of *obscurities on behalf of the legislator on the theme of words and context in connection with the process of the making of tax rules*. In my opinion can namely the legislator (the Government) in its exchanging of notes with the EU Commission not be deemed to have clarified that there's no risk of a development of a national case law concerning the use of the concepts *allmännyttiga ideella föreningar* and *registrerade trossamfund* in Ch. 4 sec. 8 which isn't EU conform compared with the meaning and the use of the concept *organisationer utan vinstsyfte* (Eng., non-profit-making organisations) in the VAT Directive (2006/112). That follows in my opinion already of the negative determination of *ekonomisk verksamhet* (Eng., economic activity) in Ch. 4 sec. 8 ML for *allmännyttiga ideella föreningar* and *registrerade trossamfund* being made by reference to the non-harmonised income tax rules.

By the way may also be mentioned that in sec. 3.10.3 is Ch. 4 sec. 8 ML also mentioned especially concerning the field of sports. Then it's about *allmännyttiga ideella föreningar* (Eng., non-profit associations with a purpose of public benefit), apart from *registrerade trossamfund* (Eng., registered religious communities), being comprised by exemption from taxation for admittance to sport events or to the opportunity to practice sports, according to Ch. 3 sec. 11 a first para. ML. That rule comprises *allmännyttiga ideella föreningar*, the state (Sw., *staten*) and the municipalities (Sw., *kommunerna*). If Ch. 4 sec. 8 would be abolished from the ML, would no longer the determination of exemption and application of the reduced VAT rate of 6 per cent, for the mentioned kinds of supply of services within the field of sports, be tied to the association form *allmännyttig ideell förening* by today's reference in Ch. 3 sec. 11 a to Ch. 4 sec. 8 or the reference in Ch. 7 sec. 1 third para. item 10 to Ch. 3 sec. 11 a.

⁶⁵⁰ See 2007/2311 K(2008) 2803.

- If Ch. 4 sec. 8 would be abolished from the ML, would the limitation of the value added taxation with respect of the tax subject for certain legal persons be made in accordance with art. 13 of the VAT Directive (2006/112) also in the field of sports, i.e. only comprise states, regional and local authorities and other public bodies – not *allmännyttiga ideella föreningar* (Eng., non-profit associations with a purpose of public benefit).
- Furthermore may be noted that it is also a lack of support for a special treatment of *allmännyttiga ideella föreningar* (Eng., non-profit associations with a purpose of public benefit) concerning the VAT rate issue. If Ch. 4 sec. 8 would be abolished from the ML, are *allmännyttiga ideella föreningar* comprised, provided that they fulfil the prerequisites for *beskattningsbar person* (Eng., taxable person) in accordance with the main rule in Ch. 4 sec. 1 and in this way can be subject to value added taxation, by the reduced VAT rate of 6 per cent in the field of sports – like e.g. limited companies (Sw., *aktiebolag*) and *registrerade trossamfund* (Eng., registered religious communities) and other associations than those with a purpose of public benefit. It's namely so that item 13 and item 14 of annex III to the VAT Directive (2006/112) don't make any difference between forms of enterprises or associations concerning the application of reduced VAT rate for admittance to sport events and for using installations for the opportunity to practice sports.⁶⁵¹ The VAT rates vary between the different EU Member States. That works actually against the harmonisation demand stipulated in art. 113 TFEU, but that lack of harmonisation is supported by item 7 of the preamble of the VAT Directive (2006/112). However, the EU Member States may not arbitrarily apply the reduced VAT rates on goods and services or make a distinction between different forms of enterprises or associations without support of annex III to the VAT Directive (2006/112).

The use in the ML of the concept *fastighet* (Eng., real estate) in certain respects⁶⁵²

The concept *fastighet* (Eng., real estate) is used in the ML and is contained in Ch. 1 sec. 6, which is treated in sec. 5.1.11 concerning whether Ch. 1 sec. 6 should be abolished from the ML. Here I also state that regardless whether that would be the case, should the concept

⁶⁵¹ Annex III to the VAT Directive (2006/112) is: "List of supplies of goods and services to which the reduced rates referred to in article 98 may be applied".

⁶⁵² See sec. 5.1.11.

fastighet itself be abolished from the ML, since the VAT Directive (2006/112) is using the broader concept *fast egendom* (Eng., immovable property). The use of the concept *fastighet* (Eng., real estate) in the ML causes in my opinion the following problems:

- I've concluded that the possibilities of voluntary tax liability for letting of real estate according to Ch. 9 sec:s 1 and 2 ML could be applied also by an ordinary private person (a consumer). If so, it's in conflict with the facultative art. 137(1)(d) of the VAT Directive (2006/112) clearly stipulating that the voluntary taxation of transactions concerning leasing or letting of immovable property is limited to apply for *beskattningsbara personer* (Eng., taxable persons), and thus not for ordinary private persons.
- Besides I've mentioned that the legislator doesn't make own empirical analyses concerning the existence of an actual current law established by the SKV. An example that I've mentioned thereby is the handling of VAT in a bankrupt's estate of building contract works (Sw., *byggnadsentreprenader*) interrupted due to the building entrepreneur (Sw., *byggnadsentreprenören*) being declared in bankruptcy. That an actual current law which can lead to an erroneous application of the rules in e.g. such cases occurring due to the legislator having a tradition of relying on being able to judge current law based on e.g. the SKV's opinion on a government official report.

That the legislator has a tradition of relying in the preparatory work on the SKV's description of current law concerning a certain taxation issue is thus in my opinion not valid where fields governed by the EU law are concerned. Two sets of rules must be regarded at the determination of current law concerning material VAT issues: the national, with the ML, and from the EU law – in the first place – the VAT Directive (2006/112). That the legislator due to the tradition mentioned can be led to base law proposals on an erroneous perception of current law is risking to lead to *communication distortions*.

- Furthermore I have, concerning real estate constituting capital goods (Sw., *investeringsvaror*), concluded that it should be stated in Ch. 8 a ML that the liability to draw up such a document that shall be issued at transfer of capital goods according to Ch. 8 a sec:s 15-17 ML, so that liability of adjustment of input tax won't emerge, comprise a bankrupt's estate. A bankrupt's estate should be imposed to by the receiver in bankruptcy issuing such a document for the bankrupt's estate

(Sw., *konkursboet*) or for the bankrupt person (Sw., *konkursgäldenären*), i.e. the owner of the real estate (Sw., *fastighetsägaren*), who lacks right of disposition (Sw., *rådighet*) due to the decision of bankruptcy. Otherwise, the risk is that it would be possible for the bankrupt person at a transfer before the decision of bankruptcy to negotiate away the SKV's possibility to impose liability of adjustment of input tax on the person buying the real estate from the bankrupt's estate.

The problems concerning voluntary tax liability for letting of real estate and whether Ch. 9 sec:s 1 and 2 ML are EU conform should have been addressed by the legislator already at Sweden's EU accession in 1995. That the legislator still hasn't treated the question whether those two rules are compatible with art. 137(1)(d) of the VAT Directive (2006/112) is an example of *obscurities on behalf of the legislator on the theme of words and context in connection with the process of the making of tax rules*. The legislator thereby disregards that two sets of rules must be regarded at the determination of current law concerning material VAT issues: the national, with the ML, and from the EU law – in the first place – the VAT Directive (2006/112).

The legislator's tradition relying in the preparatory work on the SKV's description of current law concerning a certain taxation issue leads to that an actual current law established by the SKV can become developed. This can in its turn lead to that the legislator may base law proposals on an erroneous perception of current law, so that the purpose with a certain rule in the VAT Directive (2006/112) won't be expressed by the wording of the rule in the ML wherein the directive rule shall be considered implemented. That's an example of what I call *communication distortions* in the process of the making of tax laws. Also by maintaining the tradition mentioned the legislator disregards that two sets of rules must be regarded at the determination of current law concerning material VAT issues: the national, with the ML, and from the EU law – in the first place – the VAT Directive (2006/112). That too is an example of *obscurities on behalf of the legislator on the theme of words and context in connection with the process of the making of tax rules*.

If the legislator doesn't raise the question on the bankrupt's estate's (Sw., *konkursboets*) – and thereby the receiver in bankruptcy's (Sw., *konkursförvaltarens*) – obligation to issue a document on adjustment of input tax at the sale of capital goods constituting real estate, the legislator is accepting that there's a risk of a possibility for the bankrupt person (Sw., *konkursgäldenären*) to negotiate away at the transfer of such a real estate before the decision of bankruptcy the SKV's possibility to impose liability of adjustment of deduction of input tax on

the person buying the real estate from the bankrupt's estate. The legislator should, in the light of similar problems existing concerning the so-called certificate VAT (Sw., *intygsmomsen*) regarding sales of real estate comprised by voluntary tax liability, before a rule alteration was made in that system in connection with the ML replacing the GML on the 1st of July 1994, already have made the measure that I'm suggesting concerning adjustment of deduction of input tax regarding real estate in a bankrupt's estate (Sw., *ett konkursbo*).

For example could the measure that I'm suggesting have been made by the legislator when the system with certificate VAT was abolished on the 1st of January 2001, by SFS 2000:500, which meant that nowadays only the adjustment system in Ch. 8 applies in the present situations. In sec. 3.11.4 I state that I have in a book,⁶⁵³ and also in an article⁶⁵⁴ mentioned that similar negative effects for the public treasury (Sw., *statskassan*) that occurred in certain cases in the system with certificate VAT may occur in the existing system with adjustment (correction) of deduction of input tax, if a bankrupt person (Sw., *konkursgäldenär*) shall be able to negotiate away the SKV's possibility to impose liability of adjustment of deduction of input tax on the person buying the real estate from the bankrupt's estate.

That the legislator hasn't made the measure that I'm suggesting concerning adjustment of deduction of input tax regarding real estate in a bankrupt's estate (Sw., *ett konkursbo*) is another example of *obscurities on behalf of the legislator on the theme of words and context in connection with the process of the making of tax rules*.

Procedure problems on value added taxation⁶⁵⁵

In sec:s 4.2-4.4 I've analysed certain procedure issues on VAT, namely the following.

In the first place I have in connection with the so-called resulting changes decisions (Sw., *följändringsbesluten*) according to the SFL analysed the question whether the procedure rules on value added taxation may mean that they limit principles regarding material taxation issues, so that neutrality at the taxation with respect of the choice of legal form doesn't apply because of procedure rules.

⁶⁵³ See *EG-rättskonformitet mellan vissa begrepp i ML och den nationella svenska inkomstskatterätten* [Cit. Forssén 2008], sec. 7.1.

⁶⁵⁴ See *Gamla momsfrågor som nya – intygsmoms då, korrigeringsmoms nu*, article in *Svensk skattetidning* 2006 p. 375-377 [Cit. Forssén 2006], p. 377.

⁶⁵⁵ See sec. 5.1.12.

The question about the resulting changes decisions is whether the papers should have to accept resulting changes decisions meaning that they shall repay a too high deduction of input tax. The question is caused by the SKV's standpoint of 2010-07-09 (dnr 131 355983-10/111) concerning current law regarding applicable VAT rate for printing shops due to the CJEU's verdict of the 11th of February 2010 in the case C-88/09 (*Graphic Procédé*). The CJEU's verdict has led to the printing shops' sales to the papers being considered comprised by the reduced VAT rate of 6 per cent, instead of by the general VAT rate of 25 per cent. This has led to decisions of resulting changes by the customers, the papers, meaning that they shall repay to the state a too high deduction of input tax. The question is then in my opinion whether there's a difference between issues on a change of current law depending on whether a guiding decision is made by the CJEU instead of the HFD.

My opinion is that fundamental principles for the material rules on taxation cannot be limited by the procedure rules like what's recently described regarding the application of the resulting changes institute according to Ch. 66 se, 27 item 4 a) SFL, whereby I disregard cases of abusive practice (Sw., *förfarandemissbruk*). The legislator should in my opinion for legal certainty reasons address that it should be clarified in the SFL that resulting changes decisions cannot be enforced against the individual's will, if he's relying on current law as it's been able to perceive by the wording of the law and eventual precedents from the HFD, and the change of current law only depends on a preliminary ruling being made by the CJEU. Thereby the question is in my opinion whether the papers cannot be deemed having followed current law before the 11th of February 2010, i.e. before the CJEU's verdict in the case C-88/09 (*Graphic Procédé*). If the legislator doesn't address that question, it's in my opinion an example of *obscurities on behalf of the legislator on the theme of words and context in connection with the process of the making of tax rules*.

In the second place I've analysed whether the legislator should contact the EU Commission, the European parliament and the EU Council about starting a work which inter alia clarifies what rules concerning the so-called rest competence (Sw., *restkompetens*) – which is expressed as form and methods (Sw., *form och tillvägagångssätt*) for the implementation of a directive – in art. 288 third para. TFEU. A question that has been mentioned thereby is whether an EU regulation, i.e. a secondary law legislation, should be introduced which contains general procedure rules for VAT.

I've concluded that it's necessary that a secondary law procedure legislation would be introduced for the VAT. It's decisive for the EU project that the internal market is working. Then must, in accordance

with the primary law rule of art. 113 TFEU, harmonisation of the EU Member States' legislations in the field of indirect taxes be accomplished. Therefore it's of great importance that the level within the EU law that corresponds to the constitutional level in national law, i.e. the EU primary law, will have an impact also in the form of secondary law procedure rules about VAT. This should in my opinion be accomplished by an EU regulation on procedure rules for the VAT, since a regulation is directly applicable in the Member States according to art. 288 second st. TFEU.

Thus, the legislator should in my opinion bring up with the EU Commission, the European parliament and the EU Council about starting a work which inter alia clarifies what applies concerning the mentioned rest competence according to art. 288 third para. TFEU, and which shall lead to an EU regulation containing general procedure rules for VAT. That the legislator hasn't taken such measures constitutes in my opinion an example of *obscurities on behalf of the legislator on the theme of words and context in connection with the process of the making of tax rules.*

In the third place I have in the recently mentioned context also treated especially the question whether the implementing regulation (EU) No. 282/2011, which concerns certain material issues in the VAT Directive (2006/112), should be revoked, so that the material VAT rules are mentioned in one set of rules from the EU, i.e. in the VAT Directive (2006/112), instead of in two. Those conducting application of the law should in my opinion not have to regard material VAT rules from the EU law in another set of rules beside the VAT Directive (2006/112), why I argue for the implementing regulation (EU) No. 282/2011 being abolished altogether. If the implementing regulation (EU) No. 282/2011 would be abolished, the risk of the development of a non-EU conform domestic case law regarding the concepts in the ML decreases. If the legislator doesn't bring up that question with the EU Commission, the European parliament and the EU Council, it's in my opinion an example of *obscurities on behalf of the legislator on the theme of words and context in connection with the process of the making of tax rules.*

Finally I have in sec. 4.5, to the procedure rules on VAT, made a couple of connections regarding material and formal rules which have been mentioned in sec:s 3.11.2 and 3.11.4, and mentioned for the context something about Ch. 13 sec. 28 a ML and accounting for adjustment of deduction of input tax according to Ch. 8 a ML.

- Here I may in the first respect mentioned on the theme of connections between procedure rules and material rules mention from sec:s 3.11.2 and 3.11.5 the material VAT rules on

voluntary tax liability in Ch. 9 sec:s 1 and 2 ML. Thereby I state in sec. 4.5 that it should have been clearly mentioned by the legislator how the new material rules introduced in Ch. 9 sec. 1 ML by SFS 2013:954 in 2014 relate to the procedure rules in Ch. 7 sec. 4 SFL about obligation to inform regarding altered conditions compared to those existing at the registration to VAT. According to the new rules in Ch. 9 sec. 1 an owner of real estate etc. doesn't need to apply by the SKV for voluntary tax liability, but is comprised by such liability merely by stating output tax in an invoice concerning the letting of real estate. The problem is in my opinion that it isn't clearly expressed in the ML or the SFL whether it e.g. is sufficient for a 'deregistration' from voluntary tax liability that the owner of real estate etc. just ceases to state output tax in the invoice for the letting, and that it thereafter could continue as a from taxation exempted letting according to Ch. 3 sec. 2 ML.

My experience is that procedure issues concerning voluntary tax liability can be very complex. This should appear as clear someone who also has an experience of application issues on VAT. If the legislator doesn't raise the question of a clarification concerning whether the obligation to inform according to Ch. 7 sec. 4 SFL applies also for the case that an owner of real estate etc. wants that voluntary tax liability according to Ch. 9 sec. 1 ML cease, it's thus in my opinion an example of *obscurities on behalf of the legislator on the theme of words and context in connection with the process of the making of tax rules.*

- On the theme of connections between procedure rules and formal rules I may mention from sec:s 3.11.4 and 3.11.5 that therein have been mentioned formal rules in Ch. 8 a ML concerning a special question of adjustment of deduction of input tax in connection with bankruptcy, namely whether the bankrupt's estate (Sw., *konkursboet*) by the receiver in bankruptcy (Sw., *konkursförvaltaren*) should fulfil the formal rules in Ch. 8 a sec:s 15-17 ML to be able to handle a transfer of the bankrupt person's (Sw., *konkursgäldenärens*) rights and obligations regarding adjustment of deduction of input tax for his real estate that constitutes capital goods (Sw., *investeringsvaror*).

I've stated that such an alteration of rules recently mentioned should be carried out in the formal rules on adjustment of deduction of input tax in Ch. 8 a ML. With respect of procedure I've thereby mentioned in sec. 4.5 that there's a special rule on liability to register someone who's liable to adjust deduction of

input tax regarding capital goods according to Ch. 8 a or Ch. 9 sec:s 9-13 ML, namely *Ch. 7 sec. 1 first para. item 8 SFL*. That rule is deemed necessary, since to be liable to adjust isn't the same as being tax liable.⁶⁵⁶

In sec. 3.11.4 I assumed, for the analysis of the question whether the bankrupt's estate (Sw., *konkursboet*) by the receiver in bankruptcy (Sw., *konkursförvaltaren*) should fulfil the formal rules in Ch. 8 a sec:s 15-17 ML, that the bankrupt's estate can become tax liable according to Ch. 6 sec. 3 ML. In sec. 4.5 I have for that context mentioned something about Ch. 6 sec. 3 ML especially in relationship to Ch. 13 sec. 28 a ML and accounting for (Sw., *redovisning*) of adjustment according to Ch. 8 a ML.

Thus, in my opinion it lacks underpinning reasons by the material rules in Ch. 6 sec. 3 and Ch. 8 a ML for the bankrupt's estate (Sw., *konkursboet*) to be liable to adjust deduction of input tax. To accomplish this I consider, as mentioned, that the formal rules in Ch. 8 a ML must be completed with a rule obligating the bankrupt's estate (Sw., *konkursboet*) to draw up, by the receiver in bankruptcy (Sw., *konkursförvaltaren*), at the bankrupt's estate's sale of real estate constituting capital goods, a document regarding input tax that can be subject to adjustment which fulfil the formal rules of Ch. 8 a sec:s 15-17 ML. In my opinion it's not complying with the principle of legality for taxation measures (Sw., *legalitetsprincipen för beskattningsåtgärder*) in Ch. 8 sec. 2 first para. item 2 *regeringsformen (1974:152)*, RF (one of the Swedish constitutional laws) that the bankrupt's estate is made liable to pay the 'adjustment VAT' (Sw., '*jämkningsmomsen*') by an accounting rule (Sw., *redovisningsregel*), i.e. in this case Ch. 13 sec. 28 a ML. Although the legislator, as mentioned above, considers that the liability to adjust isn't the same as being tax liable, it's in my opinion such a liability that constitutes a taxation measure according to the RF. Thus, in my opinion must the rule alteration that I'm suggesting in the present respect be made and then it should for systematic reasons be inserted into Ch. 8 a ML.

In sec. 4.5 I mention for the present context that the report SOU 2002:74 gave proposals about the connections in Ch. 13 ML to what's considered Generally Accepted Accounting Principles (GAAP) – Sw., *god redovisningssed* – according to *bokföringslagen (1999:1078)*, BFL (the Swedish Book-keeping

⁶⁵⁶ Compare prop. 2010/11:165 Part 2 p. 718.

Act), concerning when output tax and input tax shall be accounted for, should be revoked.⁶⁵⁷ However, it hasn't led to any Government bill yet. The report stated namely that there was no space for an analysis of the material taxation questions in the ML. The focus of the report was instead set on the accounting rules.⁶⁵⁸ The rules on tax liability in special cases in Ch. 6 ML have not been analysed in the report SOU 2002:74 or in any other government official report yet.

The review of the special rule in Ch. 6 sec. 3 ML on bankrupt's estates (Sw., *konkursbon*) as tax liable and their relationship to the accounting rule Ch. 13 sec. 28 a ML concerning adjustment regarded in Ch. 8 a ML supports in my opinion that it's urgent to create special and cohesive rules for the bankrupt's estate's tax liability, obligation to adjust deduction of input tax, accounting liability and liability to register for VAT. That the legislator hasn't resumed the proposal in the report SOU 2002:74 of a revision of the accounting rules in Ch. 13 ML has in my opinion also curbed a review of the material rules and the procedure rules on VAT. Thus, that the legislator doesn't make such a holistic review of the VAT rules that I'm suggesting is – in my opinion – an example of *obscurities on behalf of the legislator on the theme of words and context in connection with the process of the making of tax rules.*

⁶⁵⁷ Compare SOU 2002:74 Part 1 p. 20.

⁶⁵⁸ Compare SOU 2002:74 Part 1 pp. 17 and 186.

Concluding viewpoints⁶⁵⁹

Introduction⁶⁶⁰

The present review of various examples of *communication distortions* in the process of The Making of Tax Laws shows that a change should be made in that respect. That review supports my previous suggestion in Forssén 2017 that the process of The Making of Tax Laws should be altered, so that the entrepreneur is placed in the centre of it. By the entrepreneurs and their organizations participating in the process of the making of a corporate taxation rule will also the entrepreneur's concept world become expressed in the finished rule, rather than lawyers and others at the Treasury etc. choosing the words to it. Thereby is the risk minimized that there will emerge distortions between the legislator's purpose with a tax rule and how it can be perceived by anyone conducting application of the law (*communication distortions*), i.e. by the SKV, the courts and the tax subject, i.e. the entrepreneur. The alteration of the process of the making of tax laws that I've suggested presupposes that a second chamber would be installed in the Swedish Parliament, so that the entrepreneurs' organizations will be represented in the second chamber, whereby I inter alia have stated the following:

“The main objective would nevertheless be to make a new system, where infrastructure and tax issues are handled by the second chamber to begin with so that those issues are guaranteed to be handled by representatives of the professionals and the procedure from initiation – or even instigation – of the issue to the final wording of e.g. the tax rule will be as transparent as possible”.⁶⁶¹

Thus, it's a matter of putting the entrepreneur in the centre of the process of the making of tax laws, and the review of various cases in this book has shown that there's a need of such an alteration, that e.g. can be accomplished by my previous suggestions of alterations concerning systematics. Below I make some concluding viewpoints regarding the examples of *obscurities on behalf of the legislator on the theme of words and context in connection with the process of the making of tax rules* that I've referred to in sec:s 5.1.2-5.1.12, namely the following:

- the context question concerning the rules themselves in the ML, their relationship to other rules and lacking EU conformity, sec. 5.2.2;

⁶⁵⁹ See sec. 5.2.

⁶⁶⁰ See sec. 5.2.1.

⁶⁶¹ See Forssén 2015 (1) Part A, sec. 2.4.

- the problem with an actual current law established by the SKV, sec. 5.2.3;
- the problem that concepts in the ML should be relevant over time despite a dynamic technology development and development of online services, se. 5.2.4;
- the problem with gaps in the law and repetitions of historical VAT problems, sec. 5.2.5;
- the problem that the rules in the ML should correspond with the systematics of the VAT Directive (2006/112), sec. 5.2.6; and
- the problem with certain procedure questions on VAT, sec. 5.2.7.

In sec:s 5.2.8-5.2.8.3 I also summarize the concluding viewpoints and mention in connection thereto something about legal certainty and something about the continuation of my research project and give some general reflections regarding the tax law research.

The context question concerning the rules themselves in the ML, their relationship to other rules and lacking EU conformity⁶⁶²

In sec. 5.1.2 I've reviewed examples of the legislator's lacking ability to put the right of deduction of input tax in the right context partly concerning the rules themselves in the ML, partly concerning the rules in the ML in relationship to rules about excise duties. The legislator hasn't responded about that I've pointed out some of the problems in my licentiate's dissertation (2011)⁶⁶³ and in two articles in 2007.⁶⁶⁴

In sec. 5.1.3 I give examples of the legislator not reacting on a rule from the GML being transferred to the ML, and that rule – Ch. 6 sec. 7 ML – emanating from another context than the VAT law, namely from the general tax on goods of 1959. A trial of that rule based on the EU law in the field of VAT has not been done in connection with Sweden's EU accession in 1995. It shows that the legislator doesn't regard Sweden's EU accession in 1995 means that two sets of rules must be regarded at the determination of current law concerning material VAT issues: the national, with the ML, and from the EU law – in the first place – the VAT Directive (2006/112). In sec:s 5.1.4 and 5.1.5 I've shown the same lack on behalf of the legislator concerning the concept social care in Ch. 3 sec. 7 ML and concerning the concepts bank- and financial services and trade with securities (Sw., *bank- och finansieringstjänster och värdepappershandel*) in Ch. 3 sec. 9 and insurance brokers/insurance agents (Sw., *försäkringsmäklare*) in Ch. 3 sec. 10 ML. The same applies concerning one of the other questions in sec. 5.1.11, namely regarding

⁶⁶² See sec. 5.2.2.

⁶⁶³ See Forssén 2011.

⁶⁶⁴ See Forssén 2007 (1) and Forssén 2007 (2).

voluntary tax liability for letting of real estate and whether Ch. 9 sec:s 1 and 2 ML are EU conform.

The problem with an actual current law established by the SKV⁶⁶⁵

In sec. 5.1.11 I also state that the legislator has a tradition of relying on the SKV's description of current law regarding a certain taxation question. This leads to that an actual current law might be developed by the SKV, which in its turn can lead to the legislator basing law proposals on an erroneous conception of current law, so that the purpose with a rule in the VAT Directive (2006/112) won't be expressed by the rule in the ML in which the directive rule shall be deemed to be implemented. Thus, it's an example of what I call *communication distortions* in the process of the making of tax laws. The risk of such distortions is particularly apparent with respect of the loyalty to preparatory work at law interpretation existing in Swedish legal sources theory.⁶⁶⁶ Also by maintaining the mentioned tradition the legislator disregards in my opinion that it is two sets of rules that must be regarded at the determination of current law concerning material VAT issues: the national, with the ML, and from the EU law – in the first place – the VAT Directive (2006/112).

In the present context I may also mention the importance of research starting in Sweden within the field of *fiscal sociology*, so that empirical studies at least will complete the tradition with law dogmatic studies within the tax law. Thereby can the doctrine, which the legislator also regards, to a certain extent decrease the risk of erroneous conceptions about current law concerning a certain taxation question coming into to the process of the making of tax laws.

The problem that concepts in the ML should be relevant over time despite a dynamic technology development and development of online services⁶⁶⁷

Concerning financial services in Ch. 3 sec. 9 ML I have in sec. 5.1.5 furthermore, regarding the virtual currency bitcoins, shown that there's a need for the legislator addressing the question of bitcoins with the EU Commission, the European parliament and the EU Council, so that it will get an equilibrium solution, where in the first place monetary political and finance political considerations are met. Thereby the ambition should be to obstruct that bitcoins are used to hide barter transactions or exchange of assets (Sw., *byteshandel*) which are taxable. To accomplish such an equilibrium solution there's a demand of creating rules on the

⁶⁶⁵ See sec. 5.2.3.

⁶⁶⁶ Compare sec:s 3.6.1 and 3.6.2.

⁶⁶⁷ See sec. 5.2.4.

EU level, so that not just finance political considerations, but also monetary political considerations give the complete solution: That's not possible to achieve only by interpretation of the EU law in the field of VAT. If not the importance of the monetary political issue is raised, there's a risk reoccurring simplifications like in the case HFD 2016 ref. 6, where the SRN stated that bitcoins *is a means of payment* (Sw., *är ett betalningsmedel*) that *shows great similarities with electronic money* (Sw., *visar stora likheter med elektroniska pengar*). That statement only gives an impression of a well-balanced judgement of the case and thereby a judgement based on legal certainty. Bitcoins differ in a decisive way from e-money, since bitcoins, apart from e-money issued by banks etc., is a competing currency to ordinary currencies.

In sec. 5.1.6 I have, concerning import of gas (transferred from a ship transporting gas to a nature-gas system or to a system of pipelines) and the use in the ML of the word *uppströms* (Eng., upstream), shown that the legislator due to lacking knowledge in science and technology can cause a risk of a non-EU conform interpretation of a rule in the ML. That's a major flaw in the process of the making of tax laws especially with respect of the fast development of online services etc. The only guarantee against such a risk is that the experts participate in the process of the making of tax laws, i.e. that the entrepreneur participates in that process and gives the legislator the right words for the right context.

Especially concerning electronic services I have furthermore in sec. 5.1.9 shown that legislator should address the EU Commission, the European parliament and the EU Council about the introduction of a rule that states that supply of electronic services should for VAT purposes be treated analogical with what applies for supply of goods or services within other sectors, like consultant services, financial services, health care, social care and education. This should improve the legal certainty concerning determination of supply of electronic services, since a method of analogism can be used based on what's known within the business world about different products and what's needed in terms of innovations. The casuistry determination that's made now by examples in annex II to the VAT Directive (2006/112) and in art. 7 of the implementing regulation (EU) No. 282/2011 is risking to lead astray due to lacking technical or business world insights in the topic by the legislator and the EU institutions. Furthermore is this order causing the concept determinations to soon become out of date, with respect of the technology development regarding electronic services. In that respect I also refer to what's stated above from sec. 5.1.6 concerning import of gas (transferred from a ship transporting gas to a nature-gas system or to a system of pipelines) and the use in the ML of the word *uppströms* (Eng., upstream). Thereby I state that already rather traditional technology seems to cause that the legislator isn't capable of finding the

words relevant for the context applying to the tax rules that the legislator is making.

In the latter respect I have in sec. 5.1.9 shown that there's already a history concerning electronic services proving that the legislator in the field of VAT must be able to adapt to a fast technology development. The reasons invoked in the mid 1990's for making a difference with respect of applicable VAT rate between printed papers and electronic papers is namely no longer relevant with respect of the technology development since then regarding electronic services. A motive for a special treatment of printed papers compared to electronic papers was that *you cannot have a computer in bed or with you on the bus* (Sw., *man kan inte ha en dator i sängen eller på bussen*), where the Pressreport of 1994 (Sw., *Pressutredningen -94*) although mentioned that *small, comfortable 'book-computers' are under development* (Sw., *små, bekväma 'bokdatorer' är under utveckling*).⁶⁶⁸ The future is already here and in my opinion is the environmental reason the reason still relevant at the trial of whether the VAT is neutral depending on in what form – goods or services – that a downloadable product, e.g. a paper, is supplied.

Concerning what's especially stated about electronic services regarding sec. 5.1.9 I may also refer to what's stated above regarding sec. 5.1.6: The fast development of online services etc. means that the only guarantee against a risk for *communication distortions* concerning the rules in the ML in that field is that experts are participating in the process of the making of tax laws, i.e. that the entrepreneur participates in that process and gives the legislator the right words for the right context. With respect of the electronic services been under a fast development and are probable to be so continuously is such an order important to introduce, so that the VAT rules become suited to so to speak meet a from a technological viewpoint dynamic reality.

The problem with gaps in the law and repetitions of historical VAT problems⁶⁶⁹

In sec. 5.1.7 I've shown that there's a surprising lack of interest on behalf of the legislator to take measures about a gap in *tullagen* (2016:253) – i.e. the Swedish customs act – which is risking to lead to constructed activities that can give an unjustified right of deduction of input tax. In an e-mail to the Treasury 2014-12-12 I pointed out for the Treasury the assumed gap in *tullagen*. The Treasury replied 2014-12-16 (Dnr. Fi2014/4452), and just stated that the Government will await case law

⁶⁶⁸ See sec. 3.9.2.3.

⁶⁶⁹ See sec. 5.2.5.

rather than acting upon my suggestions of alterations in the present rule in *tullagen*. Thus, in the same way as with the deduction questions in sec. 5.1.2 it's been proven pointless to inform the legislator of problems with the legislation.

In sec. 5.1.8 I show that the legislator rather than making a simple investigation of what's existing in practice in the field of VAT motivates changes in the ML by presenting them as merely formal. According to the legislator would the alteration of the word *skattskyldig* (Eng., tax liable) in Ch. 2 a sec. 3 first para. item 3 ML to *beskattningsbar person* (Eng., taxable person) in connection with the reform of the 1st of July 2013 only have been a matter of accomplishing a better formal (Sw., *formell*) correspondence with what's stipulated about intra-Union acquisitions (Sw., *unionsinternt förvärv*, UIF) of goods in art. 2(1)(b) of the VAT Directive (2006/112).⁶⁷⁰ That's not fit to strengthen legal certainty, since the concept *skattskyldig* (Eng., tax liable) in the previous wording of Ch. 2 a sec. 3 first para. item 3 ML has been a decisive question in a number of tax- and tax fraud proceedings from the time before the 1st of July 2013. Above all is the legislator's attitude obscure since the legislator himself stated already at the introduction of the ML on the 1st of July 1994 that with *skattskyldighet* (Eng., tax liability) is only meant the liability to pay tax to the state. Thus, a taxation for UIF before the 1st of July 2013 of a purchaser of goods from other EU countries was in conflict with the principle of legality for taxation measures in Ch. 8 sec. 2 first para. item 2 RF, when the seller in the other involved EU Member State wasn't *skattskyldig* (Eng., tax liable) due to the goods in question being exempted from taxation there, unlike what was the case in Sweden according to the ML.

In sec. 5.1.11 I have – besides what's mentioned in sec:s 5.2.2 and 5.2.3 – also proved that the legislator is lacking in regarding historical conditions at the making of new rules in the ML. In connection with the question on changing Ch. 8 a ML, so that a bankrupt's estate (Sw., *konkursbo*) by the receiver in bankruptcy (Sw., *konkursförvaltaren*) is made obligated to issue a document on adjustment of deduction of input tax at a sale of capital goods (Sw., *investeringsvaror*) constituting real estate (Sw., *fastighet*), I've made a comparison with the so-called certificate VAT (Sw., *intygsmomsen*) from older Swedish VAT law. I have in a book,⁶⁷¹ and also in an article⁶⁷² mentioned that similar negative effects for the public treasury (Sw., *statskassan*) that occurred in certain cases in the system with certificate VAT may occur in the

⁶⁷⁰ Compare prop. 2012/13:124 p. 94.

⁶⁷¹ See Forssén 2008, sec. 7.1.

⁶⁷² See Forssén 2006 p. 377.

existing system with adjustment (correction) of deduction of input tax, if a bankrupt person (Sw., *konkursgäldenär*) shall be able to negotiate away the SKV's possibility to impose liability of adjustment of deduction of input tax on the person buying the real estate from the bankrupt's estate. In the same way as with the deduction questions in sec. 5.1.2 and the question about the gap in tullagen in sec. 5.1.7 it's been proved pointless to inform the legislator – who's supposed to read periodicals on tax – of problems with the legislation.

The problem that the rules in the ML should correspond with the systematics of the VAT Directive (2006/112)⁶⁷³

In sec. 5.1.9 I have in the first place, concerning the VAT rules on investment gold, dental care and electronic services, proved that the legislator disregards that the same rule technique – systematics – should be used in the ML as in the VAT Directive (2006/112) for the determination of the tax object or exemption from taxation. From that viewpoint should Ch. 1 sec. 6 ML be abolished from the ML, since that rule contains definitions of the concepts goods and services. Also in the present respect the legislator has disregarded that older Swedish VAT law concerning concepts and systematics may have been non-EU conform already at Sweden's EU accession in 1995, like what's stated above from sec. 5.1.3 regarding Ch. 6 sec. 7 ML. When the ML replaced the GML on the 1st of July 1994 the legislator made in fact an EU adjustment of Ch. 1 sec. 6 ML insofar as the concept goods was altered so that it's stated in Ch. 1 sec. 6 that real estate also constitutes goods. However, the legislator should have done a from a systematic viewpoint more complete adjustment at Sweden's EU accession in 1995. Already the should Ch. 1 sec. 6 ML have been abolished from the ML, so that that rule no longer means that the ML determines the tax object or exemption from taxation in three steps: In the Sixth Directive (77/388/EEC) and nowadays in the VAT Directive (2006/112) it's made in only two steps.

In sec. 5.1.10 I have shown that Ch. 4 sec. 8 ML – like with Ch. 1 sec. 6 ML – breaches from a systematic viewpoint against the VAT Directive (2006/112). This causes a risk for competition distortions emerging with respect of the VAT regarding non-profit-making organisations (Sw., *allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund*) compared to other enterprise- and association-forms. Thereby the question is whether a breach of the EU treaty exists. This question was raised by the EU Commission making in 2008 a notification about starting a procedure about breach of the EU treaty regarding Ch. 4 sec. 8 ML. After the legislator's (the Government's) exchange of notes with

⁶⁷³ See sec. 5.2.6.

the EU Commission is that question to be described as an open question since the end of 2011. However, it should be clear for the legislator that there's a risk of a development of a domestic case law concerning the use of the concepts *allmännyttiga ideella föreningar* (Eng., non-profit associations with a purpose of public benefit) and *registrerade trossamfund* (Eng., registered religious communities) in Ch. 4 sec. 8 which are non-EU conform compared to the meaning and use of the concept *organisationer utan vinstsyfte* (Eng., non-profit-making organisations) in the VAT Directive (2006/112). That follows in my opinion already of the negative determination of *ekonomisk verksamhet* (Eng., economic activity) in Ch. 4 sec. 8 ML for *allmännyttiga ideella föreningar* and *registrerade trossamfund* being made by reference to the non-harmonised income tax rules. However, the legislator does not seem to have any ambition to take measures about the situation by a change of law without awaiting whether the EU Commission will sue Sweden before the CJEU. Thus, the legislator is revealing a weak loyalty to the EU project, and that attitude works against the realization of the aim to create an internal market, which presupposes that the VAT legislations in the Member States don't distort the competition.

The problem with certain procedure questions on VAT⁶⁷⁴

In sec. 5.1.12 I have concerning certain procedure questions about the VAT concluded the following:

- For example mustn't the so-called resulting changes decisions (Sw., *följändringsbesluten*) according to the SFL mean that they limit fundamental principles regarding the material taxation rules, so that e.g. neutrality at the taxation with respect of the choice of legal form doesn't apply as a consequence of procedure rules.
- Furthermore I state that the legislator should contact the EU Commission, the European parliament and the EU Council about starting a work which inter alia clarifies what rules concerning the so-called rest competence (Sw., *restkompetens*) – which is expressed as form and methods (Sw., *form och tillvägagångssätt*) for the implementation of a directive – in art. 288 third para. TFEU. There by I've concluded that it's necessary that a secondary law procedure legislation would be introduced for the VAT. It's decisive for the EU project that the internal market is working, which, in accordance with the primary law rule of art. 113 TFEU presupposes harmonisation of the EU Member States' legislations in the field of indirect taxes.

⁶⁷⁴ See sec. 5.2.7.

Therefore it's of great importance that the level within the EU law that corresponds to the constitutional level in national law, i.e. the EU primary law, will have an impact also in the form of secondary law procedure rules about VAT. In my opinion should therefore secondary law procedure rules on VAT be introduced, which should be accomplished by an EU regulation, since a regulation is directly applicable in the Member States according to art. 288 second st. TFEU.

- In the recently mentioned context I have also treated especially the question whether the implementing regulation (EU) No. 282/2011, which concerns certain material issues in the VAT Directive (2006/112), should be revoked, so that the material VAT rules are mentioned in one set of rules from the EU, i.e. in the VAT Directive (2006/112), instead of in two. I argue for the implementing regulation (EU) No. 282/2011 being abolished altogether, so that those conducting application of the law won't have to regard material VAT rules from the EU law in another set of rules beside the VAT Directive (2006/112).

In sec. 5.1.12 I also refer from sec. 4.5 that I, to the procedure rules on VAT, have made a couple of connections regarding material rules and formal rules which have been mentioned in Ch. 3, in sec:s 3.11.2 and 3.11.4, and mentioned for the context something about Ch. 13 sec. 28 a ML and accounting for adjustment of deduction of input tax according regarding Ch. 8 a ML. Thereby I've concluded the following:

- On the theme of connections between procedure rules and material rules mention I mention from sec. 5.1.11 the material VAT rules on voluntary tax liability in Ch. 9 sec:s 1 and 2 ML. Thereby I state that it should have been clearly mentioned by the legislator how the new material rules introduced in Ch. 9 sec. 1 ML by SFS 2013:954 in 2014 relate to the procedure rules in Ch. 7 sec. 4 SFL about obligation to inform regarding altered conditions compared to those existing at the registration to VAT.
- On the theme of connections between procedure rules and formal rules I have in sec. 5.1.11 mentioned the need to make an alteration in Ch. 8 a ML, so that a bankrupt's estate (Sw., *konkursboet*) by the receiver in bankruptcy (Sw., *konkursförvaltaren*) would be obligated to issue a document on adjustment of deduction of input tax at a sale of capital goods (Sw., *investeringsvaror*) constituting real estate (Sw., *fastighet*). With respect of procedure I've mentioned in sec. 5.1.12 that there's a special rule on liability to register for someone who's liable to adjust deduction of input tax regarding capital goods

according to Ch. 8 a or Ch. 9 sec:s 9-13 ML, namely *Ch. 7 sec. 1 first para. item 8 SFL*. That rule is deemed necessary, since to be liable to adjust isn't the same as being tax liable.⁶⁷⁵

In the latter respect I've mentioned something about Ch. 6 sec. 3 ML especially in relation to Ch. 13 sec. 28 a ML and accounting (Sw., *redovisning*) for adjustment regarded in Ch. 8 a ML. Thereby I state that it's not complying with the principle of legality for taxation measures (Sw., *legalitetsprincipen för beskattningsåtgärder*) in Ch. 8 sec. 2 first para. item 2 RF that the bankrupt's estate is made liable to pay the 'adjustment VAT' (Sw., '*jämkningsmomsen*') by an accounting rule (Sw., *redovisningsregel*), i.e. in this case Ch. 13 sec. 28 a ML. Although the legislator, as mentioned above, considers that the liability to adjust isn't the same as being tax liable, it's in my opinion such a liability that constitutes a taxation measure according to the RF. Therefore should the rule I'm suggesting, meaning that the bankrupt's estate would be obligated to adjust if it's not issuing a document on adjustment of deduction of input tax at the sale of capital goods constituting real estate, be inserted for systematic reasons into Ch. 8 a ML, This supports in my opinion that it's urgent to create special and cohesive rules for the bankrupt's estate's tax liability, obligation to adjust deduction of input tax, accounting liability and liability to register for VAT.

In the present context I've mentioned that the report SOU 2002:74 gave proposals meaning that the connections in Ch. 13 ML to what's considered GAAP according to the BFL, concerning when output tax and input tax shall be accounted for, should be revoked.⁶⁷⁶ However, it hasn't led to any Government bill yet. The report stated namely that there was no space for an analysis of the material taxation questions in the ML, why its focus instead was set on the accounting rules.⁶⁷⁷ The rules on tax liability in special cases in Ch. 6 ML have not been analysed in the report SOU 2002:74 or in any other government official report yet. That the legislator hasn't resumed the proposal in the report SOU 2002:74 of a revision of the accounting rules in Ch. 13 ML has therefore in my opinion also curbed a review of the material rules and the procedure rules on VAT.

⁶⁷⁵ Compare prop. 2010/11:165 Part 2 p. 718.

⁶⁷⁶ Compare SOU 2002:74 Part 1 p. 20.

⁶⁷⁷ Compare SOU 2002:74 Part 1 pp. 17 and 186.

Summary of concluding viewpoints, something about legal certainty and the continuation of the research project and some general reflections regarding the tax law research⁶⁷⁸

*Summary of concluding viewpoints*⁶⁷⁹

I deem that the purpose of this book according to its sec. 1.2 is fulfilled, namely that I've shown that there's a need to change the Swedish process of The Making of Tax Laws regarding in the first place the VAT and I've given the legislator suggestions to improve that process. I may thereby especially mention the following:

My analysis of Swedish VAT in a law and language-perspective has shown so vast lacks on the theme words and context in the process of The Making of Tax Laws in the field of VAT that the legislator must be considered disregarding that Sweden's EU accession in 1995 means that two sets of rules must be regarded at the determination of current law concerning material VAT issues: the national, with the ML, and from the EU law – in the first place – the VAT Directive (2006/112). That's the most serious conclusion I'm making concerning *obscurities on behalf of the legislator regarding the theme of words and context in the EU law where the VAT rules are concerned*.

Thereafter I may mention, as the second most important conclusion supporting there's a need to change the process of the making of tax laws, that the legislator lacks an awareness that there is an actual current law established by the SKV and that that phenomenon causes a risk of *communication distortions* occurring in the process of the making of tax laws. In this book I've used the metaphor of an *iceberg*, to emphasize that I mean the existence of or the risk of development of an *actual current law* beside *current law in a true sense*. By the legislator lacking an awareness of that, the legislator doesn't know whether the description of current law in connection with the process of the making of tax laws is correct in relation to the purpose of a rule in the VAT Directive (2006/112). Thereby the legislator only sees the iceberg's part above the surface, i.e. precedents from the HFD and preliminary rulings from the CJEU, whereas references to the SKV's handbooks etc. are made without the legislator analysing whether the source is expressing an actual current law, and whether it's complying with the EU law in the field, or without the legislator even regarding that it can exist such an actual current law that lies in the iceberg's part under the surface and which has never even been tried by the administrative courts.

⁶⁷⁸ See sec. 5.2.8.

⁶⁷⁹ See sec. 5.2.8.1.

These two conclusions, and the problems that I've mentioned concerning concepts in the ML should be relevant over time despite a dynamic technology development and development of online services, are *sufficient* for me to conclude that there's a need to change the Swedish process of The Making of Tax Laws regarding in the first place the VAT and suggesting that the legislator improves that process, by putting the entrepreneur in the centre of it. That's in my opinion absolutely necessary for legal certainty reasons. *By the way* I'm also referring to what I've mentioned regarding the problem that the rules in the ML should correspond with the systematics of the VAT Directive (2006/112) and regarding the problem with procedure questions on VAT supporting my opinion that there's a need to change the Swedish process of the making of tax laws regarding in the first place the VAT.

In the next sec. I make, in connection with the questions on gaps in the law, certain legal certainty reflections especially regarding the institute of relieve of tax in Ch. 60 sec. 1 SFL and the institute of law trial in *lag (2006:304) om rättsprövning av vissa regeringsbeslut* (Eng., the law on law trial of certain Government decisions). Before that I mention in the present sec. something about what the analysis in this book may be deemed to have proven about the role of the Council on Legislation (Sw., *lagrådet*) in the process of The Making of Tax Laws regarding VAT and about the entrepreneur's situation in a perspective of *makt och rätt* (Eng., power and right) thereby and what the entrepreneur and his organizations should do to accomplish an alteration of the process of The Making of Tax Laws:

- Since the Council on Legislation hasn't contributed to minimize the risk of the emergence of those in this book stated *communication distortions*, it's also a consequence of the lacks that the Council on Legislation may be deemed to have played out its role in the process of The making of Tax Laws. The only guarantee to minimize the risk of the emergence of such distortions in the process of The Making of Tax Laws regarding corporate taxation law, like what's stated here concerning the VAT, is to make a change of systematics for that process. Thus, the process of the making of tax laws should be altered so that the entrepreneur is placed in the centre of it. That the tax rules made are functioning is a both for the individual entrepreneur and the development of society more important development than that the Council on Legislation is making a judgement on whether the principle of legality for taxation measures in Ch. 8 sec. 2 first para. item 2 RF has been regarded, since the Council on Legislation unquestionably cannot treat the VAT questions in the perspective of law and language that I have demonstrated

with the examples in this book. Although the Council on Legislation would improve its ability to identify semantic, syntactic and logical interpretation problems, the analysis in this book shows that the technology development and the development of online services etc. still demands that expert knowledge becomes decisive for the development of concepts in the process of The Making of Tax Laws. Then must entrepreneurs and professionals within all sectors of society, e.g. information technology, care and finance, be placed in the centre of that process. The analysis has, which is shown above, furthermore proven that there are lacks in the process of The Making of Tax Laws in the following situations: to identify historical problems reoccurring in the field of VAT;⁶⁸⁰ to identify problems regarding the VAT rules' relationship to other taxes and fees; and – above all – to discover the existence of or risk of development of an *actual current law* beside *current law in a true sense* and to regard that Sweden's EU accession in 1995 means that two sets of rules must be regarded at the determination of current law concerning material, formal and certain procedure questions about VAT: the national, with the ML and the SFL, and from the EU law – in the first place – the VAT Directive (2006/112). Those lacks are in my opinion attached to both the legislator and the Council on Legislation.⁶⁸¹

- The scope and character of the lacks form in other words already with respect of the analysis in this book a basis for that the entrepreneurs should, from a democracy perspective regarding power and right, demand a radical alteration of the process of The Making of Tax Laws. This alteration should in my opinion mean that the entrepreneurs would get the power over the words and concepts used in rules on VAT. Then must the entrepreneur not only be placed in the centre of the process of The Making of Tax Laws concerning VAT, but also be involved in the actual process, so that representatives of the entrepreneurs' organizations can participate in it. If that then shall be done by such a reform that I'm suggesting for systematic reasons in *Part A* of Forssén 2017, meaning that a second chamber should be installed in the Swedish Parliament for the entrepreneurs' organizations, is only a suggestion regarding form.⁶⁸² What's important is that a new system will mean that entrepreneurs and organizations in Sweden won't only be used as references in the

⁶⁸⁰ See sec. 3.5.

⁶⁸¹ In sec. 3.8.2 I get back to that the Council on Legislation may be deemed to have failed to fulfil its role in the process of The Making of Tax Laws.

⁶⁸² See sec. 3.1 and Forssén 2015 (1) Part A, sec. 2.4.

process of The Making of Tax Laws. They must have the power over which words and concepts that are used in the tax rules made, and that demands in my opinion that the existing hegemony in the process of The Making of Tax Laws is abolished, so that the forming of concepts is made from below upwards, i.e. from those that shall be comprised by an imperative meaning 'pay tax' (Sw., '*betala skatt*') – the entrepreneurs. That the concepts are coming from the top downwards, i.e. from those who don't have a direct access to trade terms and aren't involved in developing such terms in the business- and organization world, can never guarantee the creation of legal certain VAT rules.

- The main thread in my criticism of the legislator in this book is that the legislator is not just awaiting the development of current law and patch up rather than preventing *communication distortions*, but that the legislator is also lacking ambition to be active on the EU level with suggesting alterations of the VAT law. A legislator who has done his homework should be capable of adding Swedish experiences of VAT to the EU project, instead of passive awaiting and patch up in due time in the VAT legislation. According to my own experience the legislator has not responded on flaws in the legislation in the field that I have described in my theses and articles on the subject and even answered my e-mail about a gap in the law by stating that the Government rather awaits case law than acting upon my suggested alterations. Thereby is the Government also not interested of that it in the mean time may occur constructed activities that may impair the public treasury (Sw., *statskassan*). That's of course not to the benefit of the EU project, but works in my opinion against the realization of the aim to create an internal market. Therefore should the entrepreneurs be active with making demands that their *legal framework* for the activity that they are carrying out or intend to carry out is prioritized by the legislator where the VAT is concerned. Regardless whether the individual is for or against the EU, it's decisive for the entrepreneurs that the rules applying in the field of VAT are effective too, since the competition otherwise is distorted and the internal market ceases to function – which also is to the disadvantage for the consumers. The entrepreneurs cannot wait together with an awaiting legislator for the legislator to create the presuppositions for enterprises in the present respect. If not the Government or the entrepreneur's representative in the Parliament does anything, should the entrepreneur and his organizations make a reference to the EU Commission thereby.

Furthermore I consider that the side purpose of this book according to its sec. 1.2 is fulfilled, namely that the examples of *communication distortions* which have been treated also give practitioners ideas to a broader choice of arguments for law questions about tax in court writs or at the writing of verdicts in tax proceedings and in criminal cases where tax is concerned.

Concerning procedural law I may by the way refer to sec. 3.5.4 and what's stated there about the question of the principle *ne bis in idem*. Regardless whether the legislator brings up at EU level the question about activities with bitcoins or similar virtual currency that's carried out without permit from the FI, should – in accordance with what I'm invoking in sec. 3.5.4 – the legislator address the EU Commission, the European parliament and the EU Council about codifying in the Treaty of European Union (TEU) or in the TFEU the principle of the EU law's supremacy over national law. National authorities and courts should be made obligated to *ex officio* apply the EU law, when they, as is the case with the VAT, are bound by the EU law according to art. 288 second and third para:s TFEU.

Concerning the *ne bis in idem*-question current law is without nuances in my opinion concerning questions about tax surcharge (Sw., *skattetillägg*) and tax fraud (Sw., *skattebrott*) regarding the VAT after the case NJA 2013 p. 502, where *Högsta domstolen* (HD) – the Supreme Court – makes a distinction with respect of legal form insofar as the *ne bis in idem*-principle would apply when a natural person (Sw., *fysisk person*) carries out activity under *enskild firma* (Eng., sole proprietorship), but not if he's carrying out his business in a one-man limited company (Sw., *enmansaktiebolag* – one owner/board member and one deputy board member). The HD's standpoint is in my opinion in conflict with one of the fundamental law political aims for the Swedish tax system since the tax reform of 1990, namely the principle of neutrality in the taxation concerning legal form. The ambition was to create rules giving a reasonable neutrality both in relation to the taxation of natural persons and the taxation of limited companies.⁶⁸³

I consider that the current procedural situation after the case NJA 2013 p. 502 means that if the EU law's supremacy over national law isn't codified, so that national authorities and courts are made obligated to *ex officio* apply the EU law in the field of VAT, the risk is that the competition- and consumption neutrality according to art. 113 TFEU and item 5 of the preamble to the VAT Directive (2006/112) is subdued at the trial of the principle of prohibition of double proceedings (*ne bis in idem*) concerning tax surcharge (Sw., *skattetillägg*) and tax fraud (Sw.,

⁶⁸³ See prop. 1989/90:110 Part 1 p. 517. See also Forssén 2015 (4) pp. 180 and 181.

skattebrott).⁶⁸⁴ The following proves in my opinion that the legal certainty demands that it for procedural reasons is established that the EU law is fully regarded in tax proceedings and in criminal cases, when it's a matter of a field where – like concerning the VAT – the EU law governs the contents of the tax rules:

In the HD's cases NJA 2010 p. 168 I and II, where the HD contrary to in the mentioned NJA 2013 p. 502 considered that the procedures on tax surcharge and on tax fraud wasn't in conflict with the *ne bis in idem*-principle, the Justice of the Supreme Court Stefan Lindskog stated on his part inter alia that *whether the Swedish order with double proceedings of and double sanction systems for an erroneous tax information is acceptable in a perspective of rule of law has in my opinion got an attentiveness that it in a material respect hardly deserves* (Sw., "huruvida den svenska ordningen med dubbla prövningar av och dubbla påföljdssystem för en oriktig skatteuppgift är godtagbar i ett rättsstatligt perspektiv har efter min mening fått en uppmärksamhet som den i materiellt hänseende knappast förtjänar"). The case NJA 2013 p. 502 shows that this was hardly a well balanced judgement of the Justice of the Supreme Court Lindskog – who by the way nowadays is the chairman of the HD.⁶⁸⁵

The statement is in my opinion hardly any guarantee for either legal certainty or development of the tax system. It proves that the need mentioned of securing the EU laws position in the court proceeding exists and that it as well exists a need of research being carried out on the theme of words and context in the EU law, which I'll come back to in the second next sec.

For the context may be mentioned that after NJA 2013 p. 502 were alterations made in the SFL and *skattebrottslagen (1971:69)* – the Tax Penal Act – on the 1st of January 2016, by SFS 2015:633 and SFS 2015:634, concerning the principle *ne bis in idem* regarding tax surcharge and tax fraud, but it didn't mean any clarification of the question of the importance of legal form thereby.

Concerning the demand that the legislator brings up on EU level about making national authorities and courts obligated to *ex officio* apply the EU law, when it's binding, I express here from another context something about the complex picture existing concerning the norm hierarchy regarding rules decided by the Swedish Parliament, the EU and the Council of Europe (Sw., *Europarådet*), and which I also here name

⁶⁸⁴ See also Forssén 2015 (4) pp. 189 and 190.

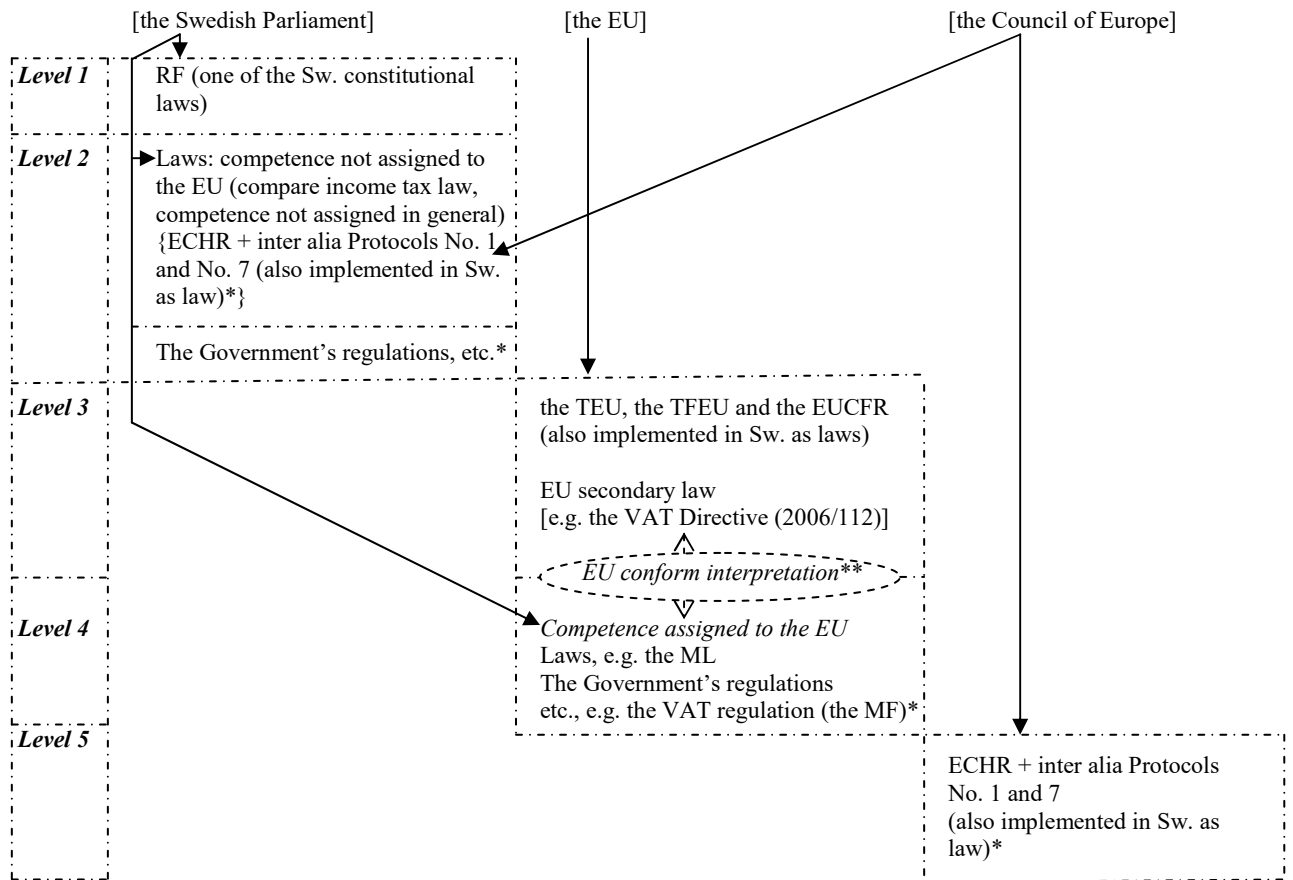
⁶⁸⁵ See Forssén 2016 (1), 12 213 240.

the European staircase or the European stepladder (Sw., *Europatrappan*):⁶⁸⁶

All power emanates from the people. It's exercised under the laws, which are established the Swedish Parliament (Ch. 1 sec:s 1 and 4 RF). The Swedish Parliament doesn't make the rules in the European law: the EU law and the Convention law forms their own legal orders (*sui generis*). The TEU, the TFEU and the EU Charter of Fundamental Rights (EUCFR – the Charter) and the ECHR with inter alia its Protocols No. 1 and No. 7 are implemented in Sweden, but as ordinary laws – not constitutional laws. [The Lisbon treaty with the TEU and the TFEU – the treaties – and the Charter were implemented as ordinary law in Sweden on the 1st of December 2009, by SFS 2009:1110. By SFS 1994:1219 were the ECHR and inter alia its Protocols No. 1 and No. 7 implemented as law – not constitutional laws – in Sweden on the 1st of January 1995.] At law conflict constitutional law goes before law, according to Ch. 11 sec. 14 and Ch. 12 sec. 10 RF. Although the Swedish Parliament has assigned the EU's institutions competence in certain fields (Ch. 10 se. 6 RF), is the RF placed here higher than EU primary law (the TEU, the TFEU and the EUCFR), since an EU constitution never has come into effect. Within the EU law the primary law is set before the secondary law. Art. 6(2) TEU about that the EU shall join the ECHR has not yet been ratified; rights according to the ECHR are included only as general principles in the EU law [art. 6(3) TEU]. In the fields where the EU has been assigned competence is the EU law here set over the ECHR. The relationship between the Swedish sets of rules and those according to European law can – according to my suggestion – be illustrated as norm hierarchy staircase ("the European staircase"), where the rules decided by the Swedish Parliament, the EU and the Council of Europe are placed in order of preference and given their mutual relationships in *five levels* (where 1 is the highest and 5 is the lowest) according to the following:

⁶⁸⁶ See Forssén 2015 (4) pp. 187 and 188.

"The European staircase"



*In Nergelius 2012 (p. 34) it's stated that it *at law conflict exists a weak presumption for the ECHR to have supremacy before other laws* (Sw., "vid lagkonflikt finns en svag presumtion för att EMRK ska ha företräde framför andra lagar"). However, at rule competition I consider the question to be procedural: Does then the national court make in the case at hand a hypothetical trial of what judgement the ECtHR would do? However, here's the ECHR placed (together with inter alia its Protocols No. 1 and No. 7) before the Government's regulations, etc. (see Ch. 8 RF), except in the fields where the Swedish Parliament has assigned competence to the EU – compare the MF.

***EU conform interpretation* (various interpretation results)

- *Alt. 1*: EU conform interpretation means an interpretation in two steps. If the actual question concerns the application of e.g. a rule in the ML, the corresponding rule in the VAT Directive (2006/112) that shall be implemented in the ML. Thereafter is the law rule interpreted to judge whether its meaning fits within the frames that follows by the interpretation that's been made of the directive rule. If that's the interpretation result, the individual can invoke the directive rule to his advantage, if it has direct effect. However, it's, as mentioned, unclear whether national authorities and courts are obligated to *ex officio* apply the EU law before the national law rule. By the way is in my opinion that relationship not complying with the investigation responsibility that rests upon the SKV and the administrative courts according to Ch. 40 sec. 1 SFL and sec. 8 first para. of *förvaltningsprocesslagen (1971:291)* – the Administration Procedural Act.

- *Alt. 2*: An EU conform interpretation of a national rule can be limited by the principle of legality for taxation measures in the RF, by the rules wording – which, as mentioned in sec. 4.2, is CJEU’s opinion too. Thus, in such a case can the directive rule not be enforced against the individual’s will.

- *Alt. 3*: Another situation, which above all concerns the right of deduction of input tax, raises the question if the state is protected against a rule in the ML whose wording expands the individual’s rights in excess of the result that shall be achieved with the VAT Directive (2006/112): The rule is not even EU conform (art. 288 third para. TFEU), but constitutes a national creation that lacks correspondence in the directive rules. The state should be deemed having the protection mentioned, if the interpretation result e.g. becomes so extreme that the law rule gives *the consumer* right of deduction of input tax. That interpretation result must be considered not being protection worthy for the individual by the RF. Instead should the national courts *de sententia ferenda* redefine legal facts, so that the legal consequence will be that the right of deduction according to the law rule cannot be exercised. The state should be protected against abusive practice (Sw., *förfarandemissbruk*) that leads to right of deduction being exercised in conflict with the basic idea with the VAT mentioned in sec. 3.3.1, namely that the consumer shall be distinguished from the entrepreneur, when it’s a matter of determining who’s comprised by the VAT’s liabilities *and* rights. Since the situation means a breach of the VAT Directive (2006/112), can furthermore the EU Commission or another EU Member State start a procedure on breach of treaty against Sweden at the CJEU.⁶⁸⁷

My point with presenting something in this book about my reasoning regarding *the European staircase* is to show the following. Above all as long as national authorities and courts aren’t made obligated to *ex officio* apply the EU law, when it’s binding, must a description of the norm hierarchy in the tax field contain the procedural implication that that relationship means to the description. By the way may be mentioned that in the draft of the EU constitution, which was approved in 2004 but never ratified by all the EU Member States, it was suggested that the principle of the EU law’s supremacy over national law would be codified.⁶⁸⁸ However, this was not done in the reform treaty, i.e. the Lisbon treaty.⁶⁸⁹

*Something about legal certainty*⁶⁹⁰

On the theme of legal certainty I may concerning the mentioned two questions on gaps in the law mention something about the so-called institute of relieve of tax in Ch. 60 sec. 1 SFL, which is mentioned in the previous sec., and thereby to a certain extent connect in the following to what I thereby has stated in another context.⁶⁹¹ Based on the gaps in the law regarding *tullagen (2016:253)* – i.e. the Swedish customs act – and regarding the wording before the 1st of July 2013 of

⁶⁸⁷ See inter alia pp. 88, 95 and 96 of Forssén 2015 (3) and also e.g. sec. 3.3.1.

⁶⁸⁸ See art. I-10.1 of the draft of an EU constitution.

⁶⁸⁹ See Forssén 2015 (4) p. 185.

⁶⁹⁰ See sec. 5.2.8.2.

⁶⁹¹ See Forssén 2016 (1), 12 213 164.

Ch. 2 a sec. 3 first para. item 3 ML I make in this sec. certain legal certainty reflections especially regarding the institute of relieve of tax in Ch. 60 sec. 1 SFL and the institute of law trial in *lag (2006:304) om rättsprövning av vissa regeringsbeslut* (Eng., the law on law trial of certain Government decisions).

Regarding the institute of relieve of tax may be mentioned that it provides an opportunity to get relieve of tax deduction (Sw., *skatteavdrag*), employer's contribution (for national social security purposes) [Sw., *arbetsgivaravgifter*], VAT and excise duties, which follows by Ch. 60 sec. 1 SFL, which reads as follows:

If there are pronounced reasons, may the Government or the authority that the Government decides fully or partly grant relieve from

- 1. the payment liability according to Ch. 59 sec. 2 for he who has not made tax deduction with the correct amount, and*
- 2. the liability to pay employer's contribution, VAT or excise duty.*⁶⁹²

*If a decision of relieve is made according to the first para. may a corresponding relieve be made from demurrage, tax surcharge and interest.*⁶⁹³

Thus, the presupposition for relieve is that pronounced reasons exist. In the rule it's stated that the Government or the authority that the Government decides fully or partly may grant relieve from inter alia the liability to pay VAT, if there are pronounced reasons. It's according to Ch. 13 sec. 12 *skatteförfarandeförordningen (2011:1261)*, SFF – i.e. the regulation of taxation procedure – by the SKV (its head office) that such an application shall be filed. The SKV's decisions can then be appealed to the Government, according to Ch. 67 sec. 6 SFL.

According to the wording of Ch. 60 sec. 1 SFL it seems to be output tax that's meant with VAT, since therein is stated an opportunity of relieve from the liability to *pay* VAT etc.⁶⁹⁴ Thereby is according to the legislator regarded, as mentioned, only the liability to pay tax to the state.

⁶⁹² Sw., "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."

⁶⁹³ Sw., "Om beslut om befrielse fattas enligt första stycket får motsvarande befrielse medges från förseningsavgift, skattetillägg och ränta."

⁶⁹⁴ See prop. 2010/11:165 Part 2 p. 1012 and SOU 2009:58 Part 3 pp. 1359 and 1360.

That it thus is the seller that according to Ch. 60 sec. 1 SFL can apply for relieve from having to charge and pay output tax on his sale is also clearly confirmed by the preparatory work to the nearest predecessor to Ch. 60 sec. 1 SFL, i.e. the preparatory work to Ch. 13 sec. 1 *skattebetalningslagen* (1997:483), SBL.⁶⁹⁵ Therein it's stated that with such a *pronounced reason* (Sw., *synnerligt skäl*) that could lead to *relieve from payment of VAT cannot be meant cases where the tax liable has charged his customers for the tax* (Sw., *"befrielse från betalning av mervärdesskatt kan inte anses fall då den skattskyldige har tagit ut skatten av sina kunder"*).⁶⁹⁶ A buyer's application for relieve from paying input tax will be rejected by the SKV and the Government.

Of interest concerning the application of the institute of relieve according to Ch. 60 sec. 1 SFL regarding VAT is a comparison with Ch. 2 sec. 20 *tullagen* (2016:253),⁶⁹⁷ which reads as follows:

*If there are pronounced reasons, the Government or the authority that the Government decides grant reduction of or relieve from another tax than customs.*⁶⁹⁸

In connection with the introduction of the SFL on the 1st of January 2012 the phrase that existed in Ch. 13 sec. 1 second para. SBL, meaning that the institute of relieve also applied to VAT that shall be paid to the Customs (Sw., *Tullverket*) at import of goods (and when excise duty shall be paid to the Customs), didn't get an equivalent in Ch. 60 sec. 1 SFL. The legislator referred, regarding the reasons for that, to the investigation's report.⁶⁹⁹ There it's stated that the SFL shall not be applied on such a tax, since it's instead *tullagen* that shall be applied and it will be unclear if the SFL and *tullagen* overlap each other. Therefore it was suggested that the SFL wouldn't contain any rule on tax – e.g. VAT – that shall be paid to the Customs.⁷⁰⁰

However has after the SFL was introduced in 2012 an order been inserted on the 1st of January 2015, by SFS 2014:50 and SFS 2014:51,

⁶⁹⁵ The institute of relieve was from the beginning to be found in sec. 76 GML, which was transferred to Ch. 22 sec. 9 ML and was by the introduction on the 1st of November 1997 of the tax account system (Sw., *skattekontosystemet*) transferred to Ch. 13 sec. 1 SBL, and came then to apply to certain taxes and fees beside VAT. By the introduction on the 1st of January 2012 of the SFL, which replaced inter alia the SBL, the institute of relieve was transferred to Ch. 60 sec. 1 SFL.

⁶⁹⁶ See prop. 1996/97:100 Part 1 p. 596.

⁶⁹⁷ *Tullagen* (2016:253) replaced on the 1st of May 2016 *tullagen* (2000:1281).

⁶⁹⁸ Sw., *"Om det finns synnerliga skäl, får regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer medge nedsättning av eller befrielse från annan skatt än tull."*

⁶⁹⁹ See prop. 2010/11:165 Part 2 p. 1012, where that reference is made to *the report p. 1359 etc.* (Sw., *"betänkandet s. 1359 f"*).

⁷⁰⁰ See SOU 2009:58 Part 3 p. 1360.

where *import-VAT* (Sw., "*importmoms*") is comprised by the procedure according to the SFL and is taken out by the SKV for those who are VAT-registered here, whereas the Customs (Sw., *Tullverket*) otherwise still is the taxation authority for import and thus also for inter alia *import-VAT* thereby. Thus, there should in my opinion be introduced an equivalent to the second para. of Ch. 13 sec. 1 SBL into Ch. 60 sec. 1 SFL, so that the institute of relieve is applicable on such *import-VAT* that's no longer comprised by tullagen but by the SFL. I thereby refer to *the Union Customs Codex, UCC* (Sw., *unionstullkodexen*) [regulation (EU) No. 952/2013], which since the 1st of May 2016 shall be applied together with *tullagen* (2016:253), and whereof it follows that the customs return shall be filed to the Customs, except in certain special cases, by a *person making a return* (Sw., *deklarant*) established within the Union's customs territory.⁷⁰¹

In the preparatory work to the SBL it was stated as an example of pronounced reasons for relieve according to Ch. 13 sec. 1, that it would be a question of a foreign entrepreneur, who isn't registered himself to VAT in Sweden, but who has paid *import-VAT* here and later on cannot be compensated for that by his Swedish customer due to the customer having gone bankruptcy.⁷⁰² Such a situation should in my opinion belong in the SFL, and Ch. 60 sec. 1 therein. That such a second para. like in Ch. 13 sec. 1 SBL hasn't yet been inserted into Ch. 60 sec. 1 SFL is thus another example of *obscurities on behalf of the legislator on the theme of words and context in connection with the process of the making of tax rules*.

The recently mentioned is however not so surprising with respect of the answer I received from the Treasury as a response to that I on 2014-12-12, as mentioned, notified about the gap in tullagen concerning the mentioned altered procedure in 2015 meaning that the SKV then took over the VAT-taxation of a certain kind of import from the Customs (Sw., *Tullverket*). I refer in this sense to the other example of gap in the law mentioned above, i.e. concerning the law alteration on the 1st of July 2013 in Ch. 2 a sec. 3 first para. item 3 ML, by SFS 2013:368, where the legislator stated that the alteration of the word *skattskyldig* (Eng., tax liable) to *beskattningsbar person* (Eng., taxable person) just should be deemed to have concerned the accomplishment of an improved *formal* (Sw., *formell*) correspondence with what's stipulated about UIF of goods in art. 2(1)(b) of the VAT Directive (2006/112), despite that the concept

⁷⁰¹ Compare regarding art:s 170(2) and 170(3) of the UCC: prop. 2015/16:79 p. 113 and SOU 2015:5 p. 105. Compare also Ch. 1 sec. 2 first para. item 6 and fifth para. ML, their wordings according to SFS 2016:261.

⁷⁰² See prop. 1996/97:100 Part 1 p. 596. The described situation for a foreign entrepreneur was also one of few examples of relieve from VAT according to sec. 3 in RSV Im 1982:3.

skattskyldig (Eng., tax liable) in the previous wording of Ch. 2 a sec. 3 first para. item 3 ML has been a decisive question in a number of tax- and tax fraud proceedings from the time before the 1st of July 2013. The question is in my opinion whether it first must exist various constructed activities and an arbitrary setting aside of the principle of legality for taxation measures in the RF in proceedings where the state and the prosecutor are getting problems with that principle, for the legislator to thereafter patching up in retrospect with such unrealistic statements as the recently mentioned concerning altered wording of the main rule for UIF.

In the latter context I may furthermore especially mention that there's nothing that would indicate that calculated output tax on a UIF would be disqualified for trial by the SKV, with possibility to appeal to the Government, by application of the institute of relieve in Ch. 60 sec. 1 SFL. In the criminal case that I especially mention in the previous sec., i.e. the *Svea hovrätts* (Eng., Svea court of appeal) case B 1378/96, the HD refused an appeal for a new trial (Sw., *resningsansökan*) – the HD's case No. Ö 257-99 without finding any *reason to obtain preliminary ruling from the CJEU* (Sw., "*anledning inhämta förhandsavgörande från EG-domstolen*"), when the verdict in the Svea court of appeal meant that the principle of legality was set aside, despite that the asserted tax fraud (Sw., *skattebrottet*) consisted of the liability to account for calculated output tax on UIF was set aside with respect of the wording then of Ch. 2 a sec. 3 first para. item 3 ML and at the time the other involved EU Member State didn't stipulate VAT liability for the goods in question. Although neither the HFD nor the HD are constitutional courts, it's in such a case of interest to regard the possibilities of law trial (Sw., *rättsprövning*) by the HFD. With respect of the examples on *communication distortions* that I've described in this book it's not unfounded to speak of the existence of a number of unrecorded cases (Sw., *mörkertal*) that would be needed to try, but where the demand of review dispensation (Sw., *prövningstillstånd*) in the highest instance, e.g. in the HFD, presents an obstacle for a trial of e.g. erroneous written tax rules, by the HFD issuing a short 'no review dispensation' at an appeal of a verdict in someone of the administrative courts of appeal (Sw., *kammarrätterna*).

The HFD tries applications of law trial, and that applies according to the law on law trial of certain Government decisions [Sw., *lag (2006:304) om rättsprövning av vissa regeringsbeslut*]. That law came into force on the 1st of July 2006, whereby *lagen (1988:205) om rättsprövning av vissa förvaltningsbeslut* was revoked. By that law followed that e.g. law trial could be made of whether an administrative authority's (Sw., *förvaltningsmyndighets*) decision concerning e.g. the principle of legality for taxation measures in the RF was in conflict with any law

rule in such a way that the applicant stated, and there was no other possibility for trial, e.g. by mentioning in the decision that it couldn't be appealed. That possibility is nowadays by and large gone in the field of taxation, since the new law introduced on the 1st of July 2006 only concerns law trial of certain Government decisions. However, the public seeking for legal judgement should have the possibility to refer a question like the one on application of the main rule on UIF according to its wording before the 1st of July 2013 to the HFD, by first trying it in accordance with Ch. 60 sec. 1 SFL via the SKV up to the Government.

That the Council on Legislation (Sw., *lagrådet*) in connection with the introduction of the SFL in 2012 didn't react about those legal certainty questions about the VAT gives me additional confirmation of the conception in the previous sec. that the Council on Legislation has played out its role in the process of The Making of Tax Laws. The Council on Legislation should, in connection with the law alteration in 2015 meaning that *import-VAT* for VAT-registered shall be comprised by the SFL instead of *tullagen*, have reacted on that the for legal certainty so important rule Ch. 60 sec. 1 SFL lacks an equivalent to the second para. in Ch. 13 sec. 1 SBL. If now the Council on Legislation shall work with legal certainty questions in the process of The Making of Tax Laws, that work should have become more important when the new law on law trial from 2006 by and large means that the law trial institute is reserved for Government decisions, and the institute of relieve in Ch. 60 sec. 1 is the rule in the SFL that can be comprised by Government decisions. It means in my opinion a major legal uncertainty that neither the legislator nor the Council on Legislation did react on the law alteration in 2015 meaning that the institute of relieve isn't applicable to such an *import-VAT* that no longer is comprised by *tullagen* but by the SFL, as long as Ch. 60 sec. 1 SFL doesn't provide an equivalent to the second para. in Ch. 13 sec. 1 SBL. The legislator's and the Council on Legislation's inadequacy is particularly troublesome since an application for law trial by the HFD can be an alternative to an application by the ECtHR after the possibilities of national remedies are exhausted, but then must the individual first have been able to apply for relieve of the *import-VAT* according to Ch. 60 sec. 1 SFL by the SKV and moved on to the Government.

That the Council on Legislation is no guarantor for upholding the constitutional dimension of the concept democracy I began to suspect in 1998. Then I stated in an article that the Council on Legislation had not done its work thereby in connection with the review of a wealth tax rule in relation to the prohibition of retroactive tax legislation in Ch. 2 sec. 10 second para. RF. The main owners in quoted companies (Sw., *börsbolag*) had an exemption, whereas ordinary shareholders were taxed. The chairman of the Council on Legislation at the time, Stig von

Bahr, answered in an article that I should address my criticism to the design of the RF, not against the Council on Legislation. That main owners in quoted companies were exempted from taxation, when companies on the Stockholm stock exchange (Sw., *Stockholms fondbörs*) were moved from the A-list to the OTC- or O-lists, to avoid wealth tax, was not all commented by the chairman of the Council on Legislation.⁷⁰³

The review of the questions in this book has to me meant a confirmation that what I suspected in 1998 was more serious than I could imagine: The lacks that I've mentioned in the process of *The Making of Tax Laws* should have led to reactions from the Council on Legislation, which in my opinion must be considered having played out its role in that process. The Council on Legislation can at best be expected to give legitimacy to corporativism in parliamentary politics, where the ordinary citizen, e.g. the small business entrepreneur, isn't a player who counts. After the review conducted I cannot find that the Council on Legislation is any guarantor for observing legal certainties in the process of *The Making of Tax Laws*.

*Something about the continuation of the research project and some general reflections regarding the tax law research*⁷⁰⁴

In sec. 1.1.1 I mention the research project I'm planning at Örebro University, *Användningen av skattemedel* (Eng. the use of tax revenues).⁷⁰⁵ *The Entrepreneur and the Making of Tax Laws – A Swedish Experience of the EU law: Third edition* – i.e. Forssén 2017 – can be considered a pre study to it. This book can be seen as a continuation of the second last part therein, i.e. *Part D, Communication Distortions within tax rules and Use of language in law*. That part concerns, as mentioned in sec. 1.1.1, the *law and language*-perspective on the process of the creation of a tax rule.

This book develops that perspective on *The Making of Tax Laws*, and when I continue with analysis models to discover risks for *communication distortions*, which I'm writing about in *Part D* in Forssén 2017, my thought is to refer to what I'm writing about concerning the various problems regarding words and context in the EU tax law in this book. I will probably do so after or during that I've continued with *Användningen av skattemedel* (Eng., the use of tax revenues), which will be an extension of the last part of Forssén 2017,

⁷⁰³ See art:s: Forssén 1998 p. 509-517 and von Bahr 1998 pp. 701-702. See also my commentaries of the phenomenon, with reference to the two art:s, in Forssén 2015 (1) Part A, sec. 2.3 (pp. 31 and 32).

⁷⁰⁴ See sec. 5.2.8.3.

⁷⁰⁵ See www.oru.se.

i.e. *Part E, Ideas about fiscal sociology studies by aspects on economics or sociology that may be influenced by the experiences from parts A-D.*

By the way I may refer to the second previous sec. and my conception that there's a need of research being carried out on the theme of words and context in the EU tax law, and mention the following.

If not the tradition with by and large pure law dogmatic studies is interrupted within the tax law research, the legislator's possibilities to discover *communication distortions* won't be improved. However, such a measure doesn't need to mean that the tax law research is dedicated to either such studies or pure empirical studies like in this book. One thing doesn't have to rule out the other, but law dogmatic studies to deem current law concerning tax laws can of course be combined with an empirical analysis.⁷⁰⁶

What in my opinion is typically objectionable is analyses of the tax law which are made without or with very limited elements of application questions. That's in my opinion mathematics and not tax law research to any worldly good. However, it's relevant with a mathematical thinking e.g. where it's a matter of dealing with logical interpretation problems, like what follows by the example in sec. 2.4, and, which I mention in my introduction of *The Making of Tax Laws*, to build models for discovering *communication distortions*, which I describe in *Part D* of Forssén 2017 with inter alia the following commentary:

“Thus, in this chapter I'm trying to make a pedagogy reasoning about models – tools – to function as methods to support a decrease of risks of *communication distortions* occurring in the process of the making of tax laws by detecting such risks”.⁷⁰⁷

At least should in my opinion e.g. the VAT be subject to research with respect of not only material taxation rules, but also with regard of inter alia procedure questions, so that words and context are given a true meaning. For example Sonnerby 2010 lacks nothing in particular from a material viewpoint – however I consider that the procedure rules on VAT could have been mentioned more therein on the theme of neutrality. The question is e.g. if the procedure rules can be allowed to affect the principle of neutrality in the material rules for the choice of legal form at the corporate taxation.⁷⁰⁸ That question is inter alia of interest due to that the HD, which is mentioned in the second previous sec., in NJA 2013 p.

⁷⁰⁶ See sec. 2.5.

⁷⁰⁷ See Forssén 2015 (1) Part D, sec. 3.1 (p. 167). See also Forssén 2016 (2), sec. 3.1 (p. 23).

⁷⁰⁸ See Forssén 2016 (1), 12 213 240.

502 makes a distinction concerning in what legal form an entrepreneur is carrying out his business, where the scope of the principle of prohibition of double proceedings (*ne bis in idem*) regarding tax surcharge (Sw., *skattetillägg*) and tax fraud (Sw., *skattebrott*) is concerned.

Henkow 2008 is in my opinion an example of law dogmatic studies of a limited value for the application of the law. In sec. 3.5.3 I mention that the SRN in the case HFD 2016 ref. 6 – which also is mentioned in sec:s above – didn't find anything therein for the VAT judgement of exchange services and bitcoins, but that Henkow 2008 only has treated the expression *legal* (Sw., *lagligt*) means of payment in connection with bills and coins. In my opinion would Henkow 2008 hardly been of any guidance even if bitcoins had existed when that thesis was written, since it in Henkow 2008 inter alia is made an obscure description of the concept of money (Sw., *pengar*). Therein is money described as a precise concept – with three functions.⁷⁰⁹ The report on electronic money SOU 1998:14 states instead that it's an example of a terminology having various meanings concerning what's alternately used to be meant with *pengar* (Eng., money): *kontanter* (Eng., cash), *bokpengar* (Eng., book-money), *räkneenheter* (Eng., arithmetical units), *värdeåtgång* (Eng., measure of value), *betalkraft* (Eng., payment-power) and *instrument* (Eng., instruments).⁷¹⁰ Henkow 2008 doesn't contain anything about that report. The report SOU 1998:14 and another report that is neither mentioned in Henkow 2008, SOU 1989:35, show that interest (Sw., *ränta*) is a vague (Sw., *vagt*) concept, whereas it's stated in Henkow 2008 that interest is also a precise concept – with three component parts.⁷¹¹ It's inter alia such lacks in Henkow 2008 that make me deeming that it would probably not have helped the HFD or the SRN in HFD 2016 ref. 6, for the VAT judgement of exchange services and bitcoins, if Henkow 2008 had been written after the invention of bitcoins. To write about financial services and VAT without thoroughly judging concepts like money and interest gives a result of limited use – it will at the most be a matter of mathematics. The field of VAT and financial service is by the way very vast, and I describe it as by and large being a blank where research is concerned – for example could private law options (Sw., *privaträttsliga optioner*) have been analyzed thereby.⁷¹²

⁷⁰⁹ See Henkow 2008 p. 48, where it's stated that att *money* (Sw., *pengar*) serves three functions: "as a medium of exchange, a unit of account and as a store of value". Compare also sec. 3.5.3 and Forssén 2016 (1), 12 213 153.

⁷¹⁰ See SOU 1998:14 p. 22. Compare also Furberg et al. 2000 p. 25, where the concept *pengar* (Eng., money) is also described as having various meanings (Sw., *mångtydigt*) and being vague (Sw., *vagt*). Compare also sec. 3.5.3 and Forssén 2016 (1), 12 213 153.

⁷¹¹ See Henkow 2008 p. 54: "...the interest is thus composed of a pure interest payment, a pure risk premium and a fee to the bank." Compare also Forssén 2016 (1), 12 213 240.

⁷¹² Compare sec. 4.4.

If the research is not made as empirical studies with the approach that I've introduced, by *The Making of Tax Laws* as a branch within *fiscal sociology*, should the tax law research at least be carried out so that also application questions are treated. For the legislator it's a matter of being able to discover and take measures about e.g. such a matter as an imperative *to pay VAT* (Sw., *betala moms*) mustn't be based on accounting rule, like what I'm stating concerning Ch. 13 sec. 28 a ML: It's not in compliance with the principle of legality for taxation measures in Ch. 8 sec. 2 first para. item 2 RF that a bankrupt's estate (Sw., *konkursbo*) is made liable to pay 'adjustment VAT' (Sw., 'jämkningsmoms') according to Ch. 8 a by support of the accounting rule Ch. 13 sec. 28 a ML.

One use to say that the power of tradition is strong. The statement of the Justice of the Supreme Court in the case NJA 2010 p. 168 I and II, which I'm mentioning in the second previous sec., shows that the legislator cannot count on any dynamics from the HD for the benefit of strengthening the legal certainty for the individual and for the development of the tax system. The same proves what I'm relating in the previous sec. about the, for such aspects, pointless answer from the Council on Legislation's chairman concerning the exemption from wealth taxation in 1998 of main owners in quoted companies (Sw., *börsbolag*) that I then raised in an article. The same passive attitude are the SRN and the HFD showing in HFD 2016 ref. 6, when their members aren't going further with an own deeper analysis of the question about VAT in connection with exchange services and bitcoins. When Henkow 2008 didn't give any guidance they are skipping over for example Rendahl 2009, which as well as Henkow 2008 could have been of guidance. Why only refer to one example of doctrine on the subject VAT that was close at hand with respect of its aim? Instead does, as mentioned, the SRN the simplification that exemption from taxation according to Ch. 3 sec. 9 ML can be motivated due to that bitcoins *is a means of payment* (Sw., *är ett betalningsmedel*) that *shows great similarities with electronic money* (Sw., *visar stora likheter med elektroniska pengar*). The SRN and above all the HFD, after the of little value guiding preliminary ruling from the CJEU in the case C-264/14 (Hedqvist), should have made an own deeper analysis, and they would have, as mentioned in sec. 3.5.4, been able to conclude that it's not correct. The SRN's statement is only giving an impression of a well balanced and thereby legally certain judgement in the case.

Thus, in my opinion there is altogether nothing solid for the legislator to lean against, where the description of current law in the field of VAT by the precedent instances, the Council on Legislation and the tax law research is concerned. The tradition with law dogmatic studies within

the tax law leads in my opinion to that there – although unconscious – will evolve an unholy hegemony between the academic world and the highest instances of the courts, who use to obtain law investigations from the researchers.⁷¹³ Within the corporate taxation this means that small enterprises who aren't any strong lobbyists – and hardly can expect any special treatment by exemption – are at risk to be subjects to a from a corporate taxation law power and right-perspective structural discrimination. Research within the field of *fiscal sociology* would in my opinion in a decisive way contribute to obstruct this.⁷¹⁴ It could be a decisive support for small enterprises that the legislator gets impulses to reforms of the tax rules, for example by my aim of research on *fiscal sociology*, i.e. *The Making of Tax Laws*, so that rules can be created which as far as possible lacks *communication distortions*.⁷¹⁵

If not the entrepreneurs themselves take their responsibility and try to affect the legislator, as I'm suggesting in the second previous sec., the researchers – whose activity enjoys a freedom protected in accordance with Ch. 2 sec. 18 second para. RF – have in my opinion a responsibility to give impulses of renewal to the legislator. Then the legislator can get impulses to – as I'm stating concerning the ambition to obstruct that bitcoins are used to hide barter transactions or exchange of assets (Sw., *byteshandel*) which are taxable – bring up on EU level that equilibrium solutions on a need to make rule alterations in the field of VAT can demand that other considerations than finance political are made too. Thereby shows in my opinion the review in this book that *The Making of Tax Laws* can contribute to develop the EU project. A main thread is that it shows that the existing process of the making of tax laws, as mentioned in the second previous sec., above all cannot ensure that Sweden's EU accession in 1995 means that two sets of rules must be regarded at the determination of current law concerning material, formal and certain procedure questions about VAT: the national, with the ML and the SFL, and from the EU law – in the first place – the VAT Directive (2006/112).

Research on *The Making of Tax Laws* concerns the process of the making of tax laws and not in the first place to accomplish a good application of the law (Sw., *god rättsstillämpning*).⁷¹⁶ It's instead a matter of creating

⁷¹³ If the phenomenon was conscious, I would describe it as an unholy alliance. However, I'm not implying any conspiracy theory, so I use the expression unholy hegemony. See also Forssén 2016 (1), 12 213 240.

⁷¹⁴ *Fiscal sociology* may also contain a gender-perspective on small enterprises, whereby I refer to what's stated about structural inequality (Sw., *strukturell ojämlikhet*) in Gunnarsson & Svensson 2009 p. 209. See also Forssén 2016 (1), 12 213 240.

⁷¹⁵ See also Forssén 2016 (1), 12 213 240.

⁷¹⁶ See sec. 1.1.2.

good technocracy (Sw., *god teknokrati*) in the process of the making of tax laws. In a state based on the rule of law there should not exist any contradiction between the state's interest of that it shall exist monetary political as well as finance political considerations and to ensure the individual's legal certainty in the mentioned respect. By *The Making of Tax Laws* the tax law research is given a in relation to other subjects more open paradigm that previously, so that the legislator can get impulses to tax reforms that he's not getting today from either the mainly law dogmatic research in the field of taxation or from verdicts in the HFD.⁷¹⁷ It's a matter of giving the legislator a tool – models – to be able to discover, as I'm stating in the second previous sec., if there exists or is a risk of an emergence of *communication distortions* as well concerning the visible part of the iceberg, i.e. regarding current law in a true sense, as concerning the iceberg's invisible part, i.e. whether it under the surface exists an actual current law expressed primarily in the SKV's handbooks and so-called standpoints (Sw., *ställningstaganden*) and which has never even been tried by the administrative courts. By such a simple model as the figure in sec. 3.2.1 over how the VAT's liabilities and rights are connecting the legislator could at the reform on the 1st of July 2013 have realized the need of not only inserting the VAT Directive's *beskattningsbar person* (Eng., taxable person) in Ch. 4 sec. 1 ML, but also to replace *skattskyldighet* (Eng., tax liability) in the rules on right of deduction in Ch. 8 ML with the same concept. I reproduce below the same figure from sec. 3.2 of Forssén 2015 (3):

Persons		
(1) Taxable person (carries out independently an economic activity)		Others are consumers/tax carriers
Supply of goods or services		Not right of deduction/ reimbursement of input tax
(2) Taxable	From taxation qualified exempted	From taxation unqualified exempted
(3) Right of deduction of input tax	Right of reimbursement of input tax	Not right of deduction/reim- bursement of input tax
Purchase which is comprised by prohibition of deduction: Not right of deduction/reimbursement of input tax		

⁷¹⁷ Compare Forssén 2015 (1) and Forssén 2016 (2) and Forssén 2016 (1), 12 213 240.

Commentary to the figure above:

The figure gives a very simple illustration of the connection between the right of deduction (3) and the liabilities according to the VAT system. A taxable person (1) who intends to carry out taxable supplies of goods or services (2) with his acquisitions has the right of deduction of input tax on those acquisitions (3). When he makes taxable supplies of goods or services (2) he's liable to account for and pay VAT (output tax) to the state. These are in short the main rules of the VAT system according to the VAT Directive (2006/112), i.e. it's the main components of the VAT according to the EU law.⁷¹⁸ The figure illustrates quite clearly for e.g. the legislator that the concept tax liability (Sw., *skattskyldighet*) as a prerequisite for the emergence of the right of deduction according to the main rule Ch. 8 sec. 3 first para. ML doesn't comply with the VAT Directive (2006/112), since the corresponding rule in the VAT Directive (2006/112), i.e. art 168(a), contains the concept taxable person (Sw., *beskattningsbar person*).

By developing in the tax law research analysis models for the discovery of *communication distortions* the research would be teaching the powers, i.e. the legislator. I make in that respect a comparison with the Swedish Enlightenment's Johan Henric Kellgren (1751-1795), who in the 1700's argued for the abolishment of the guild system (Sw., *skråväsendet*) in favour of freedom of trade (Sw., *näringsfrihet*), and stated that the resistance came from *poorly educated governments* [Sw. (note, old language), *illa uplyste Regeringar*].⁷¹⁹ It took until half a century after Kellgren's death, before this was done. Entrepreneurs and innovators should, in line with what I'm stating in the second previous sec., not have to wait that long to get the power over which words and concepts are used when tax rules are created. That won't benefit the evolvement of the business world and the tax system who jointly shall meet the fast development with bitcoins and other things that we today hardly even can begin to imagine. The research should therefore contribute to a development that interrupts the thus far existing hegemony in the process of the making of tax laws, so that the forming of concepts is made from below upwards, i.e. from those who are making the innovations and also shall be comprised by an imperative meaning 'pay tax' (Sw., '*betala skatt*') – the entrepreneurs.

To meet the development there's in my opinion a need to regard both the indirect taxes' history and future in the research. Then the perspective of the determination of the tax object should be more developed in that respect than what's the case concerning money and interest in Henkow 2008. For comparative studies should also the selection for comparison with countries outside the EU (third countries)

⁷¹⁸ Compare also Forssén 2015 (3), sec. 3.3.

⁷¹⁹ Compare Kellgren 1784 p. 10. See also Forssén 2016 (1), 12 213 240.

give a more interesting effect of contrast than what's the case in Rendahl 2009.⁷²⁰

In Rendahl 2009 is VAT on the EU level compared with *goods and services tax* (GST) in Australia and Canada.⁷²¹ If two countries outside the EU with the same English law legacy as the two mentioned shall be chosen – if that at all shall be a criterion of selection – could the USA and New Zealand be chosen, since the USA has so-called *sales tax*, a gross tax similar to the general tax on goods in Sweden that was the predecessor to VAT,⁷²² whereas New Zealand has a simple in principle correct VAT insofar as it's lacking a differentiation of the VAT rate.⁷²³ If Canada still would have been chosen, it could have been combined with the USA, to judge whether the NAFTA-countries, USA, Canada and Mexico, form an internal market with a common VAT system like the EU's.⁷²⁴ Why not – for the same reason – choose to compare the EU with the USA and Mexico, since Mexico – like the EU Member States – has one single VAT?⁷²⁵ To not letting the English language govern the choice, could also other combinations of two countries outside the EU, for comparison with the EU's VAT, be made.⁷²⁶

In Rendahl 2009 was in fact a perspective of the question of the placement of the supply of services according to the directive 2008/8/EC given before 2010 and until the end of the time of that reform in 2015 (with the rules on the determination of the placement of supply of telecommunication services, radio and TV-broadcasting and electronic services).⁷²⁷ However should, for the comparison to give an effect of contrast, the EU law in the field of VAT, if two and not more third countries shall be chosen, be compared with one country with VAT or GST and one country without either VAT or GST, but e.g. with *sales tax*. However, that provides that a weighted material for comparison is made on e.g. which OECD countries outside the EU that have a VAT or GST which in a material sense is

⁷²⁰ Compare Forssén 2016 (1), 12 213 153 and 12 213 240.

⁷²¹ See Rendahl 2009 p. 10. Compare also Forssén 2016 (1), 12 213 240.

⁷²² See sec:s 2.2 and 3.2. Compare also Forssén 2016 (1), 12 213 240 and Forssén 2011 pp. 280 and 281.

⁷²³ See Forssén 2011 pp. 280-282, where I'm commenting Rendahl 2009 in the present respect. Compare also Forssén 2016 (1), 12 213 240.

⁷²⁴ See Forssén 2011 p. 281. Compare also Forssén 2016 (1), 12 213 240.

⁷²⁵ Compare Forssén 2011 pp. 281, 285 and 286. Compare also Forssén 2016 (1), 12 213 240.

⁷²⁶ Compare for selection of countries outside the EU pp. 280-287 in Forssén 2011, where both English-language and non-English-language countries outside the EU are mentioned. Compare also Forssén 2016 (1), 12 213 240.

⁷²⁷ See Rendahl 2009 p. 187. Compare also sec. 3.9.2.3 and Forssén 2016 (1), 12 213 240.

comparable with the VAT according to the EU law.⁷²⁸ I made in my licentiate's dissertation such a weighting of the OECD's information that nearly three quarters of the world's countries have VAT.⁷²⁹ Rendahl 2009 just states that it's only the USA amongst the OECD countries that doesn't have "a form of value added tax".⁷³⁰ That's, for a comparative analysis of the EU law, an information of questionable value.⁷³¹

The comparison with countries outside the EU that have gross taxes (Sw., *bruttoskatter*), like *sales tax* in the USA, has not only a value for giving an effect of contrast for the analysis of the VAT according to the EU law, but also for the development of an EU tax.⁷³² The EU project will, in my opinion, demand that the work to introduce some kind of EU tax is resumed. That will probably be a gross tax, since a competing VAT-like tax mustn't exist.⁷³³ The EU Commission recommended already in 2004 the introduction of an EU tax and urged the EU Council to work with the issue, but so far the EU lacks such an own right of taxation that an EU tax would mean.⁷³⁴ What would give a in my opinion negative evolution as well on a national level as on the EU level of above all the corporate taxation, would be the introduction of a Financial Transaction Tax (FTT) which certain other EU countries than Sweden plan to introduce.⁷³⁵ Such a tax on financial transactions would, insofar as it would be expected to replace or complete the corporate taxation, be counterproductive in relationship to a fundamental idea for the VAT meaning that it shall comprise transactions regarding goods and services. In the same way as it would have a negative influence on monetary policy and finance policy to allow bitcoins without registration by the FI,⁷³⁶ would, in my opinion, an introduction of FTT rather fast make it impossible to conduct a finance policy that comprises the corporate taxation, since charging of tax and collection of tax regarding FTT only would have an indirect connection to the production of goods and other services than financial services. An economical-

⁷²⁸ See Forssén 2016 (1), 12 213 240. Compare also Forssén 2016 (1), 12 201 031, 12 211 110 and 12 213 164.

⁷²⁹ See Forssén 2011 pp. 279ff. Compare also Forssén 2016 (1), 12 213 240.

⁷³⁰ See Rendahl 2009 p. 3. Compare also Forssén 2016 (1), 12 213 240.

⁷³¹ Compare also Forssén 2016 (1), 12 213 240.

⁷³² Compare Forssén 2016 (1), 12 201 010 and 12 213 240.

⁷³³ The latter follows by art. 401 of the VAT Directive (2006/112). Compare also Forssén 2015 (3), sec. 2.4.1.4 and Forssén 2016 (1), 12 213 240.

⁷³⁴ Compare the weekly letter from the EU representation in Brussels week 30 year 2004 (Sw., *Veckobrevet från EU-representationen i Bryssel vecka 30 år 2004*), www.regeringen.se. Compare also Forssén 2011 pp. 269 and 328 and Forssén 2015 (3), sec. 1.2.3 and Forssén 2016 (1), 12 213 240.

⁷³⁵ Compare Forssén 2016 (1), 12 213 235 and 12 213 240 and Forssén 2015 (1) p. 214.

⁷³⁶ See sec. 3.5.3. Compare also Forssén 2016 (1), 12 213 153 and 12 213 240.

political focus should, in accordance with what's mentioned above, instead be set on making both monetary policy and finance policy functioning.⁷³⁷

In the field of indirect taxes, i.e. in the first place VAT, excise duties and customs, should also customs law be set high on the agenda for research efforts. That subject should be of interest with respect of a future introduction of the free trade agreement between the USA and the EU, i.e. the TTIP-treaty, although I – on my question what the situation is thereby – got the following answer from the EU Commission on the 28th of April 2016: *It will take years before a TTIP-treaty would come into force* (Sw., *Det dröjer år innan ett TTIP-avtal skulle träda ikraft*).⁷³⁸

A research effort in the field of customs should be considered of interest for a more holistic harmonisation in the field of the indirect taxes, since Moëll 1996 may be considered obsolete today and therein was stated that *it would hardly be possible or even meaningful to establish a for all legal fields uniform goods concept. One should instead continue with determining the concept's meaning sector for sector based on the actual legal act* (Sw., *”det torde [...] knappast vara möjligt eller ens meningsfullt att fastställa ett för alla rättsområden enhetligt varubegrepp. Man bör i stället fortsätta med att bestämma begreppets innebörd områdesvis utifrån den aktuella rättsakten”*).⁷³⁹ That attitude by researchers isn't to the benefit of the EU project. I consider that precisely due to a comprehensive work is to be expected regarding the TTIP-treaty should it be combined with efforts meaning that at least within the field of indirect taxes simplifications being made by e.g. an introduction of a common goods concept. That's in my opinion more important than that the vast debate about income tax and the OECD project on BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) being further stimulated.⁷⁴⁰

Above all I see the indirect taxes as law fields to further build upon to, in accordance with the above mentioned, prepare an introduction of an EU tax – probably in the form of a gross tax like the excise duties.⁷⁴¹ In fact it's important with an international work against aggressive international tax planning, like what's done in the OECD within the frame of BEPS and within the EU, but I consider in the first place, in accordance with the above mentioned, that the EU project about an introduction of an EU

⁷³⁷ Compare also Forssén 2016 (1), 12 213 240.

⁷³⁸ Compare also Forssén 2016 (1), 12 201 010. Furthermore has the situation become seemingly more troublesome for a TTIP-treaty being realized due to the new administration in Washington, D.C. after the 2016 presidential election in the USA.

⁷³⁹ See Moëll 1996 p. 41. Compare also Forssén 2016 (1), 12 201 010.

⁷⁴⁰ See e.g. Wiman et al. 2016 p. 91. Compare also Forssén 2016 (1), 12 201 010.

⁷⁴¹ Compare also Forssén 2016 (1), 12 201 010 and 12 213 240.

tax should be resumed.⁷⁴² Therefore should in my opinion the indirect taxes have priority in the work with the making of tax laws and within the tax law research, so that an introduction of an EU tax can be prepared. It would, in my opinion, mean that it will be a for the EU project favourable priority of the harmonisation of the EU countries' legislations about indirect taxes and fees which, according to art. 113 TEUF, shall guarantee that the internal market is established and functioning and accomplish that competition distortion is avoided. Those aspects have probably, in my opinion, not become less important by the outcome of the referendum in Great Britain on the 23rd of June 2016 meaning a resulting British exit from the EU – the so-called Brexit.⁷⁴³ Research efforts especially within customs law should be of interest not just due to the work with the TTIP-treaty, but also due to *tullagen* (2016:253) and the UCC, which came into force on the 1st of May 2016.⁷⁴⁴ From Moëll 1996 can an informative review be obtained of linguistic variations regarding the concept goods (Sw., *varor*), whereby I note that Moëll 1996 seems to express, like in my own opinion, that the English for the word *goods* consistently uses the plural form, whereas e.g. *product* or *article* can be used as singular form.⁷⁴⁵ There is – to my knowledge – concerning the noun *goods* no such singular form – “good” – as is used in Henkow 2008.⁷⁴⁶

⁷⁴² Compare also Forssén 2016 (1), 12 201 010 and 12 213 240.

⁷⁴³ Compare also Forssén 2016 (1), 12 201 010 and 12 213 240.

⁷⁴⁴ Compare sec. 3.8.2 and Forssén 2016 (1), 12 201 010, 12 201 024, 12 201 034, 12 213 164 and 21 112 000.

⁷⁴⁵ See Moëll 1996 pp. 39 and 40. Regarding the *product* (Eng.) is in Moëll 1996 (p. 39) furthermore a comparison made with *produkt* (Sw.) insofar as that concept like the goods concept isn't a uniform concept, whereby a reference inter alia is made to *produktansvarslagen* (1992:18) [Eng., the product liability act] and *produktsäkerhetslagen* (1988:1604) – replaced by *produktsäkerhetslagen* (2004:451) [Eng., the product safety act]. Compare also Forssén 2015 (5) and Forssén 2016 (1), 12 201 010.

⁷⁴⁶ See Henkow 2008 pp. 50, 211 and 264. Compare also Forssén 2016 (1), 12 201 010.

ANNEX
PAPER ON THE MAKING OF TAX LAWS

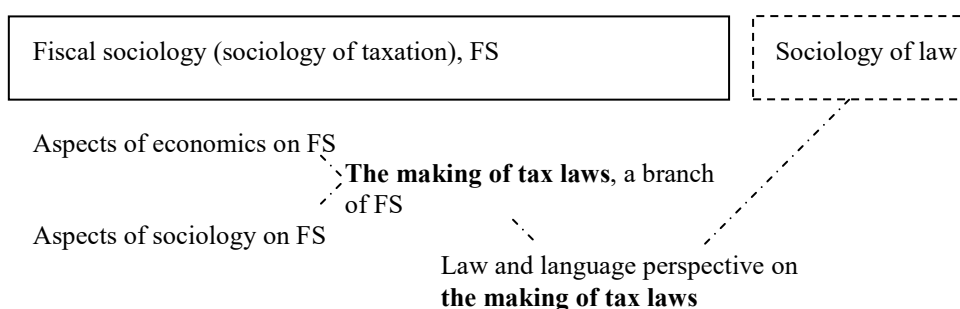
THE ENTREPRENEUR AND THE MAKING OF TAX LAWS: AN INTRODUCTION OF A NEW BRANCH OF FISCAL SOCIOLOGY

*The topic of this paper is fiscal sociology or, as it's also called, the sociology of taxation. It's restricted to the making of tax laws (not to be confused with the making of tax law). The focus is set on issues regarding tax rules as tools used by the legislator to convey the intended taxation to entrepreneurs. I've published *The Entrepreneur and the Making of Tax Laws – A Swedish Experience of the EU law*, and in the first edition I mentioned the following main issues in parts A-C, namely:*

- *how a communication distortion may occur with respect of the legislator's intention of taxation being able to misconstrue;*
- *what can be done in a systematic sense concerning the making of tax laws to avoid the emergence of such communication distortions;*
- *what consequences may occur if they aren't.*

I've completed my fiscal sociology project with a second and a third edition of the mentioned book, where I firstly have added a Part D with aspects on linguistics and pedagogy to the process of the making of tax laws, and also a Part E mentioning something about aspects of economics and sociology, and secondly have added an annex to Part D.

I'm presenting a new perspective on the subject of fiscal sociology, i.e. a new branch of fiscal sociology, not a subject in its own right and neither a subfield to fiscal sociology. This figure illustrates my idea of the position of the making of tax laws in relation to fiscal sociology and to sociology of law (or legal sociology):



Fiscal sociology is a subject in its own right which primarily deals with aspects of economics and sociology regarding it, not necessarily with laws on taxation. Thus, I distinguish fiscal sociology from sociology of

law. I deem the making of tax laws a branch of fiscal sociology which forms a bridge between aspects of economics and of sociology on fiscal sociology in these broader senses. However, the law and language perspective on the making of tax laws should also be considered a topic within sociology of law.

Outline of The Entrepreneur and the Making of Tax Laws – A Swedish Experience of the EU law

In this paper I present the topic of the making of tax laws by giving short overviews of parts A-E in my book: firstly parts A-C and secondly of parts D-E. There's also an Epilogue after parts A-C, where I make some remarks tying the conclusions about the consequences mentioned in Part C together with those in parts A and B. Furthermore, I continuously make suggestions on research efforts. In the INTRODUCTION I thereby refer to: Part A, sections 1.1, 3.2.2, 3.3.1, 3.3.2 and 4.2; Part B, sections 3.2.1 and 4.2; the Epilogue to parts A-C; Part C, section 3.2; Part D, section 4.2; and Part E, Chapter 3.

Parts A-C

Background to the topic of the making of tax laws

The term fiscal sociology was coined by the Austrian economist Rudolf Goldscheid in the course of a controversy with another Austrian economist, Joseph Schumpeter, regarding the treatment of Austrian public debt after World War I and the dissolution of the Austro-Hungarian Empire.⁷⁴⁷ Already in 1918 Schumpeter argued that an area he called fiscal sociology had great promise. However, fiscal sociology declined and for much of the twentieth century most historians, sociologists, legal scholars and political scientists didn't ask questions about the social or institutional roots or consequences of taxation, since they'd surrendered the study of public finance to economists, who neither asked those questions since they had surrendered the study of them to sociologists and other social scientists.⁷⁴⁸

In *The New Fiscal Sociology: Taxation in Comparative and Historical Perspective* from 2009 fiscal sociology is mentioned as growing rapidly and being on the verge of a renaissance.⁷⁴⁹ However, knowingly no research has been made concerning sociology aspects regarding the making of tax laws, at least not in the meaning of *how* to make a tax

⁷⁴⁷ See Wagner 2007, p. 180, and also Martin, Mehrotra & Prasad 2009, p. 2.

⁷⁴⁸ See Martin, Mehrotra & Prasad 2009, p. 6, and also Jacobs & Waldman 1983, p. 550.

⁷⁴⁹ See Martin, Mehrotra & Prasad 2009, p. 26; and Campbell 2009, p. 256.

rule communicate effectively between the legislator and the individual. By this paper the ambition is to introduce this as a branch of fiscal sociology.

The making of tax laws – a branch of fiscal sociology, not a subject in its own right but neither just a subfield to fiscal sociology

Taxation should in general be appraised as a method of financing government, i.e. a tool of public finance. The modern viewpoint is that the concept of taxation is the inseparable twin of the modern state covering both the sphere of public finance and the sphere of sociology, i.e. the evolvement of the subject of the sociology of taxation.⁷⁵⁰ Fiscal sociology is synonymous with the sociology of taxation, and spans over a number of fields, e.g. economics and sociology. It was originally suggested as a science transcending increasingly narrow disciplines and uniting the study of economics with the study of history, politics and society.⁷⁵¹

The making of tax laws introduced by my book is fiscal sociology restricted to issues regarding tax rules as tools used by the legislator to convey an intended taxation. The focus is set on market-based enterprises.⁷⁵² Thus, it's a matter of the legislator transmitting the intended taxation to the entrepreneurs. The making of tax laws could be deemed a subject in its own right, e.g. named sociology of tax laws, but to avoid confusion fiscal sociology or sociology of taxation is used in this paper and then restricted to the mentioned functioning of conveying the Government's intentions of taxation to the entrepreneurs. By that perspective it's a new branch of fiscal sociology and, as mentioned, not a subject in its own right but neither to be considered as just a subfield to fiscal sociology. The making of tax laws should instead be regarded as a bridge between aspects of economics and sociology on the fiscal sociology: In other words as a certain aspect on fiscal sociology fitting within the subject in the broader senses mentioned, e.g. regarding the use of tax revenues for social spending, which is considered a big deal concerning research efforts.⁷⁵³

Thus, further research efforts concerning the restricted aspects on the subject of fiscal sociology introduced by this paper, i.e. the making of tax laws, are of course of interest taken by itself. However, such research efforts may as well serve as completion of research efforts in the mentioned broader sense of fiscal sociology, i.e. with regard of

⁷⁵⁰ See Mann 1943, p. 225.

⁷⁵¹ Martin, Mehrotra & Prasad 2009, p. 2.

⁷⁵² See Wagner 2007, p. 19.

⁷⁵³ See Martin, Mehrotra & Prasad 2009, p. 26.

aspects of economics or sociology. This can become input for researchers or politicians to work on adjustments of e.g. the Swedish tax system or to start on a new footing by revising it altogether.

Issues regarding the making of tax laws

The making of tax laws as a matter of conveying the Government's intended taxation to the entrepreneurs raises a number of issues and the following may be considered main issues in that respect. It's not necessarily a question of interpretation of the tax rules for the purpose of establishing current law, rather a matter of handling communication distortions regarding the taxation intended by the legislator, one main issue concerning the present restricted aspects on fiscal sociology is *how* such a communication distortion in the meaning of possible misinterpretation may occur. Other main issues in the present sense of fiscal sociology are for instance these questions: What can be done in a systematic sense concerning the making of tax laws to avoid the emergence of such communication distortions? What consequences may occur if they aren't?

A suggestion for developing the topic of the making of tax laws

For the benefit of developing the making of tax laws as a bridge between aspects of economics and sociology on the fiscal sociology my book contains the three parts mentioned, i.e. issues (A) regarding systematic imperfections concerning the making of tax laws for entrepreneurs, (B) communication distortions in that respect between the legislator's intention and the perception of the tax laws and (C) consequences thereof for the entrepreneur.

Each one of the parts A-C are introduced by a history or background review and together they form a logical continuity on the topic of the making of tax laws. Part B and Part C are to a large extent based on the conclusions in my licentiate's dissertation in 2011⁷⁵⁴ and doctor's thesis in 2013⁷⁵⁵ at Örebro University, where I analyzed some differences between the Swedish Value Added Tax Act 1994 and the EU's VAT Directive (2006/112/EC) regarding current law on the determination of the tax subject and the right to deduct input tax etc. and presented a couple of models – tools – to deal with such differences in practice. Thus, I had established in my theses differences concerning the legislator's making of some of the basic rules in the Value Added Tax Act 1994 compared to the intentions by the VAT Directive (2006/112). Those differences may also be looked upon as communication

⁷⁵⁴ See Forssén 2011.

⁷⁵⁵ See Forssén 2013.

distortions caused by the legislator failing to transmit properly the intended taxation to the entrepreneurs as tax subjects. Therefore, I'm making the fiscal sociology reasoning on *how* such differences occur, why I in that respect name them communication distortions. However, concerning the issue on *how* a communication distortion in the present meaning may occur, it's, as mentioned, not necessarily a question of establishing current law by interpretation of case law. Communication distortions as such may be indicated by a number of other sources, e.g. by newspapers, various organizations' periodicals or the media at large etc.

The main thread in parts A-C

I'm making as mentioned, on the topic of the making of tax laws, the fiscal sociology reasoning on *how* the communication distortions may occur. The main thread of parts A-C is to examine that issue with focus set on the entrepreneur's situation:

- In Part A, I'm arguing for systematic changes regarding the making of tax laws specifically concerning the entrepreneurs: In short I'm presenting arguments for a system where the texts in the tax laws are made from the ground up by involvement of the entrepreneur and his organizations, instead of the making of tax laws being imposed on him from the top-down by politicians.
- In Part B, I'm giving some examples from the Value Added Tax Act 1994 of communication distortions with regard of the use of the concept tax liable, whereas taxable person is used in the VAT Directive (2006/112). By such distortions I mean distortions of a taxation intended by the directive. I'm suggesting models – tools – to handle those communication distortions, where I, as mentioned, refer to models from my theses of 2011 and 2013. Thereby, I'm also influenced by pedagogy and so called problem-based learning.⁷⁵⁶
- In Part C, I'm reviewing the consequences that may occur if the tax authority and the courts can't deal with the communication distortions mentioned, where I set focus on charges of tax surcharge and tax fraud as consequences that the entrepreneur may suffer.

⁷⁵⁶ See Ramsden 2003, p. 141; Stigmar & Lundberg 2009, p. 248; and Schyberg 2009, p. 52. See also Sandgren 2009, pp. 64-66; Gunnarsson & Svensson 2009, p. 94; and Brusling & Strömqvist 2007, p. 8.

Suggestions for research efforts

I'm giving, as mentioned, a review of the use in the Value Added Tax Act 1994 of the concept tax liable causing communication distortions in relation to the VAT Directive (2006/112), where instead taxable person is used in the directive. However, there are more issues to deal with regarding the use of the concept tax liable and already my theses of 2011 and 2013 showed that there's a need of a more holistic reform of the Value Added Tax Act 1994 in that respect, which I've also pointed out in the third edition of my doctor's thesis.⁷⁵⁷ In Part C I'm setting that focus concerning future issues on the Swedish tax system's relationship to the EU law on VAT on the following questions:

- Would a combination of efforts consisting of the EU introducing a separate taxation procedure for taxes comprised by the EU's competence, e.g. concerning the VAT, and an increased VAT control by the Swedish tax authority already at the registration stage promote the principle of legal certainty? I'm raising this question with regard of the individual's rights, and the principles of neutrality of taxation and efficient tax collection, including control.
- Would research on the tax laws as tools of effective communication between the legislator and the individual be of importance to avoid unnecessary difficulties for a future introduction of an EU-tax?

Regardless of different political opinions on the latter topic I argue for research to make the existing system work. As long as the principle of the EU law's supremacy over national law isn't codified in an EU Constitution which comes into force,⁷⁵⁸ communication distortions between the Value Added Tax Act 1994 and the VAT Directive (2006/112) may cause undesired consequences such as charges of tax fraud due to the legal system not properly recognizing the individual's rights established by e.g. the EU law in the field of VAT.

Anyhow, I aim to continue to work with my project, assuming that the work must carry on making the Swedish tax system under existing EU law as legally certain as possible. In my opinion there's no other way to relate to the EU law and at the same time ensuring the individual's legal rights, whether or not the future brings an EU Constitution or an EU tax or both. Comparative studies including countries outside the EU should also be of interest concerning problems regarding the legislator

⁷⁵⁷ See Forssén 2015 (3).

⁷⁵⁸ See Nergelius 2009, p. 58.

conveying the intentions behind a tax rule. Russia is one example of interest in that respect, since the 89 Russian Republics have tremendous difficulty to introduce a Financial Constitution and to raise taxes.⁷⁵⁹

Parts D-E

Communication Distortions within tax rules and Use of language in law

In Part D, I'm reasoning from the linguistic law and language perspective about *why* a text containing a tax rule may make a poor tool to convey the intention of the legislator to the tax subject, e.g. to an entrepreneur. A resulting question is whether there's any pedagogy to support a decrease of a risk of communication distortions between the legislator's intentions with a tax rule and how it's perceived. Part D concerns linguistics and pedagogy with respect of the topic *law and language* and mainly connects to Part B, where I mention experiences of *how* such communication distortions may occur. In Part D, I'm mainly leaving out systematic imperfections concerning the making of tax laws and consequences of communication distortions, which instead are dealt with in parts A and C.

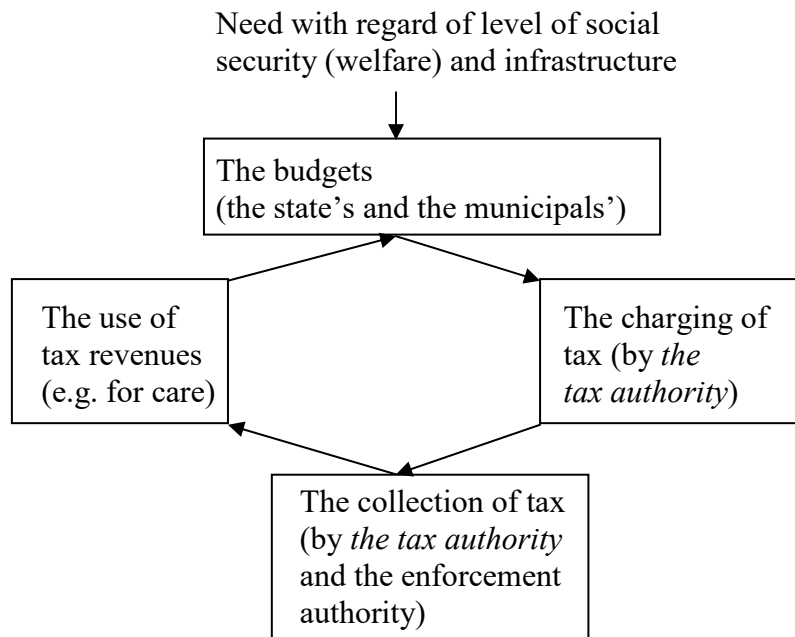
Ideas about fiscal sociology studies by aspects on economics or sociology that may be influenced by the experiences from parts A-D

In Part E, I make some reflections on fiscal sociology in the broader senses, i.e. with regard of aspects of economics or sociology. Thereby I'll analyse such issues as *the use of tax revenues*. I have also some ideas about how to go further with fiscal sociology studies by research on economics or sociology that may be influenced by the experiences regarding categories A-D of above. Concerning the above mentioned category D, I've already moved on during 2016 with empirical studies of the law and language-perspective on *The Making of Tax Laws*, by the first edition of this book, *Ord och kontext i EU-skatterätten* (Eng., Words and context in the EU tax law). I translated the summary and the concluding viewpoints of that book into English, and added this as an annex to Part D in the third edition of *The Entrepreneur and the Making of Tax Laws – A Swedish Experience of the EU law*.⁷⁶⁰

In conclusion, by my presentation of *The Making of Tax Laws* I instigate to research on the tax system in a broader sense, i.e. the big picture. I illustrate this view on the tax system as a flow by this figure:

⁷⁵⁹ See Backhaus 2013, p. 337.

⁷⁶⁰ Cit. in this book Forssén 2017.



Thus, the big picture of the tax system, subject to the research I suggest, goes beyond the traditional approach to the tax subject of merely regarding the charging and collection of tax by *the tax authority*.

KÄLLFÖRTECKNING/REFERENCES

Litteratur

Backhaus, Jürgen G.

- *Fiscal Sociology And Public Choice*, pp. 337-349 in *Essentials of Fiscal Sociology: Conception of an Encyclopedia* [Cit. Backhaus 2013]
- *Fiscal Sociology: What For?* s. 1-33. Universiteit Maastricht 2001 [Cit. Backhaus 2001]

Backhaus, Jürgen G. (ed.), *Essentials of Fiscal Sociology: Conception of an Encyclopedia*. Internationaler Verlag der Wissenschaften. Frankfurt am Main 2013

Bell, Daniel

- artikeln *The public household – on "fiscal sociology" and the liberal society*, *National Affairs*, Issue No. 37 – Fall 1974, s. 29-68 [Cit. Bell 1974]

Bergström, Sture m.fl.

- Bergström, Sture, Håstad, Torgny, Lindblom, Per Henrik och Rylander, Staffan, *Juridikens termer*, åttonde upplagan. Almqvist & Wiksell Förlag/Liber AB. Falköping 1997 [Cit. Bergström m.fl. 1997]

Brusling, Christer & Strömqvist, Göran (red.), *Reflektion och praktik i läraryrket*, Studentlitteratur. Lund 2007 [Cit. Brusling & Strömqvist 2007]

Campbell, John L.

- artikeln *The State and Fiscal Sociology*, *Annual Review of Sociology*, Vol. 19 (1993), s. 163-185 [Cit. Campbell 1993]
- the epilogue in *The New Fiscal Sociology: Taxation in Comparative and Historical Perspective, A Renaissance for Fiscal Sociology?*, pp. 256-265 [Cit. Campbell 2009]

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 (7)]
- Gamla momsfrågor som nya – intygsmoms då, korrigeringsmoms nu, artikel i Svensk skattetidning 2006 s. 375-377 [Cit. Forssén 2006] Se: www.forssen.com
- IMPAKT – Avtal och momsavdrag. Melker Förlag. Laholm 2015 [Cit. Forssén 2015 (6)]
- IMPAKT – Momsnyckeln. Melker Förlag. Laholm 2015 [Cit. Forssén 2015 (2)]
- Lagrådets avstående från prövning av ny förmögenhetsskatteregels grundlagsenlighet vid 1998 års taxering, artikel i Skattenytt 1998 s. 509-517 [Cit. Forssén 1998]
- Mervärdesskatt En läro- och grundbok i moms. Publica. Stockholm 1993 [Cit. Forssén 1993]
- Mervärdesskatt En handbok (2 uppl.). Publica. Stockholm 1994 [Cit. Forssén 1994]
- Mervärdesskatt En handbok Supplement nr 1 1994. Publica. Stockholm 1994 [Cit. Forssén 1994 Supplement I]
- Momshandboken Enligt 2001 års regler. Norstedts Juridik. Stockholm 2001 [Cit. Forssén 2001]
- Momsrullan Andra upplagan. Melker Förlag. Laholm 2016 [Cit. Forssén 2016 (1)]
- Omvänd skattskyldighet inom byggsektorn – skapar flera momsproblem än den åtgärddar? Artikel i Ny Juridik 1/2007 s. 46-60 [Cit. Forssén 2007 (3)] Se: www.forssen.com
- Omvänd skattskyldighet inom byggsektorn – skapar flera momsproblem än den åtgärddar? Artikel i Svensk skattetidning 2007 s. 195-206 [Cit. Forssén 2007 (4)] Se: www.forssen.com
- Personalvård, går utvecklingen mot en vidare avdragsrätt på momsområdet än på inkomstskatteområdet? Artikel i Balans 6-7 2000 s. 34-41 [Cit. Forssén 2000 (2)]
- Produktansvar – introduktionsbok. Melker Förlag. Laholm 2015 [Cit. Forssén 2015 (5)]
- Skatteförfarandepraktikan – med straff- och europarättsliga aspekter. Melker Förlag. Laholm 2015 [Cit. Forssén 2015 (4)]
- Skatt- och betalningsskyldighet för moms i enkla bolag och partrederier, Örebro Studies in Law 4. Örebro 2013 [Forssén 2013]
- 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 – Forssén 2013 – 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)]
- Tax and payment liability to VAT in *enkla bolag* (approx. joint ventures) and *partrederier* (shipping partnerships) Third edition, Melker Förlag. Laholm 2015 [Forssén 2015 (3)] – i.e., translation into English of Forssén 2015 (1)

- The Entrepreneur and the Making of Tax Laws – A Swedish Experience of the EU law: Third edition. Melker Förlag. Laholm 2017 [Cit. Forssén 2015 (7)]
 - The Making of Tax Laws – Law and Language issues. Melker Förlag. Laholm 2015 [Cit. Forssén 2016 (2)]
- Forssén, Björn och Kellgren, Jan
- Momsskyldighet i särskilda fall: handelsbolag, enkla bolag, konkursbon, dödsbon, förmedlare m.fl. En problematisering av sjätte kapitlet mervärdesskattelagen med förslag de lege ferenda. Jure Förlag AB. Stockholm 2010 [Cit. Forssén och Kellgren 2010]
- Furberg, Per, Bernhard, Stefan, Lindgren, Lars och Johansson, Lars
- Elektroniska pengar: juridiska aspekter. Faktas Digitala Bibliotek. Fakta Info Direkt Sweden AB. Stockholm 2000 [Cit. Furberg m.fl. 2000]
- Gunnarsson, Åsa och Svensson, Eva-Maria
- Genusrättsvetenskap. Studentlitteratur. Lund 2009 [Cit. Gunnarsson & Svensson 2009]
- Henkow, Oskar
- Financial Activities in European VAT A Theoretical and Legal Research of the European VAT System and the Actual and Preferred Treatment of Financial Activities. Kluwer Law International. Alphen aan den Rijn 2008 [Cit. Henkow 2008]
- Jacobs, David and Waldman, Don
- artikeln *Toward a Fiscal Sociology: Determinants of Tax Regressivity in the American States*, Social Science Quarterly, ISSN 0038-4941, 09/1983 Volume 64, No. 3, s. 550-565 [Cit. Jacobs & Waldman 1983]
- Jinno, Naohiko and DeWit, Andrew
- artikeln *Japan's Taxing Bureaucrats: Fiscal Sociology and the Property-tax Revolt*, Social Science Japan Journal, Vol. 1, No. 2 (1998), s. 233-246 [Cit. Jinno & DeWit 1998]
- Kellgren, Jan
- Mål och metoder vid tolkning av skattelag – med särskild inriktning på användning av förarbeten. Iustus förlag. Uppsala 1997 [Cit. Kellgren 1997]
- Kellgren, Johan Henric
- Afhandling om Naringstvánget i gemen och Skrán i synnerhet. Fristående parti i det av Johan Henric Kellgren utgivna Nya Handels-biblioteket 1784. Boken utgiven i ny upplaga av Natur och Kultur. Stockholm 1954. [Cit. Kellgren 1784]
- Mann, Fritz Karl
- the article *The Sociology of Taxation*, The Review of Politics, ISSN 0034-6705, Vol. 5, No. 2 (Apr., 1943), pp. 225-235 [Cit. Mann 1943]
- Martin, Adam
- bokrecension av *Fiscal Sociology and the Theory of Public Finance: An Exploratory Essay*, by Richard E. Wagner, Quarterly Journal of Austrian Economics 12.1 (2009), s. 88-94 [Cit. Martin 2009]

- Martin, Isaac, Mehrotra, Ajay and Prasad, Monica
- artikeln *Fiscal Sociology and the Thunder of History at Northwestern University*, Accounts Vol. 6, Iss. 3, Summer 2007, s. 4-5. ASA Economic Sociology Section Newsletter. American Sociological Association 2007. [Cit. Martin, Mehrotra & Prasad 2007]
- Martin, Isaac, Mehrotra, Ajay and Prasad, Monica
- *The Thunder of History: The Origins and Development of the New Fiscal Sociology*, s. 1-27. Research Paper Number 147. Maurer School of Law Indiana University Bloomington Legal Studies Research Paper Series. Also chapter 1 in *The New Fiscal Sociology: Taxation in Comparative and Historical Perspective* [Cit. Martin, Mehrotra & Prasad 2009]
- Martin, Isaac William, Mehrotra, Ajay K. and Prasad, Monica (editors), *The New Fiscal Sociology: Taxation in Comparative and Historical Perspective*. Cambridge University Press. New York 2009
- McCaffery, Edward J.
- *Where's the Sex in Fiscal Sociology? Taxation and Gender in Comparative Perspective*, s. 1-47, Law and Economics Working Paper Series, Year 2008 Paper 70. University of Southern California Law School. Also chapter 13 in *The New Fiscal Sociology: Taxation in Comparative and Historical Perspective* [Cit. McCaffery 2008]
- Moëll, Christina
- *Harmoniserade tulltaxor: Införlivande, tolkning och tillämpning av internationella regler för varuklassificering*. Juristförlaget i Lund. Lund 1996 [Cit. Moëll 1996]
- Nergelius, Joakim
- *De europeiska domstolarna och det svenska äganderättsskyddet*. Norstedts Juridik. Stockholm 2012 [Cit. Nergelius 2012]
 - *The Constitutional Dilemma of the European Union*, Europa Law Publishing. Groningen 2009 [Cit. Nergelius 2009]
- NORSTEDTS SVENSKA ORDBOK Utarbetad vid Språkdata Göteborgsuniversitet. Norstedts Förlag AB. Stockholm 1991 (red. Sture Allén) [Cit. Norstedts svenska ordbok 1991]
- Olsson, Stefan
- *Punktskatter – rättslig reglering i svenskt och europeiskt perspektiv*. Iustus förlag. Uppsala 2001 [Cit. Olsson 2001]
- Peczenik, Aleksander
- *Juridikens metodproblem: Rättskällelära och lagtolkning*. AWE/Gebbers. Lund 1980 [Cit. Peczenik 1980]
 - *Rätten och förnuftet En lärobok i allmän rättslära*. Norstedts Förlag AB. Stockholm 1986 [Cit. Peczenik 1986]
- Påhlsson, Robert
- *Riksskatteverkets rekommendationer. ALLMÄNNA RÅD OCH ANDRA UTTALANDEN PÅ SKATTEOMRÅDET*. Iustus förlag. Uppsala 1995 [Cit. Påhlsson 1995]

- Ramsden, Paul
- *Learning to Teach in Higher Education*, 2nd Edition, RoutledgeFalmer. London and New York 2003 [Cit. Ramsden 2003]
- Rendahl, Pernilla
- Cross-Border Consumption Taxation of Digital Supplies. IBFD. Amsterdam 2009 [Cit. Rendahl 2009]
- Sandgren, Claes
- *Vad är rättsvetenskap?* Jure Förlag AB. Stockholm 2009 [Cit. Sandgren 2009]
- Schultz, Mårten
- *Condictio indebiti och obehörig vinst vid felaktiga antaganden om momsatsar*, artikel i Svensk skattetidning 2012 s. 576-594 [Cit. Schultz 2012]
- Schyberg, Solbritt
- *Studentcentrering – förutsättning för studenternas lärande?* Chapter 3 in *Högskolepedagogik. Att vara professionell som lärare i högskolan*. Martin Stigmar (red.). Liber. Stockholm 2009 [Cit. Schyberg 2009]
- Smoke, Paul
- artikel om *The New Fiscal Sociology: Taxation in Comparative and Historical Perspective* (review). Edited by Isaac William Martin, Ajay K. Mehrotra, and Monica Prasad. *Journal of Interdisciplinary History*, Volume 41, Number 4, Spring 2011, s. 628-630 [Cit. Smoke 2011]
- Sonnerby, Mikaela
- *Neutral uttagsbeskattning på mervärdesskatteområdet*. Norstedts Juridik. Stockholm 2010 [Cit. Sonnerby 2010]
- Stensgaard, Henrik
- *Fradragsret for merværdiafgift*. Jurist- og Økonomforbundets Forlag. København 2004 [Cit. Stensgaard 2004]
- Stigmar, Martin & Lundberg, Lennart
- *Flexibel utbildning i högskolan*, Chapter 13 in *Högskolepedagogik. Att vara professionell som lärare i högskolan*. Martin Stigmar (red.). Liber. Stockholm 2009 [Cit. Stigmar & Lundberg 2009]
- von Bahr, Stig
- *Lagrådet och förmögenhetsskatten*, artikel i *Skattenytt* 1998 s. 701-702 [Cit. von Bahr 1998]
- Wagner, Richard E.
- *Fiscal Sociology and the Theory of Public Finance: An Exploratory Essay*, Edward Elgar Publishing. Cheltenham, UK; Northampton, MA, USA 2007 [Cit. Wagner 2007]
- Warnling-Nerep, Wiweka
- *Rättsmedel: om- & överprövning av förvaltningsbeslut*. Jure Förlag AB. Stockholm 2015 [Cit. Warnling-Nerep 2015]

- Wiman, Bertil, Bjuvberg, Jan och Burmeister, Jari
- Fasta etableringsställen och fasta driftställen, artikel i Svensk skattetidning 2016 s. 91-92 [Cit. Wiman m.fl. 2016]

Wikipedia – www.wikipedia.org

- Öberg, Jesper
- Mervärdesbeskattning vid obestånd. (2 uppl.). Norstedts Juridik. Stockholm 2001 [Cit. Öberg 2001]

Offentligt tryck, m.m.

Skatteutskottets betänkanden

- bet. 1995/96:SkU12 – Mervärdesskatt på allmänna nyhetstidningar
bet. 2001/02:SkU12 – Sänkt mervärdesskatt på böcker och tidskrifter, en skattereduktion för pensionärer, sänkta socialavgifter i stödområdet, m.m. (prop. 2001/02:45)

Regeringens propositioner

- Prop. 1968:100 – Kungl. Maj:ts proposition till riksdagen med förslag till förordning om mervärdesskatt, m.m.
Prop. 1973:163 – Kungl. Maj:ts proposition med förslag till ändring i förordningen (1968:430) om mervärdesskatt, m.m.
Prop. 1989/90:110 Del 1 – Reformerad inkomst- och företagsbeskattning
Prop. 1989/90:111 – Reformerad mervärdesskatt m.m.
Prop. 1993/94:99 – Ny mervärdesskattelag
Prop. 1993/94:225 – Vissa mervärdesskattefrågor
Prop. 1994/95:19 Del 1 – Sveriges medlemskap i Europeiska unionen
Prop. 1994/95:54 – Ny lag om skatt på energi, m.m.
Prop. 1994/95:56 – Nya lagar om tobaksskatt och alkoholskatt, m.m.
Prop. 1994/95:57 – Mervärdesskatten och EG
Prop. 1995/96:45 – Mervärdesskatt på allmänna nyhetstidningar
Prop. 1996/97:100 Del 1 – Ett nytt system för skattebetalningar, m.m.
Prop. 1998/99:69 – Särskilda mervärdesskatte regler för investeringsguld
Prop. 2001/02:45 – Sänkt mervärdesskatt på böcker och tidskrifter, m.m.
Prop. 2002/03:5 – Vissa mervärdesskattefrågor, m.m.
Prop. 2002/03:77 – Mervärdesskatte regler för elektronisk handel samt för radio- och TV-sändningar
Prop. 2003/04:26 – Nya faktureringsregler när det gäller mervärdesskatt
Prop. 2004/05:15 – Mervärdesskatt vid omsättning av gas och el, m.m.
Prop. 2007/08:25 – Förlängd redovisningsperiod och vissa andra Mervärdesskattefrågor
Prop. 2008/09:88 – Ny kommissionslag
Prop. 2010/11:28 – Vissa tekniska mervärdesskattefrågor
Prop. 2010/11:165 Del 2 – Skatteförfarandet
Prop. 2012/13:124 – Begreppet beskattningsbar person – en teknisk anpassning av mervärdesskattelagen
Prop. 2013/14:1 – Budgetpropositionen för 2014
Prop. 2013/14:224 – Nya mervärdesskatte regler om omsättningsland för telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster
Prop. 2014/15:1 – Budgetpropositionen för 2015
Prop. 2015/16:79 – En ny tulllag

Prop. 2016/17:14 – Ny definition av fastighetsbegreppet i mervärdesskattelagen

Statens offentliga utredningar etc.

Ds 1998:14 – Digitala signaturer – en teknisk och juridisk översikt, s. 101
Ds 2009:58 – Mervärdesskatt för den ideella sektorn, m.m., s. 76
Finansdepartementets brevsvår 2014-12-16 på uppmärksammande av förmodad lucka i lagen 2014-12-12, dnr. Fi2014/4452, s. 113, 115, 198, 216, 261 och 281
Finansdepartementets promemoria av 2012-11-23. Begreppet beskattningsbar person – en teknisk anpassning av mervärdesskattelagen, s. 76
SOU 1989:35 Del 1 – Reformerad mervärdesskatt m.m., s. 87, 235 och 303
SOU 1993:75 – Vissa mervärdesskattefrågor II – Offentlig verksamhet m.m., s. 132
SOU 1995:37 – Vårt dagliga blad – stöd till svensk dagspress (Betänkande av Pressutredningen -94), s. 132, 133 och 134
SOU 1995:69 – Betaltjänster, s. 103
SOU 1998:14 – E-pengar – näringsrättsliga frågor, s. 99, 100, 101, 103, 104, 193, 235, 255, 256 och 303
SOU 2002:74 (Del 1 och Del 2) – Mervärdesskatt i ett EG-rättsligt perspektiv. Betänkande av Mervärdesskatteutredningen, s. 69, 76, 145, 183, 210, 211, 220, 275, 276 och 286
SOU 2006:90 – På väg mot en enhetlig mervärdesskatt, s. 145
SOU 2009:58 Del 3 – Skatteförfarandet, s. 229, 230, 296 och 297
SOU 2010:29 – En ny förvaltningslag. Betänkande av Förvaltningslagsutredningen, s. 20 och 21
SOU 2015:5 – En ny svensk tullagstiftning, s. 230 och 298
Fi2008/4219 (Regeringens svar till EU-kommissionen ang. 4 kap. 8 § ML) – återfinns på www.momsinstitutet.se, s. 145
Fi2011/414 (Regeringens ansökan till EU-kommissionen) – återfinns på www.momsinstitutet.se, s. 145
Veckobrevet från EU-representationen i Bryssel vecka 30 år 2004, www.regeringen.se, s. 240 och 309

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. 79
RSV:s information om nedsättning av eller befrielse från mervärdesskatt RSV Im 1982:3, s. 230 och 298
RSV:s anvisningar RSV Im 1986:5 (upphörde i och med utgången av mars månad 1995 enligt RSV S 1995:6), s. 37
SKV:s ställningstagande 2006-12-18, dnr 131 664715-06/111 (ersatt av ställningstagandet 2013-07-05), s. 85
SKV:s ställningstagande av 2010-07-09, dnr 131 355983-10/111, s. 170, 178, 207 och 272
SKV:s ställningstagande 2013-07-05, dnr 131 340930-13/111 (ersatt av ställningstagandet 2015-12-10), s. 85
SKV:s ställningstagande 2014-02-14, dnr 131 770374-13/111, s. 60
SKV:s ställningstagande 2014-11-21, dnr 131 639684-14/111, s. 111
SKV:s ställningstagande 2015-12-10, dnr 131 656823-15/111 (ersatt av ställningstagandet 2016-03-31), s. 85
SKV:s ställningstagande 2016-03-31, dnr 131 156230-16/111, s. 85, 86, 87, 88, 90, 165, 190 och 252

Handledningar

SKV:s Handledning för mervärdesskatt 2005 (SKV 553 utgåva 16), s. 154
SKV:s Handledning för mervärdesskatt 2009 Del 2 (SKV 554 utgåva 4), s. 154
SKV:s Handledning för mervärdesskatt 2010 Del 2 (SKV 554 utgåva 5), s. 154
SKV:s Handledning för mervärdesskatt 2013 del 1 (SKV 553 utgåva 24), s. 27 och 132

EU-källor

Primärrätt

EU:s stadga om de grundläggande rättigheterna, EUSGR
Fördraget om EU, FEU
Fördraget om EU:s funktionssätt, FEUF [har ersatt EG-fördraget (Romfördraget)]

Utkast till fördrag om upprättande av en konstitution för Europa av den 18 juli 2003 (CONV 850/03)

Sekundärrätt

EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv (77/388/EEG) – sjätte direktivet (ersatt av mervärdesskattedirektivet)
Fusionsdirektivet 2009/133/EG
Kommissionens genomförandeförordning (EU) nr 79/2012 av den 31 januari 2012 om fastställande av tillämpningsföreskrifter för vissa bestämmelser i rådets förordning (EU) nr 904/2010
Moder/dotterbolagsdirektivet 2011/96/EU
Rådets direktiv 94/5/EG (Harmonisering av beskattningen av begagnade varor m.m.)
Rådets direktiv 98/80/EG om komplettering av det gemensamma systemet för mervärdesskatt och om ändring av direktiv 77/388/EEG
Rådets direktiv 2002/38/EG av den 7 maj 2002 om ändring och ändring för begränsad tid av direktiv 77/388/EEG vad gäller mervärdesskatteordningen för radio- och televisionssändningar samt vissa tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg
Rådets direktiv 2003/92/EG av den 7 oktober 2003 om ändring av direktiv 77/388/EEG när det gäller bestämmelserna om platsen för leverans av gas och el
Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt – mervärdesskattedirektivet (ersatte den 1 januari 2007 EG:s första och sjätte mervärdesskattedirektiv)
Rådets direktiv 2008/8/EG om ändring av mervärdesskattedirektivet med avseende på platsen för tillhandahållande av tjänster (omsättningslandsdirektivet för tjänster)
Rådets direktiv 2009/162/EU av den 22 december 2009 om ändring av olika bestämmelser i direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt
Rådets förordning (EG) nr 792/2002 av den 7 maj 2002 om ändring för en begränsad tid av förordning (EEG) nr 218/92 om administrativt samarbete inom området för indirekt beskattning (mervärdesskatt) när det gäller ytterligare åtgärder för elektronisk handel
Rådets förordning (EU) nr 904/2010 av den 7 oktober 2010 om administrativt samarbete och kampen mot mervärdesskattebedrägeri
Rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 av den 15 mars 2011 om fastställande av tillämpningsföreskrifter för direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt (omarbetning) [tillämpningsförordningen]. Tillägg har införts i tillämpningsförordningen genom förordningarna (EU) nr 967/2012 och (EU) nr 1042/2013
Ränte- och royaltidirektivet 2003/49/EG
Sparanddirektivet 2003/48/EG
The E-Money Directive (2000/46/EC) – ersatt av direktivet 2009/110/EC
The E-Money Directive (2009/110/EC)

Unionstullkodexen, förordning (EU) nr 952/2013 (ersatte den 1 maj 2016 gemenskapstullkodexen (EEG) nr 2913/92)

EU-hemsidor

Europaparlamentets hemsida: www.europarl.europa.eu
EU:s hemsida: www.europa.eu

Övrigt

2007/2311 K(2008) 2803 (EU-kommissionens formella underrättelse den 26 juni 2008 om behandlingen av ideella föreningar och registrerade trossamfund i ML) – återfinns på www.momsinstitutet.se, s. 145, 147, 202 och 267

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. 47 och 49
235/85 (kommissionen mot Nederländerna), Rec. 1987 p. I-1471; Jur. 1987 blz. I-1471, s. 83, 192 och 254
342/87 (Genius Holding), ECR 1989 p. 4227, s. 54
348/87 (SUF A), Rec. 1989 p. I-1737; Jur. 1989 blz. I-1737, s. 83, 192 och 254
C-186/89 (W. M. van Tiem), Rec. 1990 p. I-4363; Jur. 1990 blz. I-4363, s. 83, 192 och 254
C-333/91 (Sofitam), Rec. 1993 p. I-3513, s. 93
C-155/94 (Wellcome Trust), REG 1996 s. I-3013, s. 94
C-2/95 (SDC), REG 1997 s. I-3017, s. 83, 94, 95, 102, 175, 192 och 254
C-349/96 (CPP), REG 1999 s. I-973, s. 88
C-358/97 (kommissionen mot Irland), REG 2000 s. I-6301, s. 83, 192 och 254
C-455/98 (Salumets m.fl.), REG 2000 s. I-4993, s. 104
C-142/99 (Floridienne), REG 2000 s. I-9567, s. 93 och 115
C-150/99 (Stockholm Lindöpark), REG 2001 s. I-493, s. 83, 192 och 254
C-235/00 (CSC), REG 2001 s. I-10237, s. 94, 97, 102 och 175
C-269/00 (Seeling), REG 2003 s. I-4101, s. 83, 192 och 254
C-275/01 (Sinclair Collins), REG 2003 s. I-5965, s. 83, 192 och 254
Förenade målen C-255/02 (Halifax m.fl.), REG 2006 s. I-1609, s. 55 och 61
C-412/03 (Hotel Scandic Gåsabäck), REG 2005 s. I-743, s. 56
C-196/04 (Cadbury Schweppes), REG 2006 s. I-7995, s. 61
C-212/04 (Adeneler m.fl.), REG 2006 s. I-6057, s. 171
C-524/04 (Thin Cap GLO), REG 2007 s. I-2107, s. 61
C-401/05 (VDP Dental Laboratory), REG 2006 s. I-12121, s. 126
C-88/09 (Graphic Procédé), REG 2010 s. I-1049, s. 169, 171, 178, 207 och 272
C-594/13 ("go fair" Zeitarbeit), ECLI:EU:C:2015:164, s. 78, 84, 85, 86, 90, 91, 165, 190 och 252

C-264/14 (Hedqvist), förhandsavgörande i HFD 2016 ref. 6, ECLI:EU:C:2015:718, s. 96, 97, 98, 99, 102, 106, 194, 236, 256, 257 och 304

HFD

RÅ 1986 ref. 46, s. 58
RÅ 1988 ref. 42, s. 126 och 127
RÅ 1991 ref. 105, s. 58
RÅ 1993 not. 71, s. 96
RÅ 1993 ref. 78, s. 161
RÅ 1994 not. 13, s. 95 och 96
RÅ 1994 not. 422, s. 96
RÅ 1995 not. 16, s. 79 och 80
RÅ 1996 not. 243, s. 96
RÅ 1998 not. 249, s. 96
RÅ 1998 ref. 40, s. 89 och 90
RÅ 1999 not. 46, s. 95
RÅ 2003 ref. 21, s. 87
RÅ 2005 ref. 11, s. 101 och 102
RÅ 2005 ref. 81, s. 171
RÅ 2006 ref. 58, s. 53
HFD 2012 ref. 52, s. 89
HFD 2014 ref. 40, s. 60
HFD 2015 ref. 29, s. 96
HFD 2016 ref. 6, s. 96, 97, 98, 99, 101, 102, 103, 104, 105, 106, 193, 194, 214, 235, 236, 255, 256, 257, 280, 303 och 304

*Skatterättsnämndens förhandsbesked*⁷⁶¹

SRN 2011-02-03, dnr 57-09/I, s. 132

HD/Svea hovrätt

NJA 2010 s. 168 I och II, s. 225, 236, 292 och 304
NJA 2013 s. 502, s. 105, 225, 226, 234, 291, 292 och 302
Svea hovrätts mål B 1378/96, s. 116, 118, 231 och 299
HD:s mål nr Ö 257-99 (avslag på resningsansökan ang. Svea hovrätts mål B 1378/96), s. 116, 231 och 299

⁷⁶¹ 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/INDEX

Abusive practice	272	Exemption from taxation	263
Actual current law	287	Fastighet.....	148
Adjustment VAT	286	Fastigheter i konkursbon.....	152
Agentförhållande	72, 73	Felaktig punktskatt.....	50, 52
Aktiebolag	53	Finance political considerations.....	280
Alkoholskatt	51	Financial Transaction Tax.....	240, 309
Auktion.....	23	Finansinspektionen	103
Avdragsförbud.....	90	Fiscal sociology	156, 165, 214, 237, 279, 305, 315
Avdragsrätt för ingående moms	47	Form och tillvägagångssätt	20, 168, 172, 173, 177, 208, 218
Bankrupt's estate	269, 274	Frilager.....	60
Barn tillsyn i hemmet	89	Frizon	60
Barter transactions or exchange of assets.....	279	FTT	309
BEPS	241, 310	Funds.....	98
Beskattningsbar person.....	48	Förfarandemissbruk	55
Betalkraft.....	100	Förmedlare	43, 68, 70, 76, 79, 81
Betalningsskyldig	49	Förmedlingsprovisionen.....	72
Bitcoins	96, 255	Förvaltningsåtgärder	94
Brexit.....	311	Förädlingskedjan.....	54, 65, 187
Building entrepreneur.....	269	GAAP.....	286
Business activity.....	248	Goldscheid	15
Capital goods.....	275	Good application of the law	305
Certificate VAT.....	282	Good technocracy	306
Communication distortions ..	245, 246, 259, 269, 270, 277, 279, 281, 287, 288, 290, 291, 299, 301, 302, 305, 306, 307, 318, 319, 320, 321	Gross taxes	309
Competition distortions	283	Handelsbolag.....	27
Consequences	319	Holding companies	261
Council on Legislation	288	i eget namn. 68, 69, 70, 71, 72, 74, 188	
Current law in a true sense	287	Infrastructure.....	212, 277
De icke harmoniserade inkomstskattereglerna 140, 146, 202		Inkomstslaget näringsverksamhet	51
De sententia ferenda	79	Interest	303
Digital cash.....	100	Interpretation problems	246, 289
Digitala kontanter	100	Johan Henric Kellgren	238, 307
Economics		Kommanditbolag.....	27
aspects of on the fiscal sociology	14, 316	Kommissionsavtal	74
Electronic money.....	98	Kommissionsavtal om köp eller försäljning	74
Elektroniska pengar.....	98	Kommissionärsförhållanden	76
E-money	100, 255	Law and language	15, 316
Energy production	260	Leasing or letting of immovable property	269
E-pengar	98, 99	Legal certainty	296
Equilibrium solution.....	258	Legal sociology	315
EU tax.....	309	Logical interpretation problems	302
Europatrappan	226	Means of payment.....	98
European staircase.....	293	Mellanmannen.....	73
European stepladder	293	Monetary political considerations ..	280
Europeisk ekonomisk intressegruppering	27	Money	99, 235, 303
		Municipalities	267
		Ne bis in idem	256, 303

Non-profit associations with a purpose of public benefit.....	267
Non-profit-making organisations .	261, 266
Näringsidkare	52
OECD	310
Omvärdering.....	56, 61
Ord och kontext	
regler om investeringsguld .	44, 121
Organisationer utan vinstsyfte.....	140, 146, 202
Oäkta kommissionärsförhållanden .	43, 79, 81
Payment-power.....	303
Pengar.....	99, 235
Poorly educated governments	307
Preparatory work to the law	248
Primary law	285
Principle of legality for taxation	
measures	275
Producentföretag	23
Pronounced reason	297
Public treasury.....	282
Punktskattedirektivet.....	52
Punktskatter	
energiskatt	51
reklamskatt	51
Quoted companies	300
Real estate	268
Receiver in bankruptcy.....	274
Registered religious communities .	267
Research efforts	
where to find suggestions on	316
Riksbanken.....	103
Russia	321
Sales tax	309
Schumpeter.....	15
Secondary law	285
Semantic interpretation problem ..	250, 251, 260
Skatteförmågeprincipen.....	74, 76
Skattepliktig omsättning.....	48
Skatteupplag	60
Skattskyldig.....	49
Skattskyldighetsbegreppet.....	47
Social sources of economic redistribution by the state	15
Sociology	
aspects of on the fiscal sociology	14, 316
Sociology of law	315
Store of value	98
Sui generis.....	226, 293
Supplementärregeln	51
Supply	263
Supply of goods	264
Supply of services	264
Systematics ...	263, 264, 277, 278, 283, 288
Tax liability.....	306, 307
Tax liable	262
Tax policy	15
Taxable person.....	262, 306, 307
The level of social security and infrastructure	322
The making of tax laws.....	315
The state	267
Tillfälligt lager	60
Tillämpningsförrordningen	172
Transaction.....	263
Tryckeriprodukter	170
TTIP	310
Tullager.....	60
UCC	311
UIF.....	262
Unrecorded cases	299
Upplagshavare.....	51
Upstream.....	259
Use of tax revenues	301
Utgående moms	49
Uttag.....	56, 59
Varulagerinventering	73
Verklig ränta	57
Virtuell valuta	96
Voluntary tax liability	285
Words and context	246, 249, 250, 252, 253, 257, 258, 260, 261, 262, 265, 267, 270, 271, 272, 273, 274, 276, 277, 287, 292, 298, 301, 302
Växlingstjänster	96
Yrkesmässig verksamhet	
huvudregel.....	51
supplementärregel	51