



Momsreform

- förslag för Sverige,
EU och forskningen

*Björn
Forssén*

Melker Förlag

Momsreform – förslag för Sverige, EU och forskningen

© Björn Forssén och Melker Förlag
Oktober 2018

Titel: Momsreform – förslag för Sverige, EU och
forskningen ISBN 978-91-7615-287-4

FÖRORD

I *Momsreform – förslag för Sverige, EU och forskningen* föreslås ändringar av mervärdesskattelagen (1994:200), ML, och av vissa EU-regler. Boken baseras på **I.**, *Momsreform i Sverige: Förslag till ändrade mervärdesskatteregler nationellt och på EU-nivå*, från november 2016; och på **II.**, *Särskilda regler om moms skyldighet*, från februari 2018. Boken berör vad som åtminstone bör ändras i ML angående de allmänna och de särskilda reglerna om rättigheter och skyldigheter och vissa formella regler, redovisningsregler och förfaranderegler, för att göra ML konform med mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG).

Regeringen tillsatte den 22 juni 2016, genom kommittédirektivet 2016:58, *Översyn av mervärdesskattelagstiftningen*, en särskild utredare som senast den 1 april 2019 ska genomföra en författningsteknisk översyn av mervärdesskattelagstiftningen. Den översynen är således bara teknisk, medan denna bok avser de materiella reglerna. I min doktorsavhandling 2013, *Skatt- och betalningsskyldighet för moms i enkla bolag och partrederier*, behandlade jag den särskilda regeln om skattskyldighet i sådana verksamheter, dvs. för sådana rättsliga figurer som inte utgör rättssubjekt, 6 kap. 2 § ML och 5 kap. 2 § skatteförfarandelagen (2011:1244). I 1 kap. 2 § sista st. ML anges att det i 6 kap., 9 kap. och 9 c kap. finns särskilda regler om vem som är skattskyldig. Dessa särskilda regler om skattskyldighet i ML och hur de förhåller sig till EU-rätten på området kommer inte heller att behandlas i den av Regeringen tillsatta utredningen. Jag konstaterar att det även i tidigare utredningar har saknats intentioner från lagstiftarens sida att utreda om de är EU-konforma. I denna bok återknyter jag till 6 kap. 2 §, och tar framför allt upp också den särskilda regel om skattskyldighet för mellanmän som återfinns i 6 kap. 7 § ML. Även de övriga reglerna i 6 kap., 9 kap. och 9 c kap. berörs något.

Med denna bok sammanfattar jag i avdelning **I.** respektive avdelning **II.** de viktigaste materiella ändringarna som bör genomföras beträffande de allmänna materiella momsbestämmelserna, m.m. respektive de särskilda materiella momsbestämmelserna, för att ML ska bli konform med i första hand EU:s mervärdesskattedirektiv. De särskilda reglerna behandlas samlat i avdelning **II.**, men berörs i viss mån även i avdelning **I.**. Dessutom lämnar jag förslag om vissa ändringar på EU-nivå, vilka bör genomföras för att lagstiftningen ska bli förutsebar och effektiv över tid. Denna bok ger sålunda redan idag de praktiskt verkamma juristerna och ekonomerna viktiga rättssäkerhetsmässiga argument avseende momsen med beaktande av det nationella regelverket, ML, och det EU-rättsliga regelverket, dvs. i första hand mervärdesskattedirektivet.

Boken har en avslutande avdelning, **Epilog**. Den består dels i schematiska översikter av de lagrum som berörs i avdelningarna **I.** och **II.**, dels i ett urval av de momsfrågor som bör behandlas av lagstiftaren eller EU, varvid jag lämnar idéer för att forskningen ska stimulera det arbetet. Sist återfinns en bilaga till avdelning **I.**, med en viss frågeställning om de nya reglerna från 2017 om momsbefrielse av beskattningsbara personer med låg omsättning.

Stockholm i oktober 2018
Björn Forssén

INNEHÅLL

FÖRKORTNINGAR, s. 12

I. Allmänna materiella momsbestämmelser, m.m., s. 15

1. INLEDNING, s. 17

1.1 Syfte, s. 17

1.2 Översiktligt om förhållandet mellan nationella regler som berör moms och EU-reglerna, s. 18

1.3 Språkliga frågor, s. 19

1.4 Disposition av den fortsatta framställningen (Avd. I.), s. 20

2. TABELL ÖVER REGLER SOM BERÖRS I SAMBAND MED FÖRSLAG I AVD. I., s. 21

3. MATERIELLA MOMSREGLER, s. 23

3.1 Inledning, s. 23

3.2 Användningen av begreppet skattskyldighet i huvudregeln om avdragsrätten samt avdragsrättens påverkan av förhållanden hos skattskyldig motpart, s. 25

3.2.1 Användningen av begreppet skattskyldighet i huvudregeln om avdragsrätten – 8 kap. 3 § första st. ML, s. 25

3.2.2 Avdragsrättens påverkan av bestämmelsen av beskattningsunderlaget hos skattskyldig motpart – 7 kap. 2 § första st. andra men. ML, s. 28

3.2.2.1 Beskattningsunderlaget för moms kan påverkas av felaktig punktskatt, s. 28

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. 31

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. 33

3.2.4 Konklusioner, s. 35

3.3 Den särskilda bestämmelsen om skattskyldighet för förmedlingstjänster – 6 kap. 7 § ML, s. 37

3.3.1 Inledning och översikt angående behandlingen av 6 kap. 7 § ML, s. 37

3.3.2 Historik angående 6 kap. 7 § ML samt lydelsen av 6 kap. 7 § ML och av närmast motsvarande regler i mervärdesskattedirektivet, s. 39

3.3.3 Skattskyldighet för förmedlare enligt 6 kap. 7 § ML och bestämmelsen av det skattepliktiga området etc, s. 41

3.3.3.1 Prövning av 6 kap. 7 § avseende förmedlare som är beskattningsbara personer, s. 41

3.3.3.2 Prövning av 6 kap. 7 § avseende förmedlare som är icke beskattningsbara personer, s. 47

3.3.3.3 *Jämförelse av 6 kap. 7 § ML med oäkta kommissionärsförhållanden i 6 a kap. 1 § första st. 3 ML*, s. 49

3.3.4 Konklusioner, s. 51

3.3.5 Översiktligt om skattskyldighet i enkla bolag och partrederier samt de avslutande synpunkterna från mina avhandlingar, s. 53

3.3.5.1 *Inledning*, s. 53

3.3.5.2 *Översiktligt om slutsatserna angående 6 kap. 2 § ML (och 5 kap. 2 § SFL)*, s. 54

3.3.5.3 *Avslutande synpunkter från mina avhandlingar*, s. 59

3.3.6 Om övriga särskilda regler om skattskyldighet i 6 kap. ML, s. 61

3.4 Bemanningsföretag och deras momsmässiga status i förhållande till regeln om undantag från skatteplikt för social omsorg – 3 kap. 7 § ML, s. 63

3.4.1 *Inledning angående 3 kap. 7 § ML*, s. 63

3.4.2 *Bemanningsföretag och 3 kap. 7 § ML*, s. 64

3.4.3 *Uttrycket ”annan jämförlig social omsorg” i 3 kap. 7 § ML*, s. 65

3.4.4 *Konklusioner*, s. 71

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. 73

3.5.1 *Inledning angående 3 kap. 9 § ML*, s. 73

3.5.2 *Art. 135.1 f i mervärdesskattedirektivet respektive 3 kap. 9 § ML – värdepappershandel*, s. 74

3.5.3 *Art. 135.1 e och f i mervärdesskattedirektivet respektive 3 kap. 23 § 1 och 3 kap. 9 § ML – bitcoins*, s. 77

3.5.4 *Konklusioner*, s. 85

3.6 Import och förmodad lucka i lagen med hänsyn till två bestämmelser av beskattningsbar person – 4 kap. 1 § och 5 kap. 4 § ML, s. 88

3.6.1 *Problembeskrivning och bedömning*, s. 88

3.6.2 *Konklusioner*, s. 92

3.7 Bestämningarna av vara och tjänst – 1 kap. 6 § ML, s. 93

3.7.1 *Bakgrund till 1 kap. 6 § och problembeskrivning*, s. 93

3.7.2 *Systematiska aspekter på 1 kap. 6 § ML i förhållande till mervärdesskattedirektivet*, s. 93

3.7.2.1 *Exemplet olika slag av investeringsguld – särskilt om 1 kap. 18 § och 3 kap. 10 a och 10 b §§ ML*, s. 93

3.7.2.2 *Exemplet tandvård – särskilt om 3 kap. 4 § andra st. andra strecksatsen och 6 § ML*, s. 97

3.7.2.3 *Exemplet elektroniska tjänster – särskilt om bl.a. lagen (2011:1245) om särskilda ordningar för mervärdesskatt för telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster*, s. 101

3.7.3 Konklusioner, s. 109

3.8 Begränsningen av begreppet ekonomisk verksamhet för allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund – 4 kap. 8 § ML, s. 112

3.8.1 Inledning och översikt angående behandlingen av 4 kap. 8 § ML, s. 112

3.8.2 Beskrivning av skillnaden mellan 4 kap. 8 § ML och reglerna om organisationer utan vinstsyfte i mervärdesskattedirektivet, s. 113

3.8.3 Konsekvenser av nuvarande undantaget från ekonomisk verksamhet avseende allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund i 4 kap. 8 § ML, s. 116

3.8.4 Fördragsbrottsfrågan angående 4 kap. 8 § ML, s. 117

3.8.5 Konklusioner, s. 119

3.9 Fastighetsbegreppets användning i vissa sammanhang i ML, s. 121

3.9.1 Inledning och översikt angående behandlingen av begreppet fastighet i ML, s. 121

3.9.2 Fråga om frivillig skattskyldighet för uthyrning av fastighet och om det är EU-konformt att en vanlig privatperson kan omfattas av sådan skattskyldighet – 9 kap. 1 och 2 §§ ML, s. 123

3.9.3 Särskild fråga om moms på byggnadsentreprenader i samband med byggnadsentreprenörs konkurs – 6 kap. 3 § ML, s. 125

3.9.4 Viss fråga om investeringsvaror som utgör fastigheter och konkurs – 8 a kap. ML, s. 129

3.9.5 Konklusioner, s. 136

4. FÖRFARANDEMÄSSIGA REGLER OM MOMS, s. 141

4.1 Inledning, s. 141

4.2 Frågan om grundläggande principer för de materiella beskattningsreglerna kan begränsas av förfaranderegler, s. 143

4.3 Frågan om det bör införas en EU-förordning som innehåller förfaranderegler för moms, s. 146

4.4 Frågan om tillämpningsförordningen bör upphävas, s. 147

4.5 Konklusioner, s. 151

4.6 Något om rättssäkerhet och befrielseinstitutet i 60 kap. 1 § SFL, s. 157

5. SAMMANFATTNINGAR AV FÖRSLAGEN TILL REGELÄNDRINGAR OCH AV DE EU-RÄTTSLIGA ASPEKTERNA SAMT NÅGOT OM EN STÖRRE FÖRETAGSSKATTERÄTTSLIG REFORM, s. 161

5.1 Sammanfattning av förslagen till regeländringar, s. 161

5.1.1 Inledning, s. 161

5.1.2 Systematiken och bestämmelserna av vara och tjänst – 1 kap. 6 § ML, s. 161

5.1.3 Systematiken och begränsningen av begreppet ekonomisk verksamhet för allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund – 4 kap. 8 § ML, s. 164

5.1.4 Fastighetsbegreppets användning i vissa hänseenden i ML, s. 166

5.2 Sammanfattning av de EU-rättsliga aspekterna, s. 168

5.2.1 Inledning, s. 168

5.2.2 Särskilt om utredande på EU-nivå av behandlingen av enkla bolag samt av behandlingen av bitcoins, s. 169

5.2.2.1 Förslag till utredning på EU-nivå av behandlingen av enkla bolag, s. 169

5.2.2.2 Förslag till utredning på EU-nivå av bitcoins, s. 169

5.2.3 Förslag om utredning på EU-nivå av frågan om EU-rättens företräde framför nationell rätt, s. 170

5.3 Något om en större företagsskatterättslig reform, s. 173

II. Särskilda materiella momsbestämmelser, s. 177

1. INLEDNING, s. 179

--- 6 kap. ML ---

2. HANDELSBOLAG OCH EUROPEISK EKONOMISK INTRESSEGRUPPERING (EEIG), 6 KAP. 1 § ML, s. 182

3. ENKLA BOLAG OCH PARTREDERIER [6 KAP. 2 § ML (5 KAP. 2 § SFL)] OCH ÖRESUNDSKONSORTIET (1 KAP. 2 c § ML) SAMT MOMSPROBLEM MED EXEMPELVIS FILMVERK I ENKLA BOLAG (7 KAP. 1 § TREDJE ST. 8 ML), s. 184

SKATTSKYLDIGHET FÖR MOMS I ENKLA BOLAG OCH PARTREDERIER SAMT ÖRESUNDSKONSORTIET, s. 184

Inledning, s. 184

Översiktlig historisk genomgång av representantregeln, s. 185

Översikt avseende slutsatserna från analys av representantregeln, s. 187

Öresundskonsortiet (1 kap. 2 c § ML), s. 192

MOMSPROBLEM MED EXEMPELVIS FILMVERK I ENKLA BOLAG, 7 KAP. 1 § TREDJE ST. 8 ML, s. 194

4. MELLANMÄN (FÖRMEDLARE), 6 KAP. 7 § (och 8 §), 9 b KAP. ML (RESE TJÄNSTER) OCH SÄRSKILT OM 6 KAP. 7 § OCH PRODUKTIONSBOLAG INOM ARTISTOMRÅDET, s. 197

SKATTSKYLDIGHET FÖR FÖRMEDLARE, s. 197

Inledning, s. 197

Prövning av 6:7 avseende förmedlare som är beskattningsbara personer, s. 199

Prövning av 6:7 avseende förmedlare som är icke beskattningsbara personer, s. 203

Jämförelse av 6:7 med oäkta kommissionärsförhållanden i 6 a kap. 1 § första st. 3 ML, s. 205

Konklusioner, s. 206

UTTRYCKET I EGET NAMN I 9 b KAP. ML ANG. RESETJÄNSTER, s. 207

SÄRSKILT OM 6 KAP. 7 § ML OCH PRODUKTIONSBOLAG INOM ARTISTOMRÅDET, s. 209

5. MOMSPROBLEM MED EXEMPELVIS MUSIKVERK I OSKIFTADE DÖDSBON FRÅN TIDEN FÖRE 1997 (6 KAP. 4 § ML), s. 213

6. MOMSPROBLEM MED FASTIGHETER I KONKURSBON, M.M. (6 KAP. 3 § ML), s. 215

7. DEN SÄRSKILDA REGELN OM MOMSSKYLDIGHET FÖR STATLIGA AFFÄRSVERK (6 KAP. 6 § ML), s. 225

--- 9 kap. ML ---

8. FRIVILLIG SKATTSKYLDIGHET FÖR VISSA FASTIGHETSUPPLÅTELSE (9 KAP. ML), s. 229

ALLMÄNT OM FRIVILLIG SKATTSKYLDIGHET, s. 229

FRÅGAN OM EN VANLIG PRIVATPERSON KAN VARA SKATTSKYLDIG FÖRELIGGER ÄVEN ANG. 9 KAP. 1 OCH 2 §§ ML, s. 232

VISSA FÖRFARANDEMÄSSIGA ASPEKTER ANG. 9 KAP. ML, s. 235

Samägande av fastighet och frivillig skattskyldighet, s. 235

De nya reglerna 2014 avseende frivillig skattskyldighet i förhållande till 7 kap. 4 § SFL, s. 235

--- 9 c kap. ML ---

9. SÄRSKILT OM VAROR I VISSA LAGER (9 c KAP. ML), s. 238

ALLMÄNT OM VAROR I VISSA LAGER ENLIGT 9 c KAP. ML, s. 238

KONKURRENSFÖRDELAR MED VARUOMSÄTTNINGAR EFTER MOMSFRIA OMSÄTTNINGAR AV VAROR I VISSA LAGER OCH AV FINANSIELLA TJÄNSTER, s. 239

Sammanfattning, s. 239

Om sänkning av beskattningsunderlaget och därmed priset på en skattepliktig vara på grund av åtgärder under tiden den har varit placerad i vissa lager – 9 c kap. ML, s. 240

Särskilt om omfattningen av bestämmelserna om undantag från skatteplikt för omsättning av vara i 9 c kap. ML, s. 240

Skatteupplag samt icke-unionsvara, anläggning för tillfällig lagring, tullager och frizon enligt 9 c kap. ML, s. 240

Särskilt om att sänka beskattningsunderlaget och därmed priset på en skattepliktig vara genom åtgärder under tiden varan har varit placerad i lager enligt 9 c kap. ML, s. 242

Allmänna momsbestämmelser, s. 242

Särreglerna i 9 c kap. ML i förhållande till reglerna om undantag från skatteplikt för finansiella tjänster, s. 244

Särskilt om art. 9 i tillämpningsförfordningen och art. 24.1 i mervärdesskattedirektivet och privaträttsliga optioner – angående behov av precisering i art. 24.1 i mervärdesskattedirektivet, s. 252

Konklusioner, s. 253

10. SAMMANFATTNING OCH KONKLUSIONER, s. 255

SAMMANFATTNING, s. 255

Inledning, s. 255

6 kap. 1 §, s. 255

6 kap. 2 §, 6 kap. 7 och 8 §§ och 9 kap. 1 och 2 §§ ML, s. 256

6 kap. 4 § ML, s. 257

6 kap. 3 § ML, s. 257

6 kap. 6 § ML, s. 258

9 c kap. ML, s. 258

KONKLUSIONER, s. 259

Särskilt om konklusioner ang. 6 kap. 2 § och 6 kap. 7 § ML, s. 259

Särskilt om konklusioner ang. 9 c kap. ML, s. 260

Förslag till forskning eller lagändringar, s. 260

Epilog, s. 263

SCHEMATISK ÖVERSIKT AV LAGRUM SOM BERÖRS I AVDELNINGARNA I OCH II., s. 265

Schematisk översikt av lagrum som berörs i Avd. I., s. 265

Schematisk översikt av lagrum som berörs i Avd. II., s. 267

URVAL AV MOMSFRÅGOR SOM BÖR BEHANDLAS AV LAGSTIFTAREN ELLER EU SAMT IDÉER OM METOD OCH ATT FORSKNINGEN BÖR STIMULERA LAGSKRIVNINGSSARBETET, s. 268

A. Urval av momsfrågor som bör behandlas av lagstiftaren eller EU, s.

268

B. Idéer om metod och att forskningen bör stimulera lagskrivningsarbetet, s.

273

Inledning, s. 273

Modell eller verktyg kan inte utgöra metoden i sig, s. 276

Ang. frågorna 1-5 från avsnitt A., s. 278

AVSLUTANDE SYNPKUNKTER, s. 283

BILAGA TILL AVD. I.

Godtrosvärvarv av ingående moms vid inköp från beskattningsbara personer med låg omsättning, s. 285

KÄLLFÖRTECKNING, s. 289

SAKREGISTER, s. 298

FÖRKORTNINGAR

AB, aktiebolag
ADB, Automatisk databehandling
ang., angående
art., artikel/artiklarna
Avd., avdelning (om avdelning I. resp. avdelning II. i denna bok)
BEPS, base erosion and profit shifting
bet., betänkande
BFL, bokföringslagen (1999:1078)
BFN, Bokföringsnämnden
BL, lag (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag (bolagslagen)
bl.a., bland annat
blz., bladzijde (sida på nederländska)
C, curia (om EU-domstolen)
Cit., citat eller citeras
COM, the Commission (eng. för EU-kommissionen)
Dir., kommittédirektiv
dnr, diarienummer
Ds, Departementsserien
dvs., det vill säga
EC, European Community (eng. för EG)
ECLI, European Case Law Identifier/Europeisk identifieringskod för rättspraxis – används i electronic Reports of Cases/Elektroniska rättsfallssamlingen vari fr.o.m. 2012 publikation uteslutande sker av EU-domstolens etc. domar. Publikation sker inte längre i den tryckta formen ECR/REG etc.
ECR, European Court Reports (dvs. REG på eng.)
e.d., eller dylikt
EEG, Europeiska ekonomiska gemenskaperna
EEIG, Europeisk ekonomisk intressegruppering
EG, Europeiska gemenskaperna
EKMR, Europakonventionen
e.Kr., efter Kristus
eng., engelska
EORI, Economic Operators Registration and Identification number
et al., m.fl. – med flera
etc., etcetera
EU, Europeiska unionen (*eng.*, European Union) eller unionen
EUSGR, EU:s stadga om de grundläggande rättigheterna
f, följande sida; ff, följande sidor
FB, förhandsbesked
f.d., före detta
FEU, Fördraget om EU; FEUF, Fördraget om EU:s funktionssätt
fr.o.m., från och med
första direktivet, EG:s första mervärdesskattedirektiv (67/227EEG), ersatt 2007 av mervärdesskattedirektivet
GML, lag (1968:430) om mervärdesskatt
HD, Högsta domstolen
HFD, Högsta förvaltningsdomstolen (före 2011 Regeringsrätten) – även HFD:s årsbok
IL, inkomstskattelagen (1999:1229)
Im, indirekt beskattning mervärdesskatt
Jfr, jämför
Jur., Jurisprudentie van het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen
Kap., kapitel
KL, kommunalskattelagen (1928:370) – har ersatts av IL
KN, Kombinerade nomenklaturen
kr, kronor

Kungl. Maj:ts, Kunglig majestäts
 LSK, lag (2001:1227) om självdeklaration och kontrolluppgifter
 men., mening
 Mervärdesskattedirektivet, Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om
 ett gemensamt system för mervärdesskatt (ersatte 2007 första och sjätte direktiven)
 MF, mervärdesskatteförordningen (1994:223)
 ML, mervärdesskattelagen (1994:200)
 m.m., med mera
 Moms, förkortning av mervärdesskatt
 NJA, Nytt juridiskt arkiv, avdelning I
 not., notismål
 nr, nummer
 OECD, Organization for Economic Co-operation and Development
 p., page/-s (eng.)
 pkt, punkt
 Prop., Regeringens proposition
 Punktskattedirektivet, punktskattedirektivet (2008/118/EG)
 Rec., Recueil de la Jurisprudence de la Cour
 ref., referatmål
 REG, Rättsfallssamling från EG-domstolen, Förstainstansrätten och
 Personaldomstolen – (benämns enligt Lissabonfördraget EU-domstolen, Tribunalen
 och Personaldomstolen; fr.o.m. 2012 sker publikation uteslutande i Elektroniska
 rättsfallssamlingen, jfr ECLI)
 Reg:s, Regeringens
 resp., respektive
 RF, regeringsformen (1974:152)
 RSN, Riksskattenämnden (en av föregångarna till RSV)
 RSV, Riksskatteverket (kan sägas motsvara SKV:s huvudkontor)
 RÅ, Regeringsrättens årsbok (fr.o.m. 2011 HFD:s årsbok)
 s., sida/-or
 SBL, skattebetalningslagen (1997:483) – har ersatts av SFL
 SFL, skatteförfarandelagen (2011:1244)
 SFS, svensk författningssamling
 SJ, Statens järnvägar
 sjätte direktivet, EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv (77/388/EEG), ersatt 2007 av
 mervärdesskattedirektivet
 s.k., så kallad/-e
 SkU, skatteutskottet
 SKV, Skatteverket
 SOU, statens offentliga utredningar
 SRN, skatterättsnämnden
 st., stycket/-na
 t.ex., till exempel
 Tillämpningsförfordningen, 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
 tp, tilläggsprotokoll
 3D, tredimensionell (jfr 3D-skrivare)
 TVL, lag (1994:466) om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet
 taxeringslagen (1990:324)
 UIF, unionsinternt förvärv
 Unionstullkodexen, Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 952/2013 av
 den 9 oktober 2013 om fastställande av en tullkodex för unionen
 Uppl., upplaga
 URL, lagen (1960:729) om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk
 (upphovsrättslagen)
 utg., utgåva
 VAT, value added tax (mervärdesskatt); VIES, VAT Information Exchange System
 VMB, vinstmarginalbeskattning
 www, worldwide web

I. Allmänna materiella momsbestämmelser, m.m.

1. INLEDNING

1.1 Syfte

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

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

Regeringen tillsatte den 22 juni 2016, genom kommittédirektivet 2016:58, *Översyn av mervärdesskattelagstiftningen*, en särskild utredare som senast den 1 april 2019 ska lämna förslag till en enbart strukturell översyn av mervärdesskattelagstiftningen. Syftet med denna bok är i stället att – *de lege ferenda* – föreslå främst materiella förändringar av ML, så att mervärdesskattelagstiftningen överensstämmer med EU-rätten på området, dvs, i första hand mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG). Det innebär också att skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL, berörs i viss mån.

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

¹ Forssén 2015 (1).

² Andra upplagan; Forssén 2017 (1).

³ Tredje upplagan; Forssén 2018 (1).

⁴ Forssén 2015 (2).

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

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

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

Reglerna i ML ska i stort sett baseras på reglerna i mervärdesskattedirektivet. Mervärdesskattedirektivet är i enlighet med art. 288 tredje st. Fördraget om EU:s funktionssätt (FEUF) i princip bindande för Sverige som medlem i EU med avseende på det resultat som ska uppnås med direktivet. Sverige har dock kvar kompetensen på området när det gäller form och tillvägagångssätt för genomförandet av direktivet. Rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 om fastställande av tillämpningsföreskrifter för mervärdesskattedirektivet (tillämpningsförordningen) avser vissa materiella frågor i mervärdesskattedirektivet, och är som förordning direkt tillämplig i EU-länderna, enligt art. 288 andra st. FEUF.

Tillämpningsförordningen gäller emellertid, som nämnts, enbart vissa materiella direktivbestämmelser om moms, den innehåller inte förfaranderegler. Det finns ingen allmän förvaltningsrättslig rättsakt från EU. I SOU 2010:29 (En ny förvaltningslag) som ledde till förvaltningslagen (2017:900) – vilken den 1 juli 2018 ersätter förvaltningslagen (1986:223) – anges bl.a. följande:

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

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

⁵ Se SOU 2010:29 s. 21.

1.3 Språkliga frågor⁶

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

- Jag benämner distorsionerna som föreligger eller riskerar att uppkomma mellan lagstiftarens syfte med en skatteregel och hur den uppfattas av tillämparna för *communication distortion* eller *communication distortions*.
- Communication distortions kan förekomma i vad som anses utgöra gällande rätt eller i vad som utgör en faktisk gällande rätt. När jag därvidlag ibland använder uttrycken *faktisk gällande rätt* respektive *gällande rätt i egentlig mening* avser jag följande: En faktisk gällande rätt kan förekomma hos Skatteverket (SKV) eller hos förvaltningsrätterna och kammarrätterna, dvs. en faktisk gällande rätt som inte har kommit till uttryck i en egentlig gällande rätt i form av rättspraxis från Högsta förvaltningsdomstolen (HFD) eller EU-domstolen.
- Uttrycket *ord och kontext* gäller det förhållandet att språket är beroende av en kontext – “language has a context-dependence”.
- Att lagstiftaren har brustit i att skapa en skatteregel (ord) för den verklighet (kontext) som är avsedd att beskattas eller undantas från beskattning etc. benämner jag i denna framställning *betänkligheter från lagstiftarens sida på temat ord och kontext i samband med tillkomsten av skatteregler*.
- Ibland använder jag liknelsen med ett *isberg* för att beskriva förekomsten av eller risken för utvecklande av en *faktisk gällande rätt* vid sidan av den *gällande rätt i egentlig mening* som kommer till uttryck genom prejudikat från HFD och förhandsavgöranden från EU-domstolen. Sistnämnda utgör isbergets del över ytan. En faktisk gällande rätt ligger i isbergets del under ytan och därmed avser jag främst SKV:s uppfattningar om gällande rätt i handledningar och ställningstaganden, dvs. vad SKV anför utöver förvaltningspraxis i form av sin utgivning av allmänna råd, etc.⁷
- Jag använder ibland, t.ex. i fall som berör vad jag anför om förekomsten av eller risken för utvecklande av en faktisk gällande rätt vid sidan av gällande rätt i egentlig mening, uttrycket *min erfarenhet*, och avser därmed att ange att ett fall från verkligheten

⁶ Jfr även Forssén 2017 (1), avsnitt 1.4. Ang. ”del 1” och ”del 2”: se avsnitt 3.3.5.1.

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

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

- Med *en hypotetisk frågeställning* avser jag att ett fall som berörs vid genomgången i denna bok varken skulle gälla regler som har behandlats i förvaltningsdomstolarna eller hos SKV eller regler där det kan förekomma likadana problem som beträffande regler vilka har behandlats i förvaltningsdomstolarna eller hos SKV.
- Med uttrycket *vanlig privatperson* avser jag en sådan konsument i mervärdesskattemässigt hänseende som inte omfattas av huvudregeln för beskattningsbar person enligt art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet: Det är t.ex. fråga om en fysisk person som enbart bedriver en hobbymässig verksamhet och inte utgör en företagare eller en fysisk person som i och för sig förvärvsarbetar men i ett anställningsförhållande. Ett annat exempel på en vanlig privatperson är en fysisk person som är privat långivare, och som inte bedriver finansieringsverksamhet.
- Med uttrycket *de icke harmoniserade inkomstskattereglerna* markeras ibland att varken primär- eller sekundärrättsliga regler om inkomstskatt är relevanta för frågeställningarna i förevarande framställning.
- Inledningen av ett direktiv eller en förordning från EU kan benämnas *ingress* eller *peambel*. Där anges skälen – motiven – för reglerna i rättsakten.⁸ Jag använder i denna bok, liksom i mina avhandlingar,⁹ uttrycket *ingress*.

1.4 Disposition av den fortsatta framställningen (Avd. I.)

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

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

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

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

⁸ Jfr avsnitt 2.3 i Forssén 2015 (1).

⁹ Se Forssén 2011 och Forssén 2015 (1).

2. TABELL ÖVER REGLER SOM BERÖRS I SAMBAND MED FÖRSLAG I AVD. I.

Tabellen nedan anger de avsnitt i kapitlen 3 och 4 i Avd. I., där ändringsförslag anges för regler som berör moms. När förslag lämnas om att en regel bör ändras, upphöra eller tilläggas något anges den i **fetstil**. I övrigt anges regler som nämns i samband med sådana förslag. [OBS! Löpande anges i Avd. I. om en fråga även berörs i **Avd. II.**]
Ang. 1 kap. 1 § andra st. sista men. och 9 d kap. ML: se avsnitt 5.3 och bilagan.

<i>Regeln/reglerna</i>	<i>berörs i</i>
1 kap. 2 § första st. 1	avsnitten 3.2.1, 3.3.3.2, 3.3.3.3, 3.3.4, 3.9.2, 3.9.5 och 4.5
1 kap. 2 § sista st. ML	avsnitten 3.1, 3.3.3.2, 3.3.3.3, 3.3.4, 3.3.6, 3.9.2, 3.9.5 och 4.5
1 kap. 6 § ML	avsnitten 3.7-3.7.3
1 kap. 18 § ML	avsnitt 3.7.2.1
3 kap. 2 § ML	avsnitten 3.2.3 och 4.5
3 kap. 4 § andra st. andra strecksatsen och 6 § ML	avsnitten 3.4.3, 3.4.4, 3.7.2.2 och 3.7.3
3 kap. 7 § ML	avsnitten 3.4-3.4.4
3 kap. 9 § ML och 3 kap. 23 § 1 ML	avsnitten 3.4.3, 3.4.4 och 3.5-3.5.4
3 kap. 10 § ML	avsnitten 3.4.3, 3.4.4, 3.5.2 och 3.5.4
3 kap. 10 a-10 c §§ ML	avsnitten 3.7.2.1 och 3.7.3
3 kap. 11 a § ML (och 7 kap. 1 § tredje st. 10 ML) och 4 kap. 8 § ML	avsnitten 3.5.3, 3.8.1, 3.8.3 och 3.8.5
4 kap. 1 § och 5 kap. 4 § ML och 2:2 tullagen	avsnitten 3.6-3.6.2
4 kap. 8 § ML	avsnitten 3.8-3.8.5
6 kap. 1, 2, 4, 7 och 8 §§ ML	avsnitten 3.3-3.3.6
- 6 kap. 1 och 4 §§ ML	avsnitt 3.3.6
- 6 kap. 2 § ML (och 5 kap. 2 § SFL)	avsnitten 3.3.5.2, 3.3.5.3 och 4.5
- 6 kap. 7 § och 8 § ML	avsnitten 3.3-3.3.4 och 4.5
6 kap. 3 § ML	avsnitten 3.9.3 (och 3.9.5 och 4.5)
6 kap. 6 § ML (och 1 kap. 16 § första men. ML) och 4 kap. 7 och 8 §§ ML	avsnitt 3.8.2
6 a kap. 1 § första st. 3 ML (och 6 kap. 7 § ML)	avsnitten 3.3.3.3, 3.3.4 och 4.5
7 kap. 1 § tredje st. 1 ML	avsnitten 3.7.2.3 och 3.7.3
7 kap. 1 § tredje st. 8 ML	avsnitt 3.3.5.2

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

3. MATERIELLA MOMSREGLER

3.1 Inledning

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

I förstone behandlas regler kring begreppet *skattskyldig* i ML. I min licentiatavhandling – Forssén 2011 – tog jag upp som huvudfråga A att det inte var EU-konformt att bestämningen av skattesubjektet i tidigare huvudregeln om yrkesmässig verksamhet i 4 kap. 1 § 1 ML skedde genom hänvisning till begreppet näringsverksamhet i 13 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), IL, dvs. till *de icke harmoniserade inkomstskattereglerna*. Genom momsreformen den 1 juli 2013 (SFS 2013:368) upphörde den kopplingen och numera innehåller 4:1 ML begreppet beskattningsbar person i enlighet med dess lydelse enligt huvudregeln i art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet. Sålunda är ML numera anpassad till mervärdesskattedirektivet. Däremot används fortfarande begreppet *skattskyldig* – som motsvarar mervärdesskattedirektivets betalningsskyldig – på ett icke EU-konformt sätt i andra sammanhang i ML. I detta kapitel behandlar jag frågor om följande fall av användningen i ML av begreppet *skattskyldig*:

- I avsnitten 3.2-3.2.4 behandlas användningen av skattskyldighet som prejudiciellt rekvisit för uppkomsten av avdragsrätten för ingående moms enligt huvudregeln i 8 kap. 3 § första st. ML. I min licentiatavhandling var det bifråga D, och jag konkluderade att den bestämningen av avdragsrätten inte kan anses EU-konform, eftersom den närmast motsvarande bestämmelsen i mervärdesskattedirektivet, art. 168 a), använder begreppet beskattningsbar person.¹⁰ I samband med behandlingen av huvudregeln om avdragsrätt berörs även situationer där avdragsrätten påverkas av förhållanden hos skattskyldig motpart till förvärvaren av en vara eller tjänst.
- I avsnitten 3.3-3.3.6 berörs de särskilda reglerna om *skattskyldighet* i 6 kap. ML (utom 3 och 6 §§), nämligen enligt följande:
avsnitten 3.3-3.3.4, om de särskilda bestämmelserna om skattskyldighet för förmedlingstjänster i 6 kap. 7 och 8 §§ ML;
avsnitt 3.3.5.2, om skattskyldighet i enkla bolag och partrederier enligt 6 kap. 2 § ML (och 5 kap. 2 § SFL); och

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

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

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

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

Beträffande vad som gäller i övrigt avseende de särskilda bestämmelserna om skattskyldighet enligt 1 kap. 2 § sista st. ML, dvs. 6 kap., 9 kap. och 9 c kap., berörs 9 kap. om frivillig skattskyldighet för uthyrning av fastighet i avsnitt 3.9.2, medan regeln om varor i vissa lager, 9 c kap., enbart berörs i **avdelning II**. De särskilda reglerna om skattskyldighet berörs endast i viss mån i denna avdelning, medan de berörs särskilt i **avdelning II**.

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

Andra materiella frågor om bestämningen av skattesubjektet som behandlas i detta kapitel gäller bl.a. förhållandet mellan bestämningen av skattesubjektet och bestämningen av skatteobjektet. Därvidlag behandlas:

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

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

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

- I avsnitten 3.7-3.7.3 behandlas systematiska frågor angående bestämmelserna av begreppen vara och tjänst i 1 kap. 6 § ML i förhållande till mervärdesskattedirektivet.
- I avsnitten 3.8-3.8.5 behandlas systematiska frågor angående begränsningen av begreppet ekonomisk verksamhet för allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund i 4

kap. 8 § ML i förhållande till mervärdesskattedirektivet. Dessutom berörs, i samband med 4 kap. 8 § ML, idrottsområdet och reglerna om undantag från skatteplikt respektive om reducerad momsats om 6 procent i 3 kap. 11 a § ML respektive 7 kap. 1 § tredje st. 10 ML samt den särskilda bestämmelsen om skattskyldighet för statliga affärsverk i 6 kap. 6 § ML.

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

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

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

I detta avsnitt berörs användningen av *skattskyldighet* som prejudiciellt rekvisit för uppkomsten av avdragsrätten för ingående moms enligt huvudregeln i 8 kap. 3 § första st. ML. Den bestämningen av avdragsrätten kan inte anses EU-konform, eftersom den närmast motsvarande bestämmelsen i mervärdesskattedirektivet, art. 168 a), använder begreppet beskattningsbar person.¹³

Avdragsrätt för ingående moms på förvärv eller import i verksamheten knyts enligt huvudregeln i 8 kap. 3 § första st. ML till *skattskyldighetsbegreppet*, medan avdragsrätten enligt mervärdesskattedirektivet knyts till begreppet beskattningsbar person. Enligt EU-rätten förutsätts inte att skattepliktiga omsättningar först ska ha gjorts av den beskattningsbara personen, innan avdragsrätt uppkommer. Avgörande för avdragsrätten är att den beskattningsbara personen avser att med sina förvärv skapa skattepliktiga transaktioner i sin ekonomiska verksamhet.¹⁴

Efter det att mina båda avhandlingar hade utgivits genomfördes en momsreform den 1 juli 2013, genom SFS 2013:368. Då frikopplades bestämningen av skattesubjektet enligt den dessförinnan rådande huvudregeln i ML, 4 kap. 1 § 1, från IL, och yrkesmässig verksamhet

¹¹ Se Forssén 2017 (1), avsnitt 3.2.

¹² Se Forssén 2017 (1), avsnitt 3.2.1. Jfr även avsnitt 8.1.6 i Forssén 2011, där konklusionerna ang. bl.a. bifråga D i min licentiatavhandling presenteras, samt avsnitt 2.4 i kapitlet Skattskyldighet för moms – Huvudregeln, enkla bolag och partrederier i Forssén 2015 (1).

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

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

ersattes med begreppet beskattningsbar person. Däremot behandlades inte användningen av begreppet skattskyldig, i stället för beskattningsbar person, för bestämningen av avdragsrättens uppkomst enligt huvudregeln i 8 kap. 3 § första st. ML.

Att begreppet beskattningsbar person används numera i 4 kap. 1 § ML för bestämningen av skattesubjektet är EU-konformt, eftersom överträdelse därmed inte kan ske i förhållande till den motsvarande huvudregeln för beskattningsbar person enligt art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet. Bestämningen av skattesubjektet enligt ML är därigenom EU-konform. Det är dock så att säga enbart halva lösningen, eftersom *skattskyldig* – som motsvarar mervärdesskattedirektivets betalningsskyldig – fortfarande används för bestämningen av avdragsrätten enligt 8 kap. 3 § första st. ML, genom att det lagrummet alltså lyder:

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

Genom att avdragsrätten knyts till begreppet skattskyldighet är inte 8:3 EU-konform, eftersom det kan hävdas att skattepliktiga omsättningar först ska ha gjorts av den beskattningsbara personen, innan avdragsrätt uppkommer för dennes förvärv eller import. Lagstiftaren borde ha insett det senast vid reformen den 1 juli 2013. Jag har i mina avhandlingar använt följande schematiska översikt för att illustrera hur mervärdesskattens skyldigheter och rättigheter hänger ihop:¹⁵

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

Mervärdesskatt (moms) är en konsumtionsskatt som ska bäras av konsumenterna (skattebärarna).¹⁶ Momsen ska inte vara en skatt på

¹⁵ Se även Forssén 2018 (1), 11 100 000.

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

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 importerar varor.¹⁷ Det gäller enligt de allmänna bestämmelserna i ML.¹⁸

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

”Med beskattningsbar person avses den som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat”.¹⁹

För att huvudregeln om avdragsrätten i 8 kap. 3 § första st. ML ska bli EU-konform bör skattskyldighetsbegreppet utmönstras och ersättas med att avdragsrätten anknyts till begreppet beskattningsbar person, såsom i huvudregeln om avdragsrätten i mervärdesskattedirektivet, art. 168 a), där begreppet beskattningsbar person används. Då kan inte 8:3 ML ges den icke EU-konforma tolkningen att det skulle krävas att en beskattningsbar person måste ha gjort skattepliktiga omsättningar, innan denne kan anses ha avdragsrätt för ingående moms för förvärv eller import som vederbörande gör till sin ekonomiska verksamhet. I enlighet med *Rompelman* är det avgörande för avdragsrättens uppkomst att den beskattningsbara personen har för avsikt att med sina förvärv skapa skattepliktiga transaktioner i sin ekonomiska verksamhet.²⁰ Begreppet – ordet – skattskyldighet används således i en felaktig kontext, när det används som prejudiciellt rekvisit för avdragsrättens uppkomst enligt 8 kap. 3 § första st. ML. Att lagstiftaren inte insåg det vid reformen den 1 juli 2013 visar att lagstiftaren inte beaktar till fullo att två regelverk måste beaktas beträffande momsfrågorna, dvs. både ML och mervärdesskattedirektivet, och det utgör enligt min mening ett exempel

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

¹⁸ Jfr 1 kap. 2 § första st. 1 med hänvisning till 1 § första st. 1 och 8 kap. 3 § första st. och 10 kap. 11-12 §§ ML.

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

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

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

För övrigt bör av samma skäl som presenteras i detta avsnitt angående huvudregeln 8 kap. 3 § första st. ML begreppen skattskyldig, skattskyldiges och skattskyldighet även ersättas med beskattningsbar person i 8 kap. 3 § andra st. och 4 och 4 a §§ ML. Däremot är det korrekt att skattskyldig används i 8 kap. 6 § första st. ML angående säljaren för att bestämma det reciproka förhållandet mellan avdragsrätten hos en köpare och skattskyldigheten hos en säljare, när det gäller till vilket belopp den ingående momsens uppgår. Det är förenligt med reciprocitetsprincipen som uttrycks genom art. 167 i mervärdesskattedirektivet.

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

3.2.2.1 Beskattningsunderlaget för moms kan påverkas av felaktig punktskatt²²

I beskattningsunderlaget för moms ska, enligt 7 kap. 2 § första st. andra men. ML, ingå skatter och avgifter (utom moms). Det innebär i förekommande fall att punktskatt ska ingå i beskattningsunderlaget för att beräkna den moms som ska redovisas och betalas för en skattepliktig omsättning av vara eller tjänst.²³ Om punktskatt behandlas på ett felaktigt sätt, påverkar det bestämmningen av beskattningsunderlaget för moms. I detta avsnitt tar jag upp några synpunkter som jag har framlagt i annat sammanhang, där jag har berört att punktskatt i visst hänseende kan vara felaktig och påverka beskattningsunderlaget för moms.²⁴

- I Forssén 2011 tog jag, som nämnts,²⁵ upp som huvudfråga A att det inte var EU-konformt att bestämmningen av skattesubjektet i huvudregeln i 4:1 ML skedde genom hänvisning till begreppet näringsverksamhet i 13 kap. IL. Genom momsreformen den 1 juli 2013 (SFS 2013:368) upphörde den kopplingen och numera

²¹ Se Forssén 2017 (1), avsnitt 3.2.2. Jfr även Forssén 2018 (1), 12 201 024 och 12 215 000 samt Forssén 2018 (2), avsnitten 2.3 och kap. 4.

²² Se Forssén 2017 (1), avsnitt 3.2.2.1. Jfr även Forssén 2018 (1), 12 201 024 och Forssén 2018 (2), avsnitt 2.3.

²³ Upplyningsvis får nämnas att det följer av 22 kap. 5 § ML att kompensation som tas ut för moms inte ska ingå vid beräkning av annan statlig skatt eller avgift som tas ut efter försäljningspriset eller något annat liknande värde, dvs. exempelvis vid beräkning av punktskatt.

²⁴ Jfr Forssén 2018 (2), avsnitt 2.3.

²⁵ Se avsnitt 3.1.

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

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

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

”En verksamhet är yrkesmässig, om den
1. utgör näringsverksamhet enligt 13 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), eller
2. bedrivs i former som är jämförliga med en till sådan näringsverksamhet hänförlig rörelse och ersättningen för omsättningen i verksamheten under ett kalenderår överstiger 30 000 kronor.”²⁷

- För reklamskatten är huvudregeln också att skattesubjektet bestäms genom att vad som anses utgöra yrkesmässig verksamhet definieras med hänvisning till begreppet näringsverksamhet i 13 kap. IL.²⁸
- Däremot gäller beträffande t.ex. alkoholskatt att med yrkesmässighet förstås – utan koppling till IL – att en upplagshavares verksamhet är ett led i näringsutövning.²⁹

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

²⁶ Se avsnitt 3.2.1.

²⁷ Se Forssén 2018 (2), avsnitt 2.3, och även Forssén 2007 (1) s. 28.

²⁸ Se första st. av anvisningarna till 9 § lag (1972:266) om skatt på annonser och reklam. Se Forssén 2018 (2), avsnitt 2.3, och även Forssén 2007 (1) s. 28.

²⁹ Definitionen av vad som är yrkesmässigt framgår inte av lagreglerna om skattskyldiga och upplagshavare, 8 och 9 §§ lag (1994:1564) om alkoholskatt, utan av förarbetena, prop. 1994/95:56 s. 85. Se Forssén 2018 (2), avsnitt 2.3, och även Forssén 2007 (1) s. 28.

tradition på området indirekta skatter att knyta den beskattningen till den direkta.³⁰ Jag förväntade mig att forskningen eller lagstiftaren skulle ta upp frågan om förenligheten med nämnda koppling till IL med EU-rätten på punktskatteområdet, men så har inte skett. Det kan möjligen bero på att det området är tämligen obeforskat, och att lagstiftaren tror att problematiken i fråga med bestämningen av skattesubjektet har behandlats av forskningen om punktskatter.³¹ Att lagstiftaren inte gjorde en för de indirekta skatterna moms och punktskatter gemensam reform den 1 juli 2013 utgör enligt min mening ett exempel på betänkligheter från lagstiftarens sida på temat ord och kontext i samband med tillkomsten av skatteregler. Lagstiftaren borde ha beaktat att min licentiatavhandling pekade på att problemet med koppling till *de icke harmoniserade inkomstskattereglerna* fanns inte bara för momsen, utan också på punktskatteområdet.

Jag har redan före min licentiatavhandling uppmärksammat att det inte har skett någon analys i doktrinen av om den nationella lagstiftningen om punktskatter är konform med *näringsidkare* i art. 7.2 i det dåvarande cirkulationsdirektivet (92/12/EEG) och begreppet *självständig verksamhet*, när det gäller yrkesmässighetsbegreppet.³² Jag får ånyo resa den frågan, nu utifrån det s.k. punktskattedirektivet (2008/118/EG), som den 1 april 2010 ersatte cirkulationsdirektivet.³³

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

³⁰ Se Forssén 2011 s. 54, där hänvisning sker i förevarande hänseende till prop. 1994/95:54 s. 81 och 82, varav framgår att motivet till att, med ML som förebild, koppla yrkesmässighetsbegreppet i lagen om skatt på energi till inkomstskattens näringsverksamhetsbegrepp var att behålla nämnda tradition. Se även Forssén 2018 (2), avsnitt 2.3.

³¹ Se Olsson 2001 s. 144, där ”13 kap. 1 § IL” bara anges i en not (jämte huvudregeln för skattskyldigheten enligt ML), och ingenting nämns om att kopplingen till det inkomstskatterättsliga näringsverksamhetsbegreppet för bestämningen av skattesubjektet skulle vara något problem beträffande vare sig moms eller punktskatter. Se även Forssén 2018 (2), avsnitt 2.3.

³² Se Forssén 2007 (1) s. 29 och 30, där Olsson 2001 också nämns i förevarande hänseende. Se även Forssén 2018 (2), avsnitt 2.3.

³³ Se även Forssén 2011 s. 51 och 52. Se dessutom Forssén 2018 (2), avsnitt 2.3.

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

Att jag i förevarande framställning särskilt tar upp frågan i närmast föregående avsnitt om att en felaktig punktskatt kan påverka beskattningsunderlaget för moms beror i första hand på att en sådan felaktig behandling av punktskattefrågan indirekt kan påverka avdragsrätten för ingående moms enligt 8 kap. 3 § första st. ML hos köparen av den punktskattepliktiga varan eller tjänsten. Jag får i det hänseendet upprepa ytterligare några saker som jag har tagit upp i annat sammanhang:³⁵

- Eftersom kopplingar fortfarande råder för bestämningen av skattesubjektet avseende vissa punktskatter till begreppet näringsverksamhet enligt 13 kap. IL, är det, enligt min uppfattning, tämligen klart att urvalet av skattesubjekt på punktskatteområdet i sådana fall blir alltför omfattande i förhållande till punktskattedirektivet. Där framgår det av pkt 16 och 22 i ingressen att den skattskyldige alltså ska vara en *näringsidkare*. Exempelvis skulle ett aktiebolag som blott bedriver en hobbyverksamhet utgöra skattesubjekt enligt den svenska lagstiftningen om energiskatt och reklamskatt, genom att yrkesmässighetsbegreppet där bestäms med hänvisning till begreppet näringsverksamhet i hela 13 kap. IL.³⁶
- HFD har med hänvisning till 13 kap. 1 och 2 §§ IL angett att på grund av att "[e]tt aktiebolags inkomster och utgifter" inte kan "hänföras till något annat inkomstslag" får "[e]tt nybildat aktiebolag [...] anses bedriva en näringsverksamhet som fortgår intill dess bolaget upphör".³⁷ Det krävs således inte ens att aktiebolagets verksamhet utgör någon affärsverksamhet för att bolaget ska anses ha näringsverksamhet enligt 13 kap. 2 § IL. Det är inte förenligt med vad som får förstås med begreppet näringsidkare enligt punktskattedirektivet, där det av art. 4 följer att skattesubjektet ska driva något slags affärsverksamhet. Eftersom bl.a. punktskatter ska ingå i beskattningsunderlaget för moms, enligt 7 kap. 2 § första st. andra men. ML, kan det således bli fråga om att den kostnads massa som – jämte påslag för vinst – bildar priset för omsättningen av en vara eller tjänst,

³⁴ Se Forssén 2017 (1), avsnitt 3.2.2.2. Jfr även Forssén 2018 (1), 12 201 024 och 12 215 000 samt Forssén 2018 (2), avsnitt 2.3.

³⁵ Jfr Forssén 2018 (2), avsnitt 2.3.

³⁶ Se även Forssén 2018 (2), avsnitt 2.3.

³⁷ Se RÅ 2006 ref. 58. Se även Forssén 2011 s. 83 och 84. Se även Forssén 2018 (2), avsnitt 2.3.

och därmed beskattningsunderlaget för moms, blir förhöjt jämfört med om kopplingen i lagen om skatt på energi respektive i lagen om skatt på annonser och reklam till 13 kap. IL togs bort av lagstiftaren – i likhet med vad som redan har skett på momsområdet genom ändringen av 4 kap. 1 § ML genom SFS 2013:368.³⁸

Genom att säljaren av en vara eller tjänst tillämpar ett sådant förhöjt beskattningsunderlag som avses här, ställer sig frågan om det medför problem beträffande ett köpande företags avdragsrätt för ingående moms, varför jag från avsnitt 2.3 i Forssén 2018 (2) upprepar ytterligare några reflektioner:

- Enligt min uppfattning borde situationen vara att likna vid s.k. kumulativa effekter, dvs. när det för ett företag i en förädlingskedja avseende en vara eller tjänst har förelegat begränsningar beträffande avdragsrätten för ingående moms.³⁹ I sådana situationer blir beskattningsunderlaget i senare led i kedjan högre om sådan begränsning inte hade förelegat, eftersom det blir skatt på skatt (kumulativ effekt). Det innebär dock för det företag som förekommer senare i kedjan enbart att vederbörande får dra en ingående moms som säljaren debiterat på ett pris som på grund av den latent momsen innehåller en förhöjd kostnadsmassa, om vederbörande har full avdragsrätt i sin verksamhet. Det är enligt min uppfattning inte fråga om en sådan situation där säljaren felaktigt skulle ha betecknat ett belopp som moms i fakturan till det köpande företaget. I en sådan situation hade säljaren varit betalningsskyldig enligt 1 kap. 1 § tredje st. och 2 e § ML, som infördes den 1 januari 2008 genom SFS 2007:1376 i enlighet med art. 203 i mervärdesskattedirektivet, men eftersom ett sådant belopp inte utgör moms enligt ML hade det inte utgjort ingående moms enligt 8 kap. 2 § ML, och köpande företaget hade saknat avdragsrätt.⁴⁰
- I förevarande fall med ett förhöjt beskattningsunderlag hos säljaren till följd av att punktskatter tagits ut i förädlingskedjan, vilka inte skulle ha tagits ut om kopplingen till 13 kap. IL inte gjordes i lagen om skatt på energi respektive i lagen om skatt på

³⁸ Se även Forssén 2018 (2), avsnitt 2.3.

³⁹ Jfr Forssén 2018 (1), 12 211 110.

⁴⁰ Se prop. 2007/08:25 s. 88, där det, med hänvisning till EU-målet 342/87 (*Genius Holding*), anges att avdragsrätt inte föreligger för sådan ingående moms för vilken betalningsskyldighet uppkommer till följd av art. 203 i mervärdesskattedirektivet, utan att det är ”den bakomliggande transaktionens reella innebörd som avgör rätten till avdrag”. Se även Forssén 2018 (2), avsnitt 2.3.

annonser och reklam, anser jag att köpande företag ska kunna utöva avdragsrätt för den debiterade ingående momsen i fakturan från säljaren enligt 8 kap. 5 § ML, om vederbörande har avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms i sin verksamhet enligt 8 kap. 3 § första st. eller 10 kap. 11 § ML.⁴¹

- I Forssén 2011 anförde jag att om ingenting gjordes beträffande kopplingen i 4 kap. 1 § 1 ML till hela 13 kap. IL kunde juridiska personer användas för att uppnå fördelar momsmässigt sett. Om sålunda den kopplingen sedermera inte hade upphävts, genom SFS 2013:368, hade SKV varit tvungen att visa att det var fråga om bedrägeri eller om s.k. förfarandemissbruk som gav skattefördelar i strid mot syftet med reglerna i ML och mervärdesskattedirektivet, för att kunna underkänna ett avdrag för ingående moms som annars vore godtagbart formellt sett.⁴² Jag får anföra detsamma beträffande punktskatterna i de fall där den nationella lagstiftningen alltjämt gör samma koppling till 13 kap. IL för bestämningen av skattesubjektet.⁴³

Att lagstiftaren inte gjorde en för de indirekta skatterna moms och punktskatter gemensam reform den 1 juli 2013 utgör enligt min mening, som nämnts,⁴⁴ ett exempel på betänkligheter från lagstiftarens sida på temat ord och kontext i samband med tillkomsten av skatteregler. Genomgången i förevarande avsnitt förstärker den bedömningen, eftersom den visar att lagstiftaren inte heller har beaktat den kontext i vilken avdragsrätten för ingående moms enligt 8:3 första st. etc. befinner sig, genom att punktskatterna indirekt påverkar den ingående 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.

3.2.3 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 ML⁴⁵

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

⁴¹ Se även Forssén 2018 (2), avsnitt 2.3.

⁴² Se pkt 86 i förenade målen C-255/02 (*Halifax m.fl.*) samt även Forssén 2011 s. 266.

Se även Forssén 2018 (2), avsnitt 2.3 samt Forssén 2018 (1), 12 215 000.

⁴³ Se även Forssén 2018 (2), avsnitt 2.3.

⁴⁴ Se avsnitt 3.2.2.1.

⁴⁵ Se Forssén 2017 (1), avsnitt 3.2.3. Jfr även Forssén 2018 (1), 12 202 020.

avdragsrätt, 8 kap. 4 § 4 ML.⁴⁶ Den regeln gäller avdragsrätt för ingående moms vid köparens förvärv av egenregifastighet från byggnadsrörelse, när säljaren av sådan fastighet har redovisat eller ska redovisa utgående moms för uttag i sin byggnadsrörelse i enlighet med 2 kap. 7 § ML. I förevarande hänseende är det inte i första hand fastighetsbegreppet som är problemet. I stället gäller den problematik – lucka i lagen – som berörs i detta avsnitt i grunden att det föreligger en syntaktisk tolkningsfråga i 8 kap. 4 § 4 ML, som lyder:

”Den som bedriver en verksamhet som medför skattskyldighet får också göra avdrag om den skattskyldige köper en fastighet, hyresrätt eller en bostadsrätt till en lägenhet och fastigheten eller lägenheten i säljarens byggnadsrörelse har tillförts tjänster, vilkas tillförande utgör skattepliktiga uttag enligt 2 kap. 7 §, utan att fastigheten eller lägenheten därefter har tagits i bruk av säljaren: för den utgående skatt som säljaren har redovisat eller ska redovisa för uttagen”.

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

När byggmästaren säljer sin fastighet sker det 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.

⁴⁶ Före den 1 januari 2016: 8 kap. 4 § första st. 4 ML. Genom SFS 2015:888 har 8:4 enbart ett st.

Frågeställningen kan enligt min uppfattning inte betecknas som hypotetisk. Det är, som nämnts, fråga om en syntaktisk tolkningsfråga angående 8 kap. 4 § 4. Den liknar det syntaktiska tolkningsproblem som beskrivs i avsnitt 2.3. i Forssén 2017 (1). Den enda skillnaden är att i det fallet saknades ord för precisering av vem som kunde åtnjuta retroaktiv avdragsrätt, vilket åtgärdades av lagstiftaren när ML ersatte lagen (1968:430) om mervärdeskatt, GML, den 1 juli 1994, medan problemet med 8 kap. 4 § 4 är att orden ”eller ska redovisa för uttagen” däri borde utmönstras, så att den ifrågavarande luckan i lagen inte ska kunna föreligga längre. Det syntaktiska tolkningsproblemet avseende 8 kap. 4 § 4 är således inte något som borde te sig som nytt för lagstiftaren, varför de båda fallens likheter sålunda gör att jag inte betecknar frågeställningen i detta avsnitt som hypotetisk.

Således möjliggör enligt min uppfattning luckan i 8 kap. 4 § 4 att kringgå andra strecksatsen i 1 kap. 2 § första st. 4 b, som ska hindra att tillfälliga aktörer sätts in i entreprenadkedjor för att kringgå ordningen med omvänd skattskyldighet inom byggsektorn. Lagstiftaren har missat detta, trots att jag i två artiklar redan 2007 berörde bl.a. ifrågavarande fenomen.⁴⁷

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 2015:888.⁴⁸ 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 Konklusioner⁴⁹

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

⁴⁷ Se Forssén 2007 (2) och Forssén 2007 (3).

⁴⁸ Jfr även Forssén 2018 (1), 12 202 023.

⁴⁹ Se Forssén 2017 (1), avsnitt 3.2.4.

koppling till *de icke harmoniserade inkomstskattereglerna* fanns inte bara för moms, 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 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 3.2.3 behandlas en av de särskilda regler i 8 kap. 4 § ML vilka utvidgar avdragsrätten för ingående moms i förhållande till huvudregeln i 8 kap. 3 § första st. ML, nämligen 8 kap. 4 § 4, som gäller avdragsrätt för ingående vid köparens förvärv av egenregifastighet från byggnadsrörelse, när säljaren av sådan fastighet har redovisat eller ska redovisa utgående moms för uttag i sin byggnadsrörelse i enlighet med 2 kap. 7 § ML. Genomgången av 8 kap. 4 § 4 ML visar att det är möjligt att kringgå andra strecksatsen i 1 kap. 2 § första st. 4 b, som ska hindra att tillfälliga aktörer sätts in i entreprenadkedjor för att kringgå ordningen med omvänd skattskyldighet inom byggsektorn. Lagstiftaren har missat detta, trots att jag i två artiklar redan 2007 berörde bl.a. ifrågavarande fenomen.⁵⁰ 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

⁵⁰ Se Forssén 2007 (2) och Forssén 2007 (3).

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.⁵¹

3.3 Den särskilda bestämmelsen om skattskyldighet för förmedlingstjänster – 6 kap. 7 § ML⁵²

3.3.1 Inledning och översikt angående behandlingen av 6 kap. 7 § ML⁵³

I detta avsnitt berörs en av de särskilda bestämmelserna om vem som i vissa fall är *skattskyldig*, nämligen den särskilda bestämmelsen om skattskyldighet för förmedlingstjänster i 6 kap. 7 § ML, som saknar en direkt motsvarighet i mervärdesskattedirektivet. Jag behandlar 6 kap. 7 § ML som ett semantiskt tolkningsproblem,⁵⁴ och använder därför ibland uttrycket ”6:7-fall” för att framhålla att frågeställningen här i första hand gäller vilka situationer som lagrummet kan omfatta.⁵⁵

Från mina båda avhandlingar har jag hämtat uttrycket extrema tolkningsresultat,⁵⁶ och med ett sådant avser jag framför allt att bruket av *begreppet skattskyldig i ML* kan innebära att en vanlig privatperson ges karaktären av skattesubjekt. Då strider ML mot den grundläggande tanke med mervärdesskatteprincipen enligt art. 1.2 i mervärdesskattedirektivet, som uttrycker vad som avses med moms enligt EU-rätten,⁵⁷ 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 genom att situationer skulle utgöra ”6:7-fall” men sakna någon motsvarighet i förmedlingstjänster som är brukliga

⁵¹ Jfr även avsnitten 3.9.3 och 3.9.5.

⁵² Se Forssén 2017 (1), avsnitt 3.3. Jfr även Forssén 2018 (1), 11 222 000 och 12 201 030-12 201 033. Ang. frågorna i avsnitten 3.3.1-3.3.4: se även *Avd. II*.

⁵³ Se Forssén 2017 (1), avsnitt 3.3.1.

⁵⁴ Jfr Forssén 2017 (1), avsnitt 2.2.

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

⁵⁶ Se Forssén 2011 och Forssén 2015 (1).

⁵⁷ Jfr ang. ’momsen enligt EU-rätten’/’mervärdesskatteprincipens beståndsdelar enligt EU-rätten’: Forssén 2018 (1), 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).

inom affärlivet. I så fall föreligger en sådan faktisk gällande rätt vid sidan av den rättspraxis hos HFD eller EU-domstolen som ger uttryck för gällande rätt i egentlig mening, dvs. det kan föreligga en faktisk gällande rätt genom SKV:s tillämpning av ”6:7-fall” som så att säga ligger i isbergets del under ytan, och som inte har stöd i den rättspraxis hos HFD eller EU-domstolen som kan sägas ligga i isbergets del över ytan.

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

Jag har även anført 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.⁵⁸ Jag jämför med vad jag har kommit fram till på temat EU-konformitet angående representantregeln, när jag behandlar temat extrema tolkningsresultat beträffande den särskilda bestämmelsen om skattskyldighet för förmedlingstjänster i 6 kap. 7 § ML.

Beträffande ett producentföretags försäljning av en vara eller en tjänst på auktion anges i 6 kap. 8 § ML att vad som sägs om skattskyldighet i 7 § ska gälla producentföretaget och producenten.⁵⁹ 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 §.⁶⁰

- Jag fortsätter genomgången av 6 kap. 7 § i nästa avsnitt (3.3.2) med att ge en historik angående regeln, återge dess lydelse och lydelsen av närmast motsvarande regler i mervärdesskattedirektivet.⁶¹

⁵⁸ Se översiktligt om 6:2 ML i avsnitt 3.3.5. Jfr även den grundliga genomgång av mervärdesskatt och enkla bolag (och partrederier) som jag gör i min doktorsavhandling: Forssén 2015 (1).

⁵⁹ 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.

⁶⁰ Jfr Forssén 2018 (1), 12 200 001.

⁶¹ Jfr Forssén 2018 (1), 12 200 001.

- Därefter behandlas i avsnitten under 3.3.3, dvs. avsnitten 3.3.3.1-3.3.3.3, speciella problem angående den särskilda bestämmelsen om skattskyldighet för förmedlare enligt 6 kap. 7 § ML och bestämningen av det skattepliktiga området etc. Jag prövar 6 kap. 7 § dels avseende förmedlare som är beskattningsbara personer (avsnitt 3.3.3.1), dels avseende förmedlare som är icke beskattningsbara personer (avsnitt 3.3.3.2).
- Jag jämför också 6 kap. 7 § ML med 6 a kap. 1 § första st. 3 ML och s.k. oäkta kommissionärsförhållanden däri (avsnitt 3.3.3.3).

3.3.2 Historik angående 6 kap. 7 § ML samt lydelsen av 6 kap. 7 § ML och av närmast motsvarande regler i mervärdesskattedirektivet⁶²

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

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

Bestämmelsen i 6 kap. 7 § är en specialregel i ML, och någon motsvarighet finns t.ex. inte inom inkomstskatterätten. Regeln om särskild skattskyldighet i 6 kap. 7 § ML härrör, som nämnts,⁶³ från den allmänna varuskatten från 1959, som ersattes av den första svenska lagstiftningen om mervärdesskatt 1969, dvs. av GML. I tredje st. första men. i anvisningarna till 12 § Kungl. Maj:ts förordning (1959:507) om allmän varuskatt angavs: ”Vid försäljning i *kommission* anses kommissionären såsom säljare.” Regeln överfördes sedan till första st. i pkt 3 av anvisningarna till 2 § GML, när mervärdesskatten således

⁶² Se Forssén 2017 (1), avsnitt 3.3.2. Jfr även Forssén 2018 (1), 11 222 000.

⁶³ Se avsnitt 3.3.1.

ersatte varuskatten 1969.⁶⁴ När ML ersatte GML den 1 juli 1994 överfördes regeln till 6 kap. 7 § ML.⁶⁵ Därefter har Sverige anslutit sig till EU 1995, och vid tolkningen av 6 kap. 7 § ML bör därför två regelverk numera beaktas: det nationella ML respektive från EU-rätten – i första hand – mervärdesskattedirektivet.

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

Art. 14.2 c i mervärdesskattedirektivet

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

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

Art. 28 i mervärdesskattedirektivet

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

⁶⁴ Se prop. 1968:100 s. 17, 120 och 121.

⁶⁵ Se prop. 1993/94:99 s. 190.

3.3.3 Skattskyldighet för förmedlare enligt 6 kap. 7 § ML och bestämmelsen av det skattepliktiga området etc⁶⁶

3.3.3.1 Prövning av 6 kap. 7 § avseende förmedlare som är beskattningsbara personer⁶⁷

För en översiktlig genomgång av den särskilda bestämmelsen om skattskyldighet för förmedlare, 6 kap. 7 § ML, hänvisar jag till närmast föregående avsnitt.⁶⁸ 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,⁶⁹ från den allmänna varuskatten från 1959. Den har, som också nämnts,⁷⁰ 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 uppstår likviden för varan eller tjänsten skall vid bedömning av skattskyldigheten för omsättningen av varan eller tjänsten denna anses omsatt såväl av honom som av hans huvudman.”

Regeln innebär att huvudmannen anses ha omsatt varan eller tjänsten till förmedlaren, och sedan anses förmedlaren i sin tur ha gjort samma omsättning till köparen av varan eller tjänsten.⁷¹

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.

⁶⁶ Se Forssén 2017 (1), avsnitt 3.3.3.

⁶⁷ Se Forssén 2017 (1), avsnitt 3.3.3.1. Jfr även Forssén 2018 (1), 12 201 031.

⁶⁸ Se avsnitt 3.3.2.

⁶⁹ Se avsnitt 3.3.2.

⁷⁰ Se avsnitt 3.3.2.

⁷¹ Se avsnitt 3.3.2.

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

Jag anser att den beskrivna inställningen från SKV:s sida inte har stöd i en tolkning av 6 kap. 7 § ML utifrån den EU-rätt som gäller på området sedan 1995.⁷² Angående tillkomsten av 6 kap. 7 § i ML är det därför viktigt att beakta att regeln har okritiskt överförs till ML – via GML – från 1959 års lagstiftning om allmän varuskatt. Det är grundorsaken till aktuella tolknings- och tillämpningsproblem beträffande vilka situationer som utgör ”6:7-fall”.

Den särskilda bestämmelsen om skattskyldighet för förmedlare, 6 kap. 7 § ML, emanerar från en lagstiftning där i första hand varor utgjorde skatteobjekt. Den allmänna varuskatten från 1959 omfattade således i första hand följande typiska beskattningssituation: En affärsidkare, t.ex. livsmedelshandlare, tillhandahåller mot betalning en vara över disk till en kund. Motsvarigheten till dagens 6 kap. 7 § ML angav i tredje st. första men. i anvisningarna till 12 § Kungl. Maj:ts förordning (1959:507) om allmän varuskatt: ”Vid försäljning i *kommission* anses kommissionären såsom säljare.” Tanken var uppenbarligen att exempelvis en mellanman som sålde varor i kommission skulle jämföras med en egenförsäljare. I art. 14.2 c i mervärdesskattedirektivet uppställs, som nämnts,⁷³ 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

⁷² 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).

⁷³ Se avsnitt 3.3.2.

synlig i fakturan till kunden. Enligt min mening borde ett klarläggande ha gjorts redan vid reformen den 1 januari 1991 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.⁷⁴ Den som är s.k. beskattningsbar återförsäljare enligt 9 a kap. ML kan drabbas av att SKV angriper vederbörandes rätt att tillämpa VMB i stället för allmänna momsbestämmelser avseende en omsättning i Sverige på grund av momsmässiga förhållanden hos motparten i det andra EU-landet. Ofta är det i sådana fall så att mellanmannen alternativt borde kunna åberopa att vanligt agentförhållande råder och att beskattningsunderlaget är förmedlingsprovisionen. Då blir beskattningsunderlaget samma belopp som om VMB skulle godkännas av SKV, i stället för att SKV underkänner VMB och anför att beskattningsunderlaget ska anses utgöra priset för varan som erhålls från kund. I sådana fall avfärdar SKV ofta det alternativa yrkandet om att vanligt agentförhållande råder med att ”6:7-fall” föreligger, och att det innebär att mellanmannen ska jämföras med en egenförsäljare. Denne tillhandahåller enligt SKV i så fall inte bara en förmedlingstjänst, utan ska anses göra samma omsättning som huvudmannen. Fenomenet blir desto märkligare som SKV därmed anför att mellanmannen ska anses ha gjort ett förvärv momsmässigt sett från huvudmannen i det andra EU-landet, trots att mellanmannen inte anses ha någon skyldighet att ta med varorna i fråga i en varulagerinventering enligt 1955 års lag därom.⁷⁵ Det är, som nämnts,⁷⁶ 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

⁷⁴ Jfr Forssén 2018 (1), 13 110 000.

⁷⁵ Jfr lag (1955:257) om inventering av varulager för inkomstbeskattningen.

⁷⁶ Se avsnitt 3.3.2.

uppenbart behov av klarlägganden etc. av den regeln.⁷⁷ 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 en vanlig privatperson ges rätt till momsavdrag för sina utgifter.⁷⁸ 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.⁷⁹
- Min uppfattning är att det också är extremt och inte godtagbart att tillämpa 6 kap. 7 § ML utifrån ett tolkningsresultat som skulle innebära en beskattning av något som inte förekommer i näringslivet. Något sådant som ”6:7-fall” kan inte existera vid sidan av kommissionsfall, för att jämföra en förmedlare med en egenförsäljare. Det är en företeelse som handlarna inte tillämpar och således kan en sådan tjänst inte tillhandahållas, enligt 1 kap. 6 § ML. Det är enligt min mening tillräckligt extremt för att underkännas som något som omfattas av mervärdesskatten i en EU-rättslig mening. Vid implementeringen av bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet, såsom här med art. 14.2 c och 28, bör en avgränsning av vad som omfattas av mervärdesskatten

⁷⁷ Se även översiktligt därom i avsnitt 3.3.5.

⁷⁸ Se avsnitt 2.7 i Forssén 2015 (1).

⁷⁹ Se avsnitten 1.1.1 och 2.7 i Forssén 2015 (1).

åtminstone ske med hänsyn till skatteförmågeprincipen. Exempelvis nämnda företag inom bilhandel etc. gör sina kalkyler för prissättning utifrån de begrepp som tillämpas inom handeln. Därvidlag har de inte anledning att gå utöver vad som följer av direktivbestämmelserna i fråga, när det gäller att bestämma i vilka fall de ska jämföras med egenförsäljare. Att de skulle ha anledning att uppfatta att 6 kap. 7 § ML omfattar mer än kommissionsfallen i det hänseendet är en extrem tolkning som inte bör tillämpas enligt min mening. Inom handeln beskrivs förmedlare normalt sett som agenter respektive kommissionärer, och i art. 14.2 c i mervärdesskattedirektivet används också uttrycket *kommissionsavtal om köp eller försäljning*.⁸⁰

- Mervärdesskattedirektivet anger ingen definition av vad som förstås med *kommissionsavtal*, varför enligt min mening civilrätten, vilken parterna också beaktar för att åtskilja sådana avtal från vanliga agentavtal, bör avgöra den bestämningen. Därvidlag bör således vägledning hämtas i kommissionslagen (2009:865), där 1 § i och för sig anger att lagen avser försäljning och köp av lös egendom, och således inte tjänster, men innehåller begreppet ”i eget namn”. Enligt min uppfattning ger den lagen, tillsammans med lagen (1991:351) om handelsagentur, vars 1 § anger att en handelsagent tar upp anbud till eller sluter avtal i huvudmannens namn, vägledning för distinktionen mellan å ena sidan kommissionsfall och därmed omfattningen av 6:7 ML och å andra sidan vanliga agentavtal som omfattas av de allmänna bestämmelserna i ML. I förarbetena till kommissionslagen anges att uppdragsgivarens – dvs. huvudmannens – intresse av överlåtelsen till tredje man respektive köpet från tredje man bör vara avgörande för frågan om parterna har träffat ett kommissionsavtal eller inte. Lagstiftaren anger att det därvidlag blir fråga om en helhetsbedömning av parternas avtal, och att det är svårt att försöka reglera närmare i lagen.⁸¹ 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 ifrågasättande tolknings- och

⁸⁰ Se avsnitt 3.3.2.

⁸¹ Jfr prop. 2008/09:88 s. 56.

tillämpningsproblem, eftersom faktureringsreglerna i 11 kap. ML i allmänhet inte stipulerar någon tidsgräns för fakturans utfärdande.⁸² Det är enbart för *vissa situationer* som ML stipulerar en tidsfrist för utfärdande av faktura.⁸³ 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.⁸⁴ Bestämmelserna om skattskyldighet i särskilda fall i 6 kap. ML har över huvud taget inte berörts vare sig i utredningarna SOU 2002:74 eller Ds 2009:58 eller i Finansdepartementets promemoria av 2012-11-23 och prop. 2012/13:124, som ledde till momsreformen den 1 juli 2013 (SFS 2013:368).⁸⁵ 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.⁸⁶ 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

⁸² Se prop. 2003/04:26 s. 42, 48 och 84. Jfr även Forssén 2018 (1), 12 201 032, 31 210 000 och 31 243 001.

⁸³ Jfr ang. 11 kap. 3 a § ML: Forssén 2018 (1), 31 230 000.

⁸⁴ Jfr avsnitt 3.3.1.

⁸⁵ Jfr avsnitten 3.2.1, 3.2.2.1 och 3.2.2.2 samt Forssén 2018 (1), 12 201 032 och avsnitt 1.4 i Forssén 2015 (1).

⁸⁶ Jfr Forssén 2018 (1), 12 213 164.

mervärdesskattedirektivet.⁸⁷ Det bör beaktas att det inte finns någonting i mervärdesskattedirektivet som ger stöd för att momssystemet skulle innebära en beskattning av företag utöver vad som är förenligt med skatteförmågeprincipen, dvs. så att ”6:7-fall” skulle lägga till något utöver kommissionärsförhållanden, när det gäller att bestämma i vilka fall en förmedlare momsmässigt sett ska jämföras med en egenförsäljare. Enligt min mening borde företagsskatterätten i sig inte kunna anses ’skapa’ situationer för beskattning som inte motsvarar verkliga affärsförhållanden inom näringslivet.

*3.3.3.2 Prövning av 6 kap. 7 § avseende förmedlare som är icke beskattningsbara personer*⁸⁸

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.⁸⁹

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.⁹⁰ 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.⁹¹
- Nyss nämnda utvidgning genom 6:7 av kretsen av skattskyldiga i förhållande till 4:1 – och därmed också i förhållande till

⁸⁷ 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.

⁸⁸ Se Forssén 2017 (1), avsnitt 3.3.3.2. Jfr även Forssén 2018 (1), 12 201 032.

⁸⁹ Se avsnitt 3.3.3.1.

⁹⁰ Se avsnitt 3.2.1 ang. lydelsen av 4 kap. 1 § ML och art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet.

⁹¹ Jfr avsnitt 7.1.3.3 i Forssén 2015 (1).

huvudregeln för vem som är beskattningsbar person enligt huvudregeln art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet – beror på att ML i sin nuvarande avfattning tillåter 6:7 att, i likhet med nuvarande lydelse av representantregeln, utvidga begreppet skattskyldig i förhållande till huvudregeln i 1 kap. 2 § första st. 1, som hänvisar till huvudregeln om skattskyldighet i 1 § första st. 1. Det sker genom att 1 kap. 2 § sista st. ML anger att särskilda bestämmelser om vem som i vissa fall är skattskyldig finns i bl.a. 6 kap. och – på samma sätt som med representantregelns bestämning av skattskyldig delägare i enkelt bolag eller partrederi – saknas en sådan hänvisning till 1 kap. 2 § första st. 1 ML som finns i 6 a kap. 1 § andra st. ML för bestämningen av skattskyldighet i samband med reglerna om mervärdesskattegrupper.⁹² I nästa avsnitt berörs 6 a kap. i visst hänseende.

Jag föreslår, som nämnts,⁹³ på samma sätt som jag har gjort beträffande bestämningen av vem som är skattskyldig enligt representantregeln (6:2), att det beträffande vem som avses med skattskyldig förmedlare enligt 6 kap. 7 § ML införs, på motsvarande sätt som i 6 a kap. 1 § andra st., ett särskilt (andra) st. i 6 kap. 7 § som hänvisar till allmänna bestämmelser om skattskyldighet i ML.⁹⁴ 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.⁹⁵

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.

⁹² 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).

⁹³ Se avsnitt 3.3.3.1.

⁹⁴ Jfr avsnitt 7.1.3.2 i Forssén 2015 (1).

⁹⁵ Jfr Schema 2 i avsnitt 2.8 i Forssén 2015 (1).

- I det målet anför EU-domstolen bl.a., att undantaget från skatteplikt i art. 132.1 g i mervärdesskattedirektivet, som avser omsättningar hos organ av social karaktär, inte kan tillämpas direkt på personal i ett bemanningsföretag.⁹⁶ 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. 10.⁹⁷
- Jag anser att nyss nämnda EU-mål ger stöd för min uppfattning att en fråga om mervärdesbeskattning avseende en förmedlare ska gälla förmedlaren – företaget – och inte sådant företags anställda. Oavsett vad som gäller i övrigt beträffande 6:7 ML på temat förenlighet med mervärdesskattedirektivet och dess bestämmelser, är det ett icke EU-rättskonformt tolkningsresultat i förhållande till bestämningen av beskattningsbar person i art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet att 6:7 ML skulle kunna ge en anställd karaktären av beskattningsbar person och därigenom skattskyldig.

Sålunda bör – så länge 6:7 finns kvar på nuvarande sätt i ML – nämnda extrema tolkningsresultat åtgärdas, som nämnts,⁹⁸ 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.⁹⁹ 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.¹⁰⁰

3.3.3.3 Jämförelse av 6 kap. 7 § ML med oäkta kommissionärsförhållanden i 6 a kap. 1 § första st. 3 ML¹⁰¹

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

⁹⁶ Jfr pkt 24 i EU-målet C-594/13 (”go fair” Zeitarbeit).

⁹⁷ Jfr pkt 23 i EU-målet C-594/13 (”go fair” Zeitarbeit).

⁹⁸ Se avsnitt 3.3.3.1.

⁹⁹ 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).

¹⁰⁰ Jfr avsnitt 2.7 i Forssén 2015 (1).

¹⁰¹ Se Forssén 2017 (1), avsnitt 3.3.3.3. Jfr även Forssén 2018 (1), 12 201 033.

jämförelse med s.k. oäkta kommissionärsförhållanden enligt 6 a kap. 1 § första st. 3 ML.

Ett kommissionärsförhållande enligt 6 a kap. 1 § första st. 3 ML är ett specialfall av kommissionärsförhållande enligt de inkomstskatterättsliga regler vilka numera återfinns i 36 kap. IL.¹⁰² Ifrågavarande specialfall benämns därför för oäkta kommissionärsförhållanden, just för att betona dess karaktär av skatterättsligt specialfall.¹⁰³

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.¹⁰⁴ HFD uttalade i ett förhandsbesked, RÅ 1995 not. 16, som omfattade både tiden före införandet av ML den 1 juli 1994 och tiden därefter, att nämnda bindande förklaring upphörde då, dvs. samtidigt med att GML ersattes av ML. Frågan som uppkom då var om skattskyldigheten till moms vid oäkta kommissionärsförhållanden skulle bedömas med tillämpning av ML:s allmänna bestämmelser eller enligt den särskilda bestämmelsen om skattskyldighet för förmedlare i 6:7 ML. Med andra ord var frågan om kommissionärsbolaget skulle betraktas utifrån kraven för skattskyldighet för en egenförsäljare (återförsäljare) enligt 1 kap. 2 § första st. 1 (med hänvisning till 1 § första st. 1) ML eller utifrån specialregeln för vissa mellanmän (förmedlare) i 6:7 ML. Resultatet av HFD:s prövning av frågan blev följande:

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

Genom momsreformen den 1 juli 1998 (SFS 1998:346) återinfördes så att säga den särskilda lösningen för mervärdesbeskattning av oäkta kommissionärsförhållanden (enligt 36 kap. IL), genom att kommissionärsföretag och kommittentföretag kan ansöka hos SKV om att registrera sig som en enda beskattningsbar person (mervärdesskattegrupp).¹⁰⁵ Emellertid stödjer enligt min mening HFD:s

¹⁰² Jfr även Forssén 2018 (1), 12 202 021.

¹⁰³ Jfr RÅ 1995 not. 16.

¹⁰⁴ Jfr RSN 1969:30.9.

¹⁰⁵ Jfr Forssén 2018 (1), 12 202 021.

avgörande i RÅ 1995 not. 16 min konklusion i avsnitten 3.3.3.1 och 3.3.3.2 att det är en extrem tolkning att anse att ”6:7-fall” skulle omfatta mer än vad som avses med kommissionsfall inom handeln. I stället för en sådan utvidgande tolkning innebar HFD:s avgörande enbart nämnda negerade uttalande om att bestämmelsen i 6 kap. 7 § ML inte är avsedd att tillämpas vid ett s.k. oäkta kommissionsförhållande.

I linje med vad jag har anfört i avsnitten 3.3.3.1 och 3.3.3.2 anser jag således att också de i förevarande avsnitt berörda omständigheterna belägger att det saknas ett särskilt (andra) st. i 6 kap. 7 § som hänvisar till allmänna bestämmelser om skattskyldighet i ML. Ett sådant finns, som nämnts,¹⁰⁶ i 6 a kap. 1 §, där andra st, anger följande:

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

Om en sådan lösning införs i 6 kap. 7 §, kan inte begreppet skattskyldig utvidgas i förhållande till huvudregeln i 1 kap. 2 § första st. 1, genom att 1 kap. 2 § sista st. ML anger att särskilda bestämmelser om vem som i vissa fall är skattskyldig finns i bl.a. 6 kap. ML. För övrigt har jag, som också nämnts,¹⁰⁷ 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.¹⁰⁸

3.3.4 Konklusioner¹⁰⁹

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.

¹⁰⁶ Se avsnitt 3.3.3.2.

¹⁰⁷ Se avsnitt 3.3.3.2.

¹⁰⁸ Se avsnitt 7.1.3.2 i Forssén 2015 (1).

¹⁰⁹ Se Forssén 2017 (1), avsnitt 3.3.4.

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

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

Ett sådant andra st. finns beträffande mervärdesskattegrupper i 6 a kap. 1 § ML, och jag har för övrigt föreslagit detsamma beträffande den s.k. representantregeln i 6 kap. 2 § ML, som också öppnar ett extremt tolkningsresultat, genom att den regeln kan tolkas som att med skattskyldig enligt 6 kap. 2 § första men. kan anses en delägare i enkelt bolag eller partrederi som är en vanlig privatperson. Genom tillägg av ett andra st. i 6:2 med hänvisning till allmänna bestämmelser om skattskyldighet i ML vore en sådan tolkning inte möjlig.¹¹⁰

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

¹¹⁰ Se avsnitt 7.1.3.2 i Forssén 2015 (1).

inom näringslivet eller om 6 kap. 7 § ML skulle anses ge vanliga privatpersoner inklusive anställda personer (konsumenter) karaktären av skattesubjekt momsmässigt sett. Problematiken beror enligt min uppfattning på att lagstiftaren inte har beaktat, när regeln överfördes från GML till ML att 6 kap. 7 § härrör från en annan kontext än den som gäller sedan Sveriges EU-inträde 1995, nämligen från 1959 års lagstiftning om allmän varuskatt. Det är ett exempel på betänkligheter från lagstiftarens sida på temat ord och kontext i samband med tillkomsten av skatteregler.

3.3.5 Översiktligt om skattskyldighet i enkla bolag och partrederier samt de avslutande synpunkterna från mina avhandlingar¹¹¹

3.3.5.1 Inledning

Mitt avhandlingsprojekt vid Örebro universitet *bestod i två delar*: licentiatavhandlingen, *Skattskyldighet för mervärdesskatt – en analys av 4 kap. 1 § mervärdesskattelagen*, respektive doktorsavhandlingen, *Skatt- och betalningsskyldighet för moms i enkla bolag och partrederier*.¹¹² I doktorsavhandlingen finns avslutningsvis den s.k. kappan avseende båda delarna, Skattskyldighet för moms – Huvudregeln, enkla bolag och partrederier, där licentiatavhandlingen benämns *del 1* och doktorsavhandlingen benämns *del 2*. Vissa av frågorna i del 1 berörs i förevarande bok, nämligen bifrågorna D och E.¹¹³

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

¹¹¹ Se avsnitten 3 och 4 i kapitlet Skattskyldighet för moms – Huvudregeln, enkla bolag och partrederier i Forssén 2015 (1). Se även *Avd. II*.

¹¹² Forssén 2011 respektive Forssén 2015 (1).

¹¹³ Se avsnitten 3.1 och 4.1.

3.3.5.2 Översiktligt om slutsatserna angående 6 kap. 2 § ML (och 5 kap. 2 § SFL)¹¹⁴

Ett viktigt konstaterande från del 1, och som jag har återkommit till i del 2, är att en vanlig privatperson inte kan anses ha karaktären av beskattningsbar person enligt huvudregeln art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet. Jag har tolkat ordalydelsen av representantregeln på så sätt att en vanlig privatperson kan bli skattskyldig enbart på grund av sin roll som delägare i ett enkelt bolag eller partrederi. Det är sålunda inte förenligt med huvudregeln för vem som är beskattningsbar person. Min tolkning har avgjorts av frågan om vad som avses med enkla bolag och partrederier enligt 6 kap. 2 § ML, varvid konstaterats att oavsett om den obligatoriska regeln i första men. eller den frivilliga regeln i andra men. är i fråga bestäms vad som däri avses med enkelt bolag eller partrederi av civilrätten. Ett bolag kan föreligga även om varken verksamhetsföremålet eller ändamålet är av ekonomisk natur, bara ändamålet är gemensamt. Ett enkelt bolag kan sålunda föreligga utan krav på att verksamheten utgör näringsverksamhet. En delägare som är en vanlig privatperson kan anses som skattskyldig för sin andel i bolaget enbart på grund av rollen som delägare, enligt 6 kap. 2 § första men. ML.¹¹⁵

Att uttrycket *för verksamheten* används i 5 kap. 2 § SFL, vartill den frivilliga regeln 6 kap. 2 § andra men. ML hänvisar, visar på att det enkla bolagets eller partrederiets verksamhet inte behöver vara en ekonomisk verksamhet.¹¹⁶ Den frivilliga regeln påverkar på så sätt bedömningen att en vanlig privatperson kan bli skattskyldig enbart på grund av sin roll som delägare i ett enkelt bolag eller partrederi. Sålunda föreligger det ett behov av att förtydliga representantregeln så att en vanlig privatperson inte kan ges karaktären av skattskyldig enligt ML *via* att 6 kap. 2 § första men. ML skulle vara tillämplig. Representantregeln bör enligt min mening preciseras så att 6 kap. 2 § första men. ML anges avse enkla bolag och partrederier med ekonomisk verksamhet enligt 4 kap. 1 § ML *och* att det också anges att delägarna i sådana bolag och rederier ska vara beskattningsbara personer i sig. Om representantregeln behålls, är följdfrågan om skattskyldigheten enligt 6 kap. 2 § första men. ML fortsatt bör åläggas delägarna i förhållande till deras andelar i enkla bolaget eller partrederiet. Jag har dragit slutsatsen att fördelningen av skattskyldigheten i så fall i stället bör ske på så sätt att omsättningskriteriet knyts till den bolagsman eller delägare som agerar för bolaget eller rederiet. Det bör ske genom att en bolagsmans

¹¹⁴ Se avsnitt 3 i kapitlet Skattskyldighet för moms – Huvudregeln, enkla bolag och partrederier i Forssén 2015 (1).

¹¹⁵ Se avsnitt 7.1.3.3 i del 2.

¹¹⁶ Se avsnitten 6.2.2.3 och 6.2.2.4 i del 2.

eller delägarers skattskyldighet för bolagets eller rederiets ekonomiska verksamhet bestäms med hänvisning enbart till 4 kap. 5 § första st. lag (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag. För övrigt bör det klarläggas i representantregeln att en ansökan om utseende av representant enligt 6 kap. 2 § andra men. ML är möjlig även för det fall bolaget eller rederiet har bildats av enbart utländska beskattningsbara personer. Emellertid bör den frågan lösas i samband med en genomgång av det särskilda problemet att ML, till skillnad från mervärdesskattedirektivet, låter bestämningen av vem som är utländsk beskattningsbar person avgöra om förvärvaren av vissa varor eller tjänster är skattskyldig i stället för den som gör omsättningen inom landet.¹¹⁷ Jag stannar därför vid att nämnda klarläggande bör innebära att möjligheten till registrering av en representant för redovisning av momsen i enkla bolagets eller partrederiets verksamhet bestäms av om omsättningar sker i Sverige i dess verksamhet, oberoende av t.ex. frågor om registrering av filial för utländska företag ska ske eller inte. Det bör också klarläggas i representantregeln att 6 kap. 2 § andra men. ML även omfattar begreppet beskattningsbar person enligt 5 kap. 4 § ML angående bestämningen av om omsättning av tjänster sker inom landet.¹¹⁸

Alternativet till att behålla representantregeln med föreslagna klarläggande tillägg eller att utmönstra regeln är att helt formulera om den. Jag har inte med ledning av den praxis från EU-domstolen som finns på området med säkerhet kunnat komma fram till om ett icke rättssubjekt kan anses utgöra beskattningsbar person enligt huvudregeln i art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet. Det är helt klart att den inom EU harmoniserade mervärdesskatten inte är beroende av nationella civilrättsliga klassificeringar, men frågan är ändå om en person som inte är ett rättssubjekt kan vara tillräckligt självständig för att vara ett mervärdesskatterättsligt skattesubjekt. Emellertid anser jag att ett förtydligande borde införas i mervärdesskattedirektivet om att det ska vara möjligt för icke rättssubjekt att vara beskattningsbara personer. Då kunde även 6 kap. 2 § ML omformuleras så att också de enkla bolagen och partrederierna vore skattskyldiga, om de uppfyller huvudregeln enligt de allmänna bestämmelserna om skattskyldighet i ML, dvs. 1 kap. 1 § första st. 1.¹¹⁹ En sådan åtgärd skulle möjliggöra att

¹¹⁷ I Finansdepartementets promemoria av 2012-11-23 föreslogs bl.a. att bestämningen av utländsk företagare i 1 kap. 15 § ML skulle ändras till bestämning av utländsk beskattningsbar person, vilket skedde genom SFS 2013:368. Emellertid berördes inte frågan om möjlighet att registrera en representant enligt 6 kap. 2 § andra men. ML för enkla bolag eller partrederier bildade av enbart utländska personer. Representantregeln berördes över huvud taget inte i promemorian (eller i SFS 2013:368). Se avsnitt 7.1.3.3 i del 2.

¹¹⁸ Se avsnitt 7.1.3.3 i del 2.

¹¹⁹ Se avsnitt 7.1.3.2 i del 2.

ML också beträffande enkla bolag och partrederier uppfyller de av mig utifrån EU-rätten på området anförda rättspolitiska målsättningarna för det svenska momssystemet, dvs. ett sammanhållet momssystem, neutralitet, EU-konformitet, effektiv uppbörd och rättssäkerhet.¹²⁰ Det bör dock anstå med en sådan lagstiftningsåtgärd i ML tills det på EU-nivå klarlagts att ett icke rättssubjekt kan anses utgöra beskattningsbar person enligt art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet.¹²¹

En omformulering av 6 kap. 2 § ML enligt mitt förslag så att enkla bolag (och partrederier) skulle utgöra skattesubjekt momsmässigt sett, skulle för övrigt, för dem som använder samverkansformen enkelt bolag för att skapa ett gemensamt litterärt eller konstnärligt verk, inte lösa det särskilda problemet med frågan om tillämplig skattesats vid gemensam upphovsrätt. Den problematiken uppkommer för enkla bolag med sådan verksamhet oberoende av representantregelns existens. I stället skulle den frågan lösas genom att 7 kap. 1 § tredje st. 8 ML ändrades så att det lagrummet inte bara omfattar självständiga verk, utan också gemensamma verk. Jag återger här från min doktorsavhandling nämnda särskilda problem med enkla bolag och tillämplig momssats, vilket är oberoende av problemen som jag anför i min doktorsavhandling angående representantregeln i 6 kap. 2 § ML (5 kap. 2 § SFL):¹²²

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

¹²⁰ Se avsnitten 7.1.3.2 och 7.1.3.5 i del 2.

¹²¹ Se avsnitt 7.1.3.5 i del 2.

¹²² Se avsnitt 7.1.3.6 i del 2. Jfr även Forssén 2018 (1), 12 213 122.

omfattade av 1 § URL,¹²³ men det färdiga filmverket som är ett gemensamt verk inom företagsformen enkelt bolag omfattas av 6 § URL. Det lagrummet omfattas inte av hänvisningen i 7 kap. 1 § tredje st. 8 ML. I stället gäller den generella momssatsen om 25 procent, enligt 7 kap. 1 § första st. ML, för själva filmverket.

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

Faktureringskyldighetens uppkomst enligt 11 kap. 1 § ML grundas numera på begreppen *beskattningsbar person* och omsättning. För att samma omsättning ska leda till såväl skattskyldighet som skyldighet att utfärda faktura enligt ML föreslår jag att faktureringskyldigheten utvidgas till att omfatta bolagsmän respektive delägare som är *skattskyldiga* enligt 6 kap. 2 § första men. ML. Det bör gynna rättssäkerhetsmässiga krav på förutsebarhet i beslut och kontrollmöjligheterna avseende bolagsmannens eller delägarrens redovisning av moms. Om en representant har utsetts för uppbörd av momsen i ett enkelt bolag eller partrederi, är det enligt min mening för en effektiv uppbörd och av kontrollskäl också lämpligt att det i 11 kap. 1 § ML anges att en representant enligt 6 kap. 2 § andra men. ML omfattas av faktureringskyldigheten enligt ML.¹²⁴ Ett omfattande

¹²³ Enligt Bernitz m.fl. 2017 (s. 57) används termen *verkshöjd* ofta som ett sammanfattande uttryck för vad som måste präglade ett alster för att det ska skyddas upphovsrättsligt sett.

¹²⁴ Se avsnitt 7.1.3.4 i del 2.

behov av preciserande tillägg i representantregeln medför även att det bör anges i regeln att det ska vara obligatoriskt för den som utses som representant att ansvara för en gemensam bokföring för bolagsmännen eller delägarna enligt 4 kap. 5 § bokföringslagen (1999:1078). Då bör representanten inte enbart ansvara för att underlag för momskontroll finns tillgängligt hos honom enligt 5 kap. 2 § andra st. SFL.¹²⁵

Beträffande tillämpningsfrågorna föreslår jag inte att någon precisering genom tillägg i den obligatoriska regeln 6 kap. 2 § första men. ML införs. Det föreligger ett problem med begränsad avdragsrätt och kumulativa effekter vid fördelning av skattskyldighet mellan bolagsmännen eller delägarna i de enkla bolagen eller partrederierna på grund av formella begränsningar av avdragsrätten. Det får dock sin lösning genom förslaget enligt ovan i detta kapitel om att ersätta andel i lagrummet med att skattskyldigheten – och därigenom avdragsrätten – åläggs respektive bolagsman eller delägare enbart i enlighet med 4 kap. 5 § första st. lag (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag.¹²⁶

Ett omfattande behov av precisering genom tillägg i regeln har konstaterats beträffande 6 kap. 2 § andra men. ML med hänvisning till 5 kap. 2 § SFL, för att en effektiv uppbörd ska kunna åstadkommas av momsen i enkla bolag och partrederier genom representantregeln. Även om sådana tillägg skulle gagna kontrollen av uppbörden, skulle det ske på bekostnad av individens rättssäkerhet. Omfattande preciserande tillägg gagnar inte den enskildes rättssäkerhetsmässiga krav på förutsebarhet i beslut beträffande den materiella beskattningsregeln. Med hänsyn till att jag sätter de rättssäkerhetsmässiga aspekterna framför en effektiv uppbörd och att preciserande tillägg i representantregeln blir alltför omfattande och komplexa, är min slutsats att uppbörden bör skötas av de skattskyldiga själva, dvs. av bolagsmännen och delägarna enligt 6 kap. 2 § första men. ML. Därför bör 6 kap. 2 § andra men. utmönstras ur ML samt i konsekvens därmed 5 kap. 2 § SFL begränsas till att enbart avse skatteavdrag, arbetsgivaravgifter och punktskatt, inte moms. Det är mitt förslag om det inte klarläggs att ett icke rättssubjekt kan anses utgöra beskattningsbar person, så att enkla bolag och partrederier skulle kunna utgöra momsmässiga skattesubjekt. Då är för övrigt mitt förslag om att ålägga representanten faktureringskyldighet enligt ML inte längre aktuellt.¹²⁷

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

¹²⁵ Se avsnitt 7.1.3.5 i del 2.

¹²⁶ Se avsnitt 7.1.3.5 i del 2.

¹²⁷ Se avsnitt 7.1.3.5 i del 2.

följande slutsats. I sistnämnda hänseende bör det klarläggas i 6 kap. 2 § första men. ML att lagrummet ålägger en person som gör en import av vara till ett enkelt bolag eller partrederi skattskyldighet enligt 1 kap. 1 § första st. 3 ML, oavsett om denne är beskattningsbar person eller bolaget eller rederiet bedriver ekonomisk verksamhet. Det föranleds av att även en privatperson kan vara skattskyldig för import. När det gäller skattskyldighet för unionsinterna förvärv av varor och 1 kap. 1 § första st. 2 ML bör, utöver mitt förslag om krav på beskattningsbar person beträffande 6 kap. 2 § första men. ML, införas ett förtydligande i lagrummet om att beskattningsbar person enligt 4 kap. 1 § ML även omfattar samma begrepp enligt 2 a kap. ML. Det krävs för att en delägare i ett enkelt bolag eller partrederi ska bli skattskyldig enligt 6 kap. 2 § första men. ML för unionsinterna förvärv av varor för bolagets eller rederiets räkning. Begreppet beskattningsbar person gäller nämligen för köparen enligt huvudregeln i 2 a kap. 3 § första st. 3 ML och beträffande punktskattepliktiga varor i pkt 2 av samma lagrum.¹²⁸ För att underlätta kontrollen av de enkla bolagens och partrederiernas varuhandel med andra EU-länder – via VIES-systemet (VAT Information Exchange System) – bör för övrigt ett tillägg i representantregeln ange följande. Det bör ange att representanten ska göra unionsinterna förvärv av varor för bolaget eller rederiet med återopande av tilldelat 662-nr. Det bör också ange att det är representanten – och inte annan bolagsman eller delägare – som ska utfärda fakturor i samband med leverans av varor till annat EU-land som sker i enkla bolagets eller partrederiets verksamhet.¹²⁹ Om 6 kap. 2 § andra men. utmönstras ur ML, blir inte de båda sistnämnda förslagen beträffande representanten aktuella.

3.3.5.3 Avslutande synpunkter från mina avhandlingar¹³⁰

Gemensamt för de båda böckerna har framför allt varit att bedöma huruvida skattskyldighetsbegreppet i ML kan innebära en uppluckring av den grundläggande funktion i momssystemet som innebär att skattesubjektet ska åtskiljas från konsumenterna. Risken är annars framför allt att urvalet av skattesubjekt enligt ML öppnar för att privat konsumtion inte beskattas genom att t.ex. en juridisk person bildas i syfte att göra avdrag för ingående moms på förvärv av varor eller tjänster vilka egentligen används privat. Om inte lagstiftaren efter det att del 1 blev klar hade upphävt kopplingen i 4 kap. 1 § 1 ML till begreppet näringsverksamhet i 13 kap. IL, genom SFS 2013:368,¹³¹ dvs. inte gjort något åt problemet som berörs i huvudfrågan A i del 1, kunde juridiska

¹²⁸ Se avsnitt 7.1.3.3 i del 2.

¹²⁹ Se avsnitt 7.1.3.5 i del 2.

¹³⁰ Se avsnitt 4 i kapitlet Skattskyldighet för moms – Huvudregeln, enkla bolag och partrederier i Forssén 2015 (1).

¹³¹ Jfr avsnitt 3.1.

personer ha använts för att uppnå sådana fördelar momsmässigt sett. Då hade i sådana fall SKV varit tvunget att visa att fråga är om bedrägeri eller åberopa den av EU-domstolen konstaterade principen om förbud mot förfarandemissbruk, för att kunna underkänna ett avdrag för ingående moms som annars hade varit godtagbart formellt sett.¹³²

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

Det kan inte uteslutas att momsavdrag skulle kunna yrkas med framgång med stöd av ML avseende privat konsumtion, genom tillämpning av representantregeln för enkla bolag och partrederier enligt dess nuvarande lydelse. Det betecknar jag som ett extremt tolkningsresultat beträffande representantregeln i förhållande till det avsedda resultatet med mervärdesskattedirektivet, dvs. att mervärdesskatten ska fungera som en skatt på konsumtion (konsumtionsskatt). Därför bör enligt min mening principen om förbud mot förfarandemissbruk innebära att en vanlig privatperson som är delägare i ett enkelt bolag eller partrederi inte kan utöva en rätt till momsavdrag – trots att den formellt sett skulle vara giltig i enlighet med begreppet skattskyldig i 6 kap. 2 § första men. ML.¹³³

Jag delar uppfattningen att EU-domstolen genom målet C-255/02 (Halifax m.fl.) och den nyss nämnda principen har gett medlemsstaterna ett redskap på momsområdet för att skydda systemet.¹³⁴ Jag anser att omdefinition bör *de sententia ferenda* kunna ske så att ett avtal om enkelt bolag som har träffats för att möjliggöra momsavdrag för privat konsumtion underkänns i mervärdesskattehänseende.¹³⁵ Den beskrivna situationen innebär dock att följande förslag i del 2 i första hand bör genomföras. Om representantregeln ska kvarstå, bör 6 kap. 2 § första men. ML preciseras, såsom beskrivs i avsnitt 3.3.5.2 ovan, så att regeln avser enkla bolag och partrederier med ekonomisk verksamhet enligt 4 kap. 1 § ML och att den också anger att delägarna i sådana bolag och rederier ska vara beskattningsbara personer i sig.

¹³² Se s. 266 i del 1.

¹³³ Se avsnitten 2.8 och 7.2 i del 2.

¹³⁴ Se avsnitten 2.7, 2.8 och 7.2 i del 2.

¹³⁵ Se avsnitten 6.2.1.3 och 7.2 i del 2.

I övrigt har jag bl.a. noterat att även om kopplingen i 4 kap. 1 § ML till näringsverksamhetsbegreppet i IL har upphävts genom SFS 2013:368, kvarstår anledningen till att EU-kommissionen inledde fördragsbrottsförfarande mot Sverige 2008, eftersom frågan om användningen av begreppet skattskyldighet för bestämningen av avdragsrättens uppkomst i 8 kap. 3 § första st. ML inte har behandlats av lagstiftaren ännu angående frågan om en överträdelse av art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet.¹³⁶ För framtiden skulle dessutom kunna undersökas om det är möjligt med en – jämfört med vad som gällde tidigare – omvänd ordning, där ML styr 13 kap. 1 och 2 §§ IL beträffande vem som är företagare skatterättsligt sett.¹³⁷ Beträffande frågan om representantregeln och huruvida ett icke rättssubjekt kan anses utgöra beskattningsbar person och enkla bolag och partrederier därmed skulle kunna utgöra skattesubjekt momsmässigt sett bör klarlägganden ske på EU-nivå. Därvid anför jag mot bakgrund av att komparation kan ske med mervärdesskattelagen i Finland,¹³⁸ där s.k. sammanslutningar, vilka också är icke rättssubjekt, anses utgöra skattesubjekt, att Sverige bör uppvakta EU i samråd med Finland. Då kan även frågor beträffande s.k. mervärdesskattegrupper behandlas.¹³⁹

3.3.6 Om övriga särskilda regler om skattskyldighet i 6 kap. ML¹⁴⁰

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 2013:368.¹⁴¹ 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

¹³⁶ Se avsnitt 3.2.1 samt även s. 266 i del 1.

¹³⁷ Se s. 267 i del 1.

¹³⁸ Mervärdesskattelag 30.12.1993/1501.

¹³⁹ Se avsnitt 7.2 i del 2.

¹⁴⁰ Se Forssén 2017 (1), avsnitt 1.3.4. Se även *Avd. II*.

¹⁴¹ Jfr avsnitt 3.1.

över nationsgränserna.¹⁴² Svenska handelsbolag behandlas inkomstskatterättsligt sett inte som juridiska personer, enligt 2 kap. 3 § första st. andra strecksatsen IL. Inkomstbeskattningen sker i stället på delägarnivå hos handelsbolag (och kommanditbolag).¹⁴³ Detsamma som gäller för handelsbolag gäller inkomstskatterättsligt sett för en EEIG.¹⁴⁴ 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 2013,¹⁴⁵ 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.¹⁴⁶

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.¹⁴⁷ Innan hänvisningen i 4 kap. 1 § 1 ML till 13 kap. IL utmönstrades genom SFS 2013:368 var det således en nödvändig

¹⁴² Jfr SKV:s Handledning för mervärdesskatt 2013 del 1, avsnitt 8.2.1 (s. 200).

¹⁴³ Jfr 5 kap. 1 § IL.

¹⁴⁴ Jfr 5 kap. 2 § IL.

¹⁴⁵ 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.

¹⁴⁶ Jfr prop. 1993/94:99 s. 188. Jfr även avsnitt 1.1.3 i Forssén 2015 (1) och Forssén och Kellgren 2010 s. 18.

¹⁴⁷ Jfr även Forssén och Kellgren 2010 s. 67.

lagteknisk lösning att särskilt ange i 6:4 ML att ett dödsbo är ett skattesubjekt (skattskyldigt), för att mervärdesbeskattning skulle kunna ske för omsättning i den avlidnes verksamhet efter dödsfallet. Numera är det dock inte nödvändigt, varför 6:4 – likhet med 6:1 – borde utmönstras ur ML, enligt min uppfattning.

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

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

3.4 Bemanningsföretag och deras momsmässiga status i förhållande till regeln om undantag från skatteplikt för social omsorg – 3 kap. 7 § ML¹⁴⁸

3.4.1 Inledning angående 3 kap. 7 § ML¹⁴⁹

I avsnitten 3.4.2-3.4.4 behandlas en systematisk fråga avseende ML i förhållande till mervärdesskattedirektivet, nämligen angående bemanningsföretag och i första hand deras momsmässiga status i förhållande till regeln om undantag från skatteplikt för social omsorg enligt 3 kap. 7 § ML. Frågeställningen gäller förhållandet mellan bestämningen av skattesubjektet (beskattningsbar person) och bestämningen av skatteobjektet (social omsorg). Med social omsorg förstås enligt 3 kap. 7 § ML ”offentlig eller privat verksamhet för barnomsorg, äldreomsorg, stöd och service till vissa funktionshindrade och annan jämförlig omsorg”.¹⁵⁰

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

¹⁴⁸ Se Forssén 2017 (1), avsnitt 3.4. Jfr även Forssén 2018 (1), 12 213 214.

¹⁴⁹ Se Forssén 2017 (1), avsnitt 3.4.1.

¹⁵⁰ Jfr även Forssén 2001 s. 200 och Forssén 2018 (1), 12 213 211.

omsorgstjänsten.¹⁵¹ 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.¹⁵² Gränserna för skattefriheten avseende social omsorg bör enligt lagstiftaren överensstämma med vad som gäller för sjukvården.¹⁵³ 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.¹⁵⁴

3.4.2 Bemanningsföretag och 3 kap. 7 § ML¹⁵⁵

Sistnämnda förändrar inte att bemanningsföretag på förevarande område bör omfattas av den generella momsplikten om sådant företag inte tar ansvar för tillhandhållande av tjänst bestående i social omsorg, utan enbart hyr ut personal till offentlig eller privat omsorgsverksamhet. Omfattningen av regler om undantag från skatteplikt i 3 kap. ML ska tolkas restriktivt, då EU-domstolens praxis anger så ang. art. 131–137 i mervärdesskattedirektivet om undantag från skatteplikt för vissa transaktioner.¹⁵⁶ 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.¹⁵⁷ 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 personaluthyrningsföretag och konsultföretag etc.¹⁵⁸ Jag anför följande till stöd för min uppfattning om bemanningsföretag och momsen:

- I mål C-594/13 ("go fair" Zeitarbeit), som jag också har berört i avsnitt 3.3.3.2, anför EU-domstolen bl.a., att undantaget i art. 132.1 g, som är den till 3:7 ML närmast motsvarande

¹⁵¹ Jfr prop. 1989/90:111 s. 109. Jfr även Forssén 2018 (1), 12 213 211 och Forssén 2001 s. 200 och 201.

¹⁵² Jfr prop. 1989/90:111 s. 109. Jfr även Forssén 2018 (1), 12 213 211 och Forssén 2001 s. 201.

¹⁵³ Jfr prop. 1989/90:111 s. 109. Jfr även Forssén 2018 (1), 12 213 211 och 12 213 212.

¹⁵⁴ Jfr Forssén 2018 (1), 12 213 211, 12 213 212 och 12 213 213.

¹⁵⁵ Se Forssén 2017 (1), avsnitt 3.4.2.

¹⁵⁶ 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 2018 (1), 12 210 010 och avsnitt 2.4.1.4 i Forssén 2015 (1).

¹⁵⁷ Se även Forssén 2018 (1), 12 210 010 och avsnitt 2.4.1.4 i Forssén 2015 (1).

¹⁵⁸ Jfr Forssén 2018 (1), 12 213 212 och även 12 213 213.

bestämmelsen i mervärdesskattedirektivet, inte kan tillämpas direkt på personal i ett bemanningsföretag.¹⁵⁹ 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. 10.¹⁶⁰

- 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.¹⁶¹ 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.¹⁶²
- 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.¹⁶³

Enligt min mening bör således ett bemanningsföretag omfattas av momsplikten för sin personaluthyrning. Om det ska omfattas av undantaget från skatteplikt för tillhandahållande av social omsorg, måste det tillhandahålla en sådan tjänst, vilket förutsätter att företaget i sig är organ som är erkänt som organ av social karaktär. Det är inte tillräckligt för momsfrihet att företagets anställda själva är legitimerade etc. Det får också anses som bekräftat av HFD:s dom HFD 2018 ref. 41.

3.4.3 Uttrycket ”annan jämförlig social omsorg” i 3 kap. 7 § ML¹⁶⁴

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

¹⁵⁹ Jfr pkt 24 i EU-målet C-594/13 (”go fair” Zeitarbeit).

¹⁶⁰ Jfr pkt 23 i EU-målet C-594/13 (”go fair” Zeitarbeit).

¹⁶¹ Jfr pkt 25 i EU-målet C-594/13 (”go fair” Zeitarbeit).

¹⁶² Jfr pkt 28 i EU-målet C-594/13 (”go fair” Zeitarbeit).

¹⁶³ Jfr pkt 29 i EU-målet C-594/13 (”go fair” Zeitarbeit).

¹⁶⁴ Se Forssén 2017 (1), avsnitt 3.4.3.

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

SKV anförde tidigare i ett ställningstagande att det förelåg två kategorier av social omsorg, såsom nyss beskrivits.¹⁶⁵ Emellertid har SKV i efterföljande ställningstaganden frångått den inställningen.¹⁶⁶ 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.¹⁶⁷ SKV anför dock bl.a., i linje med min egen uppfattning, att för att en tjänst ska kunna utgöra social omsorg ska den till sin natur vara av social karaktär och att uthyrning av personal till en mottagare som är en erkänd aktör av social karaktär som huvudregel ska omfattas av momsplikt.

EU-målet C-594/13 (”go fair” Zeitarbeit) innebär enligt min mening att det finns behov av att ändra 3 kap. 7 § ML, så att lagrummet blir förenligt med art. 132.1 g i mervärdesskattedirektivet. Det rör sig i första hand om att klart uttrycka att det är den beskattningsbara personens omsättning som ska bedömas på temat skatteplikt eller undantag, inte vad en omsättning har för karaktär om den bedöms utifrån de anställda i sig hos personen i fråga, samt om att införa i 3:7 ML direktivbestämmelsens krav på att tjänsterna måste tillhandahållas av en beskattningsbar person som utgör ett av medlemsstaten (Sverige) erkänt organ av social karaktär. SKV beaktar, som nämnts, inte i ställningstagandet 2016-03-31 att EU-domstolen i målet C-594/13 (”go fair” Zeitarbeit) börjar sin prövning av omfattningen av undantaget för

¹⁶⁵ Jfr SKV:s ställningstagande 2006-12-18, dnr 131 664715-06/111.

¹⁶⁶ 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.

¹⁶⁷ Jfr SKV:s ställningstagande 2016-03-31, dnr 131 156230-16/111.

social omsorg med att de anställda i ett bemanningsföretag utesluts från begreppet beskattningsbar person just i sin egenskap av anställda.

Jag hänvisar således till pkt 23 och 24 i EU-mål C-594/13 ("go fair" Zeitarbeit) enligt ovan: Det första steget i prövningen av omfattningen av undantaget ska ske utifrån vem som är den beskattningsbara personen vars omsättningar ska bedömas på temat skatteplikt eller undantag. Genom att inte beakta den delen i EU-målet C-594/13 ("go fair" Zeitarbeit) drar SKV i ställningstagandet av 2016-03-31 den felaktiga slutsatsen att ett bemanningsföretag skulle kunna omfattas av undantaget från skatteplikt enligt 3:5 ML för sjukvård, om det är fråga om uthyrning av legitimerad sjukvårdspersonal som ska utföra sjukvårdstjänster inom ramen för sin legitimation hos uppdragsgivaren.¹⁶⁸ 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.¹⁶⁹

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,¹⁷⁰ 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.¹⁷¹ Av förarbetena till EU-lagen följer att beträffande de hälso- och socialpolitiska frågorna ligger kompetensen kvar hos Sveriges Riksdag också efter Sveriges EU-inträde 1995.¹⁷² Medlemsstaterna utformar själva sin lagstiftning på de hälsopolitiska och socialpolitiska områdena.¹⁷³ I och med Lissabonfördraget, som består i Fördraget om EU (FEU) och FEUF och införlivades i Sverige den 1 december 2009 genom SFS 2008:1095 och 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

¹⁶⁸ Jfr SKV:s ställningstagande 2016-03-31, dnr 131 156230-16/111.

¹⁶⁹ Jfr även Forssén 2001 s. 200.

¹⁷⁰ Jfr Forssén 2018 (1), 12 213 211.

¹⁷¹ Jfr även Forssén 2018 (1), 12 213 224.

¹⁷² 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).

¹⁷³ Jfr prop. 1994/95:19 Del 1 s. 200 och 201.

sjukvårdssystemen.¹⁷⁴ 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.¹⁷⁵

Även om således den nationella socialtjänstlagen har betydelse för bestämningen av innebörden i begreppet social omsorg i ML,¹⁷⁶ 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.¹⁷⁷ 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.¹⁷⁸ 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).¹⁷⁹ De ansåg att utformningen av 3:7 ML, där social omsorg också anges avse ”annan jämförlig social omsorg”, inte kan anses uppställa något krav på individuell behovsprövning för att momsfri social omsorg ska anses föreligga. Det uttrycket bör dock enligt min mening utmönstras ur 3:7 ML, och, som sagt, på sådant sätt att det markeras att begreppet social omsorg i 3:7 ML ändå har en särskild EU-rättslig innebörd. Det anser jag bör ske genom att lagstiftaren – i linje med vad SKV är inne på i nämnda ställningstagande¹⁸⁰ och som också framgick från början i

¹⁷⁴ Jfr www.europarl.europa.eu.

¹⁷⁵ Jfr art. 168.1 andra st. första men. FEUF. Jfr även www.europa.eu.

¹⁷⁶ Jfr Forssén 2018 (1), 12 213 211.

¹⁷⁷ Jfr SKV:s ställningstagande 2016-03-31, dnr 131 156230-16/111.

¹⁷⁸ HFD fastställde för övrigt SRN:s besked i RÅ 2003 ref. 21.

¹⁷⁹ Jfr SOU 1989 Del 1 s. 198. Jfr även Forssén 2018 (1), 12 201 031 samt avsnitt 3.3.3.1, 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.

¹⁸⁰ Jfr SKV:s ställningstagande 2016-03-31, dnr 131 156230-16/111.

förevarande sammanhang i förarbetena till momsreformen 1991 – framhåller i ett förslag till reviderad lydelse av 3:7 ML att det är ”tjänstens natur” som ska avgöra om en omsättning av från skatteplikt undantagen social omsorg föreligger.

Jag får också anknyta till att nämnda ledamöter i SRN, som anförde skiljaktig motivering, dessutom gjorde en hänsyftning till art. 13 B a i sjätte direktivet – numera art. 135.1 a i mervärdesskattedirektivet¹⁸¹ – och till att EU-domstolen i målet C-349/96 (CPP) uttalade att en medlemsstat inte får begränsa räckvidden av undantaget för försäkringstransaktioner – dvs. i ML undantaget från skatteplikt för försäkringstjänster i 3:10 – till att endast avse sådana tjänster som utförs av de försäkringsgivare som enligt den nationella rätten tillåts att bedriva försäkringsverksamhet. De båda nämnda ledamöterna i SRN anförde därvidlag i sin skiljaktiga motivering att det inte finns något skäl att i det hänseendet skilja på behandlingen av tjänster i art. 13 A respektive art. 13 B i sjättedirektivet, dvs. mellan art. 132 resp. art. 135 i mervärdesskattedirektivet. De konkluderade att det därmed är ”tjänstens natur” som – i praktiken – är avgörande för bestämningen av social omsorg enligt 3:7 ML (och att förekomsten av individuell behovsprövning inte är relevant). Jag är av samma uppfattning, och anser att det – särskilt för en systematisk tolkning – vore en fördel om lagstiftaren, t.ex. i samband med den revidering av 3:7 ML som jag föreslår enligt ovan, också lägger in i 3:7, 3:9 tredje st. 1 och 3:10 att bestämningen av *social omsorg*, *värdepappershandel* och *försäkringstjänster* ska ske med hänsyn till att begreppen har en särskild EU-rättslig innebörd.

EU-rätten innebär att social omsorg i mervärdesskatterättslig mening inte ska begränsas genom att kopplas till nationella offentlighetsrättsliga definitioner. Enligt min mening bör det framgå av en reviderad 3:7 ML, som ska tolkas utifrån art. 132.1 g och h i mervärdesskattedirektivet, att *social omsorg* i mervärdesskatterättslig mening har en särskild EU-rättslig mening, vilket kan ske genom hänvisning i lagrummet till direktivbestämmelserna. Genom att uttrycket ”annan jämförlig social omsorg” utmönstras ur 3:7 och lagrummet i stället, för bestämningen av social omsorg momsmässigt sett, hänvisar till art. 132.1 g och h i mervärdesskattedirektivet, markeras att begreppet social omsorg i 3:7 ML har en särskild EU-rättslig innebörd. För att undvika oklarheter, vid en systematisk tolkning av 3:7, 3:9 tredje st. 1 och 3:10, bör enligt min uppfattning samma teknik användas – framför allt – även beträffande 3:9 tredje st. 1 (*värdepappershandel*) respektive 3:10 (*försäkringstjänster*), vilka ska tolkas utifrån art. 135.1 f respektive art.

¹⁸¹ Jfr även Forssén 2018 (1), 12 213 161.

135.1 a i mervärdesskattedirektivet,¹⁸² 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.¹⁸³ 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.¹⁸⁴ Rättssäkerhet inklusive legalitet, som rättspolitiska mål för det svenska momssystemet,¹⁸⁵ innebär att det således finns ett behov också med hänsyn till art. 132.1 h i mervärdesskattedirektivet att införa i 3:7 ML kravet på att tjänsterna måste tillhandahållas av en beskattningsbar person som utgör ett av medlemsstaten (Sverige) erkänt organ av social karaktär, för att undantag ska gälla. Lösningen är, som nämnts, att uttrycket ”annan jämförlig social omsorg” bör utmönstras ur 3:7 ML, och att lagrummet i stället hänvisar, för bestämningen av social omsorg momsmässigt sett, till art. 132.1 g och h i mervärdesskattedirektivet. Därmed markeras att begreppet social omsorg i 3:7 ML har en särskild EU-rättslig innebörd, och en EU-konform tolkning är möjlig utan att den begränsas av legalitetsprincipen.

Jag har också berört i andra sammanhang risken för att det utvecklas en icke EU-konform begreppsbestämning angående regler om vård i ML. Det rörde sig om betydelsen av kopplingen i 8 kap. 9 § första st. 2 ML till *de icke harmoniserade inkomstskattereglerna* – i 16:2 IL – för att bestämma i vilken mån *personalvård* omfattas av avdragsförbudet i 8:9 första st. 2 ML för ingående moms hänförlig till

¹⁸² Jfr även Forssén 2018 (1), 12 213 153 resp. 12 213 161.

¹⁸³ Jfr även Forssén 2018 (1), 12 213 214 och Forssén 2001 s. 200.

¹⁸⁴ Jfr även Forssén 2018 (1), 12 201 022 och 12 213 214 och avsnitt 2.7 i Forssén 2015 (1).

¹⁸⁵ Jfr avsnitt 2.2 i Forssén 2015 (1) och även Forssén 2018 (1), 12 213 213 och 12 213 214.

representation och liknande ändamål – varvid jag för övrigt gjorde en hänсыftning till social omsorg och RÅ 1998 ref. 40.¹⁸⁶

3.4.4 Konklusioner¹⁸⁷

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

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

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

SKV beaktar inte i ställningstagandet 2016-03-31 (dnr 131 156230-16/111) att EU-domstolen i EU-målet C-594/13 (”go fair” Zeitarbeit) börjar sin prövning av omfattningen av undantaget för social omsorg i enlighet med vad nyss angivits, dvs. med att de anställda i ett bemanningsföretag utesluts från begreppet beskattningsbar person just i sin egenskap av anställda. Genom att inte beakta den delen i EU-målet C-594/13 (”go fair” Zeitarbeit) drar SKV i ställningstagandet den felaktiga slutsatsen att ett bemanningsföretag skulle kunna omfattas av undantaget från skatteplikt enligt 3:5 ML för sjukvård, om

¹⁸⁶ Se Forssén 2001 s. 405 och 406 och avsnitt 2.1 i Forssén 2000. 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 2018 (1), 12 213 214.

¹⁸⁷ Se Forssén 2017 (1), avsnitt 3.4.4.

det är fråga om uthyrning av legitimerad sjukvårdspersonal som ska utföra sjukvårdstjänster inom ramen för sin legitimation hos uppdragsgivaren. SKV:s slutsats är felaktig, eftersom det inte är den legitimerade sjuksköterskan som är anställd hos bemanningsföretaget som är den beskattningsbara personen – det är bemanningsföretaget. Frågan om skatteplikt eller undantag ska prövas utifrån den omsättning som bemanningsföretaget gör. Om företaget tillhandahåller sjukvård, gäller undantag från skatteplikt enligt 3 kap. 5 § ML. Om företaget i stället hyr ut sjukvårdspersonal, dvs. utgör ett bemanningsföretag, är det fråga om skattepliktig personaluthyrning enligt huvudregeln om att omsättning av varor och tjänster är skattepliktig, dvs. enligt 3 kap. 1 § första st. ML, oavsett om sjukvårdspersonalen är legitimerad eller inte.¹⁸⁸

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

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

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

Genom att utmönstra uttrycket ”annan jämförlig social omsorg” ur 3:7 ML och i stället hänvisa i lagrummet till art. 132.1 g och h i mervärdesskattedirektivet skulle det markeras att begreppet social omsorg i 3:7 har en särskild EU-rättslig innebörd. Jag föreslår av samma skäl också detsamma beträffande 3 kap. 4 § ML, vilket innebär att uttrycket ”sjukvård, tandvård eller social omsorg samt tjänster av annat slag” däri ändras till ”sjukvård, tandvård eller social omsorg”, dvs. att

¹⁸⁸ Jfr även avsnitt 3.9.5.

uttrycket *tjänster av annat slag* utmönstras ur 3:4, och att lagrummet i stället hänvisar till motsvarande bestämmelser i mervärdesskattedirektivet (art. 132.1 b-e och g och h).¹⁸⁹ 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 § ML¹⁹⁰

3.5.1 Inledning angående 3 kap. 9 § ML¹⁹¹

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:

¹⁸⁹ Ang. tandvård och 3:6 ML: jfr även avsnitt 3.9.2.2.

¹⁹⁰ Se Forssén 2017 (1), avsnitt 3.5. Jfr även Forssén 2018 (1), 12 213 153.

¹⁹¹ Se Forssén 2017 (1), avsnitt 3.5.1.

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

3.5.2 Art. 135.1 f i mervärdesskattedirektivet respektive 3 kap. 9 § ML – värdepappershandel¹⁹²

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. 1.¹⁹³ 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*).¹⁹⁴ Värdepappershandel är således i princip undantagen från skatteplikt i sin helhet.¹⁹⁵ En överlåtelse av ideella andelar i vilket slags egendom som helst undantas således från skatteplikt, och antalet sålunda omsatta värdepapper spelar ingen roll därvidlag.¹⁹⁶ 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

¹⁹² Se Forssén 2017 (1), avsnitt 3.5.2.

¹⁹³ Jfr även Forssén 2018 (1), 12 213 151 och 12 213 152.

¹⁹⁴ Jfr prop. 1989/90:111 s. 307. Jfr även Forssén 2018 (1), 12 213 153 och Forssén 2001 s. 213.

¹⁹⁵ Jfr prop. 1989/90:111 s. 307. Jfr även Forssén 2018 (1), 12 213 153 och Forssén 2001 s. 211.

¹⁹⁶ Jfr även Forssén 2018 (1), 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.¹⁹⁷ 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.¹⁹⁸

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.¹⁹⁹ 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.²⁰⁰ Tillhandahållande av en tjänst som

¹⁹⁷ Jfr även Forssén 2018 (1), 12 213 151 och Forssén 2011 s. 144 och 184.

¹⁹⁸ Jfr även Forssén 2018 (1), 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.

¹⁹⁹ Jfr även Forssén 2018 (1), 12 213 153 och Forssén 2001 s. 213.

²⁰⁰ 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.²⁰¹ 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.²⁰²

²⁰¹ 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”.

²⁰² 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 2018 (1), 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.²⁰³

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.²⁰⁴ 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.²⁰⁵

3.5.3 Art. 135.1 e och f i mervärdesskattedirektivet respektive 3 kap. 23 § 1 och 3 kap. 9 § ML – bitcoins²⁰⁶

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”.

²⁰³ Jfr även Forssén 2018 (1), 12 213 153 och 12 213 161.

²⁰⁴ Jfr RÅ 1993 not. 71, RÅ 1994 not. 422, RÅ 1996 not. 243 och RÅ 1998 not. 249. Jfr även Forssén 2018 (1), 12 213 153 och 12 213 214 och Forssén 2001 s. 211.

²⁰⁵ Jfr prop. 1989/90:111 s. 307. Jfr även Forssén 2018 (1), 12 213 151 och 12 213 153 och Forssén 2001 s. 211.

²⁰⁶ Se Forssén 2017 (1), avsnitt 3.5.3.

Det är enligt min mening viktigt att beakta att EU-domstolen, för sin bedömning att växlingstjänsterna avseende bitcoins omfattas av undantag enligt art. 135.1 e, noterade att växlingstjänsterna i fråga består av växling av traditionell valuta till den virtuella valutan 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.²⁰⁷ 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.²⁰⁸

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

²⁰⁷ Det gäller givetvis även leverans av varor (min kommentar).

²⁰⁸ Jfr även Forssén 2018 (1), 12 213 151 och 12 213 152.

direktivbestämmelsen har således betydelse för subjektfrågan, och om det inte är fråga om en valutahandlare, som kan anses ha karaktären av beskattningsbar person i kraft av sin profession enligt bestämmelsen av ekonomisk verksamhet i art. 9.1 andra st. första men i mervärdesskattedirektivet, måste – i enlighet med andra men. i bestämmelsen – den som innehar bitcoins ha för avsikt att fortlöpande vinna intäkter av sin immateriella tillgång i form av bitcoins, för att kunna anses ha ekonomisk verksamhet och karaktären av beskattningsbar person.

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

- SRN, vars besked HFD fastställde, hänvisar i HFD 2016 ref. 6 till doktrinen och anför att den endast har behandlat uttrycket lagligt betalningsmedel i samband med sedlar och mynt.²⁰⁹ SRN anför att *valuta*, som används i art. 135.1 e i mervärdesskattedirektivet men utan att definieras, inte används i 23 kap. 23 § 1 ML i samband med uttrycket lagligt betalningsmedel utan därvidlag används enbart orden sedlar och mynt. SRN anser dock att själva växlingstjänsten, dvs. växling av traditionell valuta till den virtuella valutan bitcoins och omvänt, omfattas av undantaget från skatteplikt inom det finansiella området enligt 3 kap. 9 § ML, och att det avgörande för den bedömningen är att ”tillhandahållande av bitcoins utgör verksamhet som kräver anmälningsplikt såsom finansiell verksamhet”.
- Även om bitcoins – mig veterligen – inte fanns när den av SRN anförda doktrinen skrevs, borde såväl däri som i domen ett mer utvecklat resonemang ha förts om e-pengar. Den doktrin som SRN ändå anför innehåller nämligen en del intressanta aspekter angående *electronic money* – dvs. elektroniska pengar (e-pengar) – och därvidlag hänvisar jag till klassificeringen i det hänseendet av överföring av medel (*funds*) antingen som betalningsmedel (*means of payment*) eller som ett lagrat värde (*a store of value*), och uppfattningen att distinktionen mellan dess båda situationer ofta är långt ifrån klar.²¹⁰ SRN nämner i och för sig att bitcoins

²⁰⁹ HFD hänvisar i HFD 2016 ref. 6 i det hänseendet till Henkow 2008 s. 125.

²¹⁰ Jfr Henkow 2008 s. 211 och även s. 51.

”är ett betalningsmedel” som ”visar stora likheter med elektroniska pengar”, men hänvisar av någon anledning inte till nämnda resonemang i den doktrin som SRN ändå nämner. En mer utvecklad jämförelse kunde ha gjorts av SRN – eller av HFD – med e-pengar, där – även om bitcoins naturligen inte nämns däri – doktrinen i fråga hade kunnat bilda utgångspunkt för resonemanget hos SRN.

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

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

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

Jag får, till skillnad från SRN, HFD och nämnd doktrin, utgå från Utredningen om elektroniska pengar (SOU 1998:14), där bl.a. nämndes att EU-kommissionen skulle lägga fram ett förslag till direktiv om e-pengar,²¹¹ vilket för övrigt ledde till *The E-Money Directive (2000/46/EC)* som också nämns i den av SRN anförda doktrinen.²¹²

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

²¹¹ Jfr SOU 1998:14 s. 11.

²¹² Jfr Henkow 2008 s. 51. Direktivet 2000/46/EC har för övrigt ersatts av *The E-Money Directive (2009/110/EC)*.

account and as a store of value”.²¹³ Utredningen om elektroniska pengar, SOU 1998:14, anger mer än så, nämligen en mångtydig terminologi angående vad som omväxlande brukar förstås med *pengar*: kontanter, bokpengar, räkneenheter, värdemätare, betalkraft och instrument. Enligt utredningen sammanfaller de olika betraktelsesätten delvis och det brukar av sammanhanget framgå vad som avses i det enskilda fallet.²¹⁴ 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.²¹⁵ Begreppen e-pengar eller digitala kontanter följer av engelskans *e-money* eller *digital cash*.²¹⁶

- 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.²¹⁷ Utredningen angav dåförtiden att det var främst banker som gav ut e-pengar i vid mening.²¹⁸ 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.²¹⁹ 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.²²⁰ 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.²²¹

²¹³ Se Henkow 2008 s. 48.

²¹⁴ Jfr SOU 1998:14 s. 22. Jfr även Furberg m.fl. 2000 s. 25, där begreppet *pengar* också beskrivs som mångtydigt och vagt.

²¹⁵ Jfr SOU 1998:14 s. 19 och 20.

²¹⁶ Jfr SOU 1998:14 s. 22. Jfr även Furberg m.fl. 2000 s. 25.

²¹⁷ Jfr SOU 1998:14 s. 22. Jfr även Furberg m.fl. 2000 s. 25.

²¹⁸ Jfr SOU 1998:14 s. 21.

²¹⁹ Jfr SOU 1998:14 s. 58.

²²⁰ Jfr SOU 1998:14 s. 58.

²²¹ Jfr SOU 1998:14 s. 58 och 71.

Utredningen nämner för övrigt också att mynt och sedlar en gång i tiden kom till på grund av att byteshandel var alltför omständligt.²²²

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 kryptering²²³ genom den algoritm²²⁴ varmed bitcoins 'skapas' – kan vara i praktiken omöjlig för Finansinspektionen att kontrollera utan upphovsmannens eller eventuellt andra initierades medverkan.

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

- Jag får också göra en jämförelse med det resonemang som fördes i SRN i förhandsbeskedet RÅ 2005 ref. 11 beträffande frågan om tillämplig momsats för golflektioner. Majoriteten i SRN bedömde åtagande att vid senare tillfälle tillhandahålla golflektioner som separata tjänster, där åtagandet inte kunde anses utgöra en tjänst inom idrottsområdet som omfattas av den reducerade momsatsen om 6 procent i enlighet med 3 kap. 11 a § första st. och 7 kap. 1 § tredje st. 10 ML, utan själva åtagandet ansågs utgöra en tjänst som omfattas av den generella momsatsen om 25 procent. 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.

²²² Jfr SOU 1998:14 s. 23, där det också anges att de första svenska mynten präglades omkring år 1000 e.Kr. av Olof Skötkonung.

²²³ 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."

²²⁴ 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 (2) s. 167 och Forssén 2016 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 procent 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.²²⁵ 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.²²⁶ 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 2009.²²⁷ I likhet med av SRN anförda Henkow 2008 hör dock även Rendahl 2009 till tiden innan

²²⁵ Jfr SRN:s hänvisning i HFD 2016 ref. 6 till Henkow 2008 s. 88f.

²²⁶ Jfr även pkt 37 och 48 i nämnda EU-målet C-264/14 (Hedqvist).

²²⁷ 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,²²⁸ 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.²²⁹ 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.²³⁰

²²⁸ Bitcoins lär ha funnits tillgängliga under 2009 (jfr Forssén 2018 (1), 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).

²²⁹ 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.”

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

- I det finanspolitiska hänseendet finns det dock inte något mervärdesskattemässigt hinder för verksamhet med bitcoins som förment olagligt betalningsmedel, eftersom EU-domstolens praxis innebär att principen om skatteneutralitet förhindrar att det görs en allmän åtskillnad mellan lagliga och olagliga transaktioner, när det gäller att bestämma om en ekonomisk verksamhet föreligger som ger personen i fråga karaktären av beskattningsbar person enligt huvudregeln art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet.²³¹

3.5.4 Konklusioner²³²

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.²³³ Jag har beskrivit att det föreligger en risk för att bitcoins utan

²³¹ Jfr pkt 19-23 i EU-målet C-455/98 (Salumets m.fl.). Jfr även Forssén 2011 s. 167.

²³² Se Forssén 2017 (1), avsnitt 3.5.4.

²³³ Jfr SOU 1998:14 s. 31.

tillstånd från Finansinspektionen används för att t.ex. gömma momspliktig byteshandel. Eftersom det inte går att diskriminera sådan verksamhet genom att beteckna den som olaglig i mervärdesskattehänseende, men det ändå är en företeelse som bör motverkas av såväl penningpolitiska som finanspolitiska hänsyn, borde en särskild momssats införas för den och till en väsentligt högre momssats än den generella om 25 procent, t.ex. 50 procent. 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.²³⁴ 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'.²³⁵

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.

²³⁴ Jfr Nergelius 2012 s. 63, där det anges att ingen stat är fälld ännu i det hänseendet. Dessutom anges också på s. 110 i Nergelius 2012 att äganderättsliga argument ännu inte anförts i fall ang. *ne bis in idem*-frågan beträffande skattetillägg och skattebrott. Med anledning av Högsta domstolens (HD), enligt min mening, onyanserade bedömning av den frågeställningen på momsområdet i NJA 2013 s. 502 har jag tillfört att även näringsfriheten bör beaktas. Konkurrensneutralitet är, enligt min mening, en nödvändig förutsättning för näringsfrihet. Risken är, enligt min uppfattning, att rådande processrättsliga läge leder till att hänsyn till neutralitetsprincipen ang. moms i art. 113 FEUF och t.ex. pkt 5 i ingressen till mervärdesskattedirektivet undertrycks vid prövning av *ne bis in idem*-principens omfattning, om inte principen om EU-rättens företräde framför nationell rätt kodifieras i FEU eller FEUF, så att nationella myndigheter och domstolar görs skyldiga att *ex officio* tillämpa EU-rätten, när de, såsom beträffande moms, är bundna av EU-rätten enligt t.ex. art. 288 andra och tredje st. FEUF. Jfr Forssén 2015 (2) s. 189 och 190.

²³⁵ Jfr, ang. *ne bis in idem* etc., även avsnitten 8.8.1 och 10.1-10.4 i Forssén 2015 (2).

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

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

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

Jämför även angående investeringsguld: avsnitt 3.7.3.

3.6 Import och förmodad lucka i lagen med hänsyn till två bestämmelser av beskattningsbar person – 4 kap. 1 § och 5 kap. 4 § ML²³⁶

3.6.1 Problembeskrivning och bedömning²³⁷

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

Avgörande för att SKV ska vara beskattningsmyndighet för ”importmomsen” är att den momsregistrerade är en beskattningsbar person som agerar i denna egenskap. Därför tog SKV tillsammans med Tullverket fram ett ställningstagande 2014-11-21 (dnr 131 639684-14/111) med följande sammanfattning:

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.

[Ställningstagandet upphävdes 2017-11-20, då SKV ansåg att frågorna i det blev klarlagda genom att tullagen (2016:253), och 2 kap. 2 § däri, infördes.]

²³⁶ Se Forssén 2017 (1), avsnitt 3.7. Jfr även Forssén 2018 (1), 21 112 000. Jfr även Forssén 2018 (1), 12 201 034, 12 213 164 och 12 215 000.

²³⁷ Se Forssén 2017 (1), avsnitt 3.7.1.

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)²³⁸ – finns ett ärende registrerat hos finansdepartementet där jag 2014-12-12 (Dnr. Fi2014/4452) uppmärksammar en förmodad lucka i lagen beträffande reglerna om att SKV den 1 januari 2015 övertog mervärdesbeskattning av visst slag av import från Tullverket. Jag har beskrivit problemet enligt följande:

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

I ML har *beskattningsbar person* två *bestämningar* som är av intresse här, nämligen i 4 kap. 1 § resp. i 5 kap. 4 §.²³⁹ I 5 kap. 4 § avses med beskattningsbar inte bara personer som bedriver ekonomisk verksamhet etc., utan även t.ex. holdingbolag och allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund som inte har en ekonomisk verksamhet enligt 4 kap. 1 § ML. Den enda definitionen angående beskattningsbar person som anges i ML avser utländsk beskattningsbar person och återfinns i 1 kap. 15 §. Således omfattar hänvisningen i 5 kap. 11 a § första st. 2 till beskattningsbar person enligt ML även t.ex. holdingbolag och nämnda slag av ideella föreningar och trossamfund.

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

Det föreligger en uppenbar risk för s.k. upplägg, där t.ex. en allmännyttig ideell förening som förvärvar någon tjänst från utlandet, och därmed är

²³⁸ 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.

²³⁹ 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.

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.

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

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

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

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

framtida rättspraxis som får visa om risken för upplägg är befogad. Jag återger här lydelsen av 2 kap. 2 § första st. tullagen (2016:253):

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

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

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

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

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

3.6.2 Konklusioner²⁴⁰

Jag har uppmärksammat finansdepartementet på att det föreligger en risk för upplägg, om inte 5 kap. 11 a § första st. 1 och 2 tullagen ändras så att pkt 2 hänvisar till beskattningsbar person enligt ML *utom i den särskilda betydelse begreppet ges i 5 kap. 4 § ML*. Avsaknaden av det uttrycket i 5:11 a första st. 2 tullagen innebär enligt min uppfattning att det föreligger en lucka i lagen, dvs. en lucka i tullagen. Den ifrågavarande luckan *kan* ge en obefogad rätt till avdrag för ingående moms på import enligt 8:3 första st. ML. Det föreligger enligt min mening en uppenbar risk för följande upplägg:

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

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

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

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

²⁴⁰ Se Forssén 2017 (1), avsnitt 3.7.2.

förbud mot förfarandemissbruk momsmässigt sett.²⁴¹ 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.²⁴²

3.7 Bestämningarna av vara och tjänst – 1 kap. 6 § ML²⁴³

3.7.1 Bakgrund till 1 kap. 6 § och problembeskrivning²⁴⁴

Lydelsen av 1 kap. 6 § ML är följande:

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

Redan när ML ersatte GML den 1 juli 1994 skedde en EU-anpassning beträffande varubegreppet såtillvida att 1:6 anger att fastigheter också utgör varor.²⁴⁵

I avsnitten 3.7.2.1-3.7.3 behandlas olika exempel på den systematiska frågan om bestämningen av vara och tjänst i 1 kap. 6 § ML. Bestämningen av begreppen vara och tjänst som återfinns däri innebär ett extra steg jämfört med i mervärdesskattedirektivet när det gäller bestämningen av skatteobjektet eller undantaget från skatteplikt. Där definieras inte vad som avses med vara och tjänst, utan t.ex. huvudreglerna om bestämningen av skatteobjektet behandlar vad som utgör leverans av varor, art. 14.1, respektive tillhandahållande av tjänster, art. 24.1. Genomgången i avsnitten 3.7.2.1-3.7.3 berör således dessa systematiska aspekter på 1:6 ML i förhållande till mervärdesskattedirektivet.

3.7.2 Systematiska aspekter på 1 kap. 6 § ML i förhållande till mervärdesskattedirektivet²⁴⁶

3.7.2.1 Exemplet olika slag av investeringsguld – särskilt om 1 kap. 18 § och 3 kap. 10 a och 10 b §§ ML²⁴⁷

Mervärdesskattedirektivet definierar, som nämnts,²⁴⁸ inte vad som avses med vara och tjänst, utan där anges vad som avses med leverans av

²⁴¹ Jfr även avsnitt 3.2.2.2.

²⁴² Se Forssén 2015 (1) s. 25 och 26. Jfr även Forssén 2018 (2), kap. 4.

²⁴³ Se Forssén 2017 (1), avsnitt 3.9. Jfr även Forssén 2018 (1), 12 200 001, 12 213 177, 12 213 213 och 12 213 235.

²⁴⁴ Se Forssén 2017 (1), avsnitt 3.7.1.

²⁴⁵ Jfr prop. 1993/94:99 s. 107.

²⁴⁶ Se Forssén 2017 (1), avsnitt 3.7.2.

²⁴⁷ Se Forssén 2017 (1), avsnitt 3.7.2.1. Jfr även Forssén 2018 (1), 12 213 177.

²⁴⁸ Se avsnitt 3.7.1.

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.

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.²⁴⁹

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

- dels att huvudregeln om undantag från skatteplikt för sådana varor, 3 kap. 10 a § ML, använder uttrycket *omsättning av investeringsguld* vid bestämningen av huvudregeln om undantag från skatteplikt, medan art. 346 i mervärdesskattedirektivet använder *leverans av investeringsguld*,
- dels att definitionen av investeringsguld i 1 kap. 18 § ML, som i och för sig gör samma åtskillnad mellan de båda olika slagen av investeringsguld – dvs. i guldmynt respektive annat investeringsguld – som art. 344 i mervärdesskattedirektivet, görs utan anknytning till definitionen av vara respektive tjänst i 1:6 ML.²⁵⁰

²⁴⁹ Jfr Forssén 2018 (1), 12 213 171.

²⁵⁰ 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.

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 §§.

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).²⁵¹ Härvidlag jämför jag handeln med investeringsguld i första hand med värdepappershandel enligt 3:9 tredje st. 1 ML,²⁵² 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

²⁵¹ Se prop. 1998/99:69 s. 1.

²⁵² Jfr avsnitten 3.5.1-3.5.4.

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. 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.²⁵³ 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,²⁵⁴ enbart den EU-anpassning som idag innebär att 1:6 ML anger att fastigheter också utgör varor. Det förhållningssättet är enligt min mening ett exempel på betänkligheter från lagstiftarens sida på temat ord och kontext i samband med tillkomsten av skatteregler.

3.7.2.2 Exemplet tandvård – särskilt om 3 kap. 4 § andra st. andra strecksatsen och 6 § ML²⁵⁵

I avsnitten 3.4-3.4.4 behandlas regeln om undantag från skatteplikt för social omsorg enligt 3 kap. 7 § ML. I konklusionerna i avsnitt 3.4.4 föreslår jag – i likhet med vad jag särskilt föreslår beträffande 3:7 och begreppet social omsorg – att 3 kap. 4 § ML, beträffande uttrycket ”sjukvård, tandvård eller social omsorg samt tjänster av annat slag”, borde ändras, så att uttrycket *tjänster av annat slag* utmönstras ur 3:4. I stället bör lagrummet hänvisa till motsvarande bestämmelser i art. 132.1 b-e och g och h i mervärdesskattedirektivet, så att en markering sker av att begreppen sjukvård, tandvård och social omsorg har en särskild EU-rättslig innebörd, varigenom risken minskar för att en nationell rättspraxis angående innebörden av begreppen utvecklas som avviker från EU-rätten. I förevarande avsnitt tar jag upp begreppet tandvård enligt 3 kap. 6 § ML särskilt som ett exempel på den systematiska frågan angående att bestämningen av vara och tjänst i 1 kap. 6 § ML innebär ett extra steg jämfört med i mervärdesskattedirektivet, när det gäller bestämningen av skatteobjektet eller undantaget från skatteplikt.

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

²⁵³ Jfr prop. 1993/94:99 s. 128 med hänvisning till prop. 1989/90:111 s. 189.

²⁵⁴ Se avsnitt 3.7.1.

²⁵⁵ Se avsnitt 3.7.2.2. Jfr även Forssén 2018 (1), 12 213 213.

gäller även för tandvård hos legitimerade tandläkare eller legitimerade tandhygienister.²⁵⁶

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,²⁵⁷ 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.²⁵⁸
- Före den 1 januari 2015 angavs i 3 kap. 4 § andra st. andra strecksatsen ML undantag från skatteplikt för omsättning – som dentallaboratorier etc. gör – av dentaltekniska produkter och tjänster avseende sådana produkter, genom att undantaget bestämdes med avseende på mottagaren, där tandläkare och dentaltekniker samt *den för vars bruk produkten är avsedd* (dvs. patienten) angavs. Det var inte förenligt med ordalydelsen av art. 132.1 e i mervärdesskattedirektivet, som lyder:

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

Problemet var dels att enbart de båda yrkeskategorierna – tandläkare och tandtekniker – anges där och inte även patienten såsom i den äldre lydelsen av 3 kap. 4 § andra st. andra strecksatsen ML, dels att direktivbestämmelsen anger att tillhandahållandet (omsättningen) ska bestämma undantaget och att det således inte ska bestämmas med avseende på karaktären hos en mottagare av tjänsten.

Lagstiftaren hänvisade till att undantag ska tolkas och tillämpas restriktivt enligt EU-domstolens praxis,²⁵⁹ och till EU-målet C-401/05 (VDP Dental Laboratory), och föreslog att lagrummet i fråga ändrades i paritet med direktivbestämmelsen.²⁶⁰ Det skedde den 1 januari 2015, genom SFS 2014:1492, så att

²⁵⁶ Jfr även Forssén 2001 s. 199.

²⁵⁷ Jfr även Forssén 2001 s. 199.

²⁵⁸ Jfr prop. 1993/94:99 s. 151 och 152. Jfr även Forssén 2001 s. 199 och 200.

²⁵⁹ Jfr avsnitt 3.4.2.

²⁶⁰ Jfr prop. 2014/15:1 s. 324 och 325.

undantaget enligt 3 kap. 4 § andra st. andra strecksatsen numera lyder:

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

Beträffande nämnda lagändring i 3 kap. 4 § andra st. andra strecksatsen ML får nämnas att det är grundläggande för ML att den skattemässiga statusen på en omsättning ska bedömas utifrån just omsättningen, och inte med avseende på vilken momsmässig karaktär t.ex. en vara kan anses ha hos mottagaren. Det finns 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,²⁶¹ och därvidlag kan förhållandena hos den part som är köpare ha betydelse för att avgöra om en omvärdering ska ske. Emellertid gäller det i så fall enbart beskattningsunderlaget och huruvida en omvärdering ska ske av det i förhållande till ett marknadsvärde bestämt enligt 1:9 ML. Det gäller inte frågan om omsättningen är skattepliktig eller omfattas av undantag, vilket enligt min mening är en fråga som endast ska bedömas utifrån förhållandena hos säljaren. En historisk betraktelse av den svenska mervärdesskatterätten visar också att frågan om undantag från skatteplikt – mig veterligen – i rättspraxis enbart har bedömts i ett fall med avseende på vilken karaktär den vara som fallet gällde kunde anses ha hos köparen, nämligen i fallet RÅ 1988 ref. 42.

Frågan i RÅ 1988 ref. 42 gällde huruvida tillämpligheten av undantag från momsplikt för varor i samband med verksamhetsöverlåtelse – jämför dagens 2 kap. 1 b § ML²⁶² – uteslöt rätt till avdrag för s.k. fiktiv moms för förvärvaren av varorna. HFD ansåg att frågan skulle avgöras med utgångspunkt i förvärvarens verksamhet, och att det förhållandet att en vara, när den överläts till den momsskyldige förvärvaren, var undantagen från momsplikt inte inverkar på rätten till avdrag för fiktiv moms.²⁶³ 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.

²⁶¹ Se prop. 2007/08:25 s. 120 och 124. Jfr även Forssén 2011 s. 172 och avsnitt 6.4.3 i Forssén 2015 (1).

²⁶² 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 2018 (1), 12 211 120.

²⁶³ Jfr Forssén 1993 s. 133 och Forssén 1994 s. 180.

Någon kanske undrar varför det inte skedde redan i samband med anpassningarna av ML till EU-rätten när Sverige blev EU-medlem den 1 januari 1995, dvs. genom SFS 1994:1798. Lagstiftaren hänvisade till tidsbrist och att de svenska reglerna om fiktivt avdrag i flertalet fall ansågs leda till samma materiella resultat som de som eftersträvas med VMB-reglerna från EU och direktiv 94/5/EG (som återfinns i art. 311-343 i mervärdesskattedirektivet).²⁶⁴ Jag redogjorde utförligt för en motsatt ståndpunkt, varvid jag i sammanfattning noterade, att det var endast skattskyldiga återförsäljare som kompenseras för en förlorad fiktiv avdragsrätt genom införandet av marginalbeskattningssystemet (VMB) i 9 a kap. ML,²⁶⁵ medan för övriga grupper av företagare den förlorade fiktiva avdragsrätten fick uppenbart genomgripande konsekvenser som enligt min mening starkt försämrade för nyföretagandet i Sverige.²⁶⁶

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

När det gäller bestämningen av omsättningens momsmässiga status bör således enbart förhållandena hos den som gör omsättningen, dvs. säljaren, bedömas. Lagstiftaren noterade också i samband med att ML ersatte GML den 1 juli 1994, att skatteplikten och undantagen från den gäller ”själva omsättningen av varor och tjänster”.²⁶⁷ Lagstiftaren framhöll i samband med det uttalandet att bedömningen – till skillnad från vad som gällde enligt GML – inte ska avse ”de omsatta varorna eller tjänsterna som sådana”. Lagstiftaren borde således ha varit konsekvent i det hänseendet också beträffande 3 kap. 4 § andra st. andra strecksatsen ML, framför allt som art. 132.1 e i mervärdesskattedirektivet skulle ha varit implementerad i den regeln redan när Sverige blev EU-medlem 1995. Art. 132.1 e motsvarades i förevarande hänseende av art. 13 A.1 e i sjätte direktivet, där undantaget också skulle bestämmas enbart med avseende på de båda yrkeskategorierna – tandläkare och tandtekniker – och inte på mottagaren av tjänsten, dvs. patienten.

Jag anför lagstiftarens uttalanden vid införandet av ML, av innebörd att skatteplikten och undantag från skatteplikt bör gälla själva omsättningen och inte varorna och tjänsterna som sådana, som ett ytterligare stöd för min uppfattning att 1:6 bör anses som obsolet och att den regeln således kan utmönstras ur ML. Av samma skäl som jag anför i avsnitt 3.7.2.1

²⁶⁴ Jfr prop. 1994/95:57 s. 75. Jfr även Forssén 1995 (1) s. 12.

²⁶⁵ Jfr avsnitt 3.3.3.1.

²⁶⁶ Jfr Forssén 1995 (2).

²⁶⁷ Jfr prop. 1993/94:99 s. 105.

bör samma regelteknik – systematik – konsekvent användas i ML som används i mervärdesskattedirektivet. Då bestäms skatteobjektet eller undantaget från skatteplikt i två steg i stället för tre. Risken bör därmed minska för att lagstiftaren gör det felet att en skatteregel skapas i ML som bryter mot principen att det är säljarens omsättning som ska anges som skattepliktig eller som undantagen från skatteplikt, varvid köparens status sålunda saknar betydelse för bestämningen av skatteobjektet eller undantaget från skatteplikt. Att lagstiftaren varken vid Sveriges EU-inträde 1995 eller i samband med den ändring som genomfördes 2015 i 3 kap. 4 § andra st. andra strecksatsen – för att det lagrummet i ML skulle bli förenligt med art. 132.1 e i mervärdesskattedirektivet och nämnda princip – har tagit upp behovet av att åstadkomma nämnda EU-konformitet i systematiskt hänseende i ML är ett exempel på betänkligheter från lagstiftarens sida på temat ord och kontext i samband med tillkomsten av skatteregler.

*3.7.2.3 Exemplet elektroniska tjänster – särskilt om bl.a. lagen (2011:1245) om särskilda ordningar för mervärdesskatt för telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster*²⁶⁸

Genom SFS 2014:940-943 skedde den 1 januari 2015 ändringar i ML, lagen (2011:1245) om särskilda ordningar för mervärdesskatt för telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster och SFL, vilka innebar att de s.k. särskilda ordningarna för mervärdesskatt för telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster. I förarbetena till den reformen anfördes att listan på fem olika slags elektroniska tjänster som återfinns i bilaga II till mervärdesskattedirektivet inte är uttömmande utan utgör endast en exemplifiering och att avsikten är att listan ska kunna omfatta fler exempel än de uppräknade, ”både sådana som redan finns idag och sådana som inte finns idag men som kommer att finnas i framtiden”.²⁶⁹

²⁶⁸ Se Forssén 2017 (1), avsnitt 3.9.2.3. Jfr även Forssén 2018 (1), 12 213 235.

²⁶⁹ Jfr prop. 2013/14:224 s. 59. Genom SFS 2014:942 ändrades den 1 januari 2015 benämningen på lag (2011:1245) om redovisning, betalning och kontroll av mervärdesskatt för elektroniska tjänster till: Lag om särskilda ordningar för mervärdesskatt för telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster. Lag (2011:1245) om redovisning, betalning och kontroll av mervärdesskatt för elektroniska tjänster infördes den 1 januari 2012 och baseras på prop. 2010/11:165. Reglerna i fråga överfördes till lag (2011:1245) om redovisning, betalning och kontroll av mervärdesskatt för elektroniska tjänster från 10 a kap. skattebetalningslagen (1997:483), SBL, när SBL ersattes den 1 januari 2012 av SFL. 10 a kap. med rubriken *Särskilda bestämmelser om mervärdesskatt för elektroniska tjänster* infördes i SBL den 1 juli 2003, genom SFS 2003:222 och baserades på prop. 2002/03:77, som i sin tur föranleddes av rådets direktiv 2002/38/EG och rådets förordning (EG) 792/2002.

- Mervärdesskattedirektivet använder enligt art. 358.2 begreppen *elektroniska tjänster* och *tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg*, vilka enligt förarbetena ska anses ha samma betydelse.²⁷⁰ Av art. 58 första st. c i mervärdesskattedirektivet följer att sådana tjänster till en icke beskattningsbar person, dvs. till en vanlig privatperson, anses tillhandahållna där personen är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas, och i art. 59 a i mervärdesskattedirektivet anges vad EU-staterna – angående art. 44, 45, 56, 58 och 59 – får stipulera beträffande bestämningen av platsen för tillhandahållande för att undvika dubbelbeskattning, utebliven beskattning eller snedvridning av konkurrensen.
- Beträffande tillämpningsförordningen berör jag i denna bok i första hand art. 6, 7, 8 och 9 angående art. 24-29 i mervärdesskattedirektivet – om ej annat anges – utan hänsyn till tillägg etc. i förordningen genom förordningarna (EU) nr 967/2012 och (EU) nr 1042/2013. Enligt pkt 11 i ingressen till tillämpningsförordningen bör, för ökad klarhet, de transaktioner som identifierats som *tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg* förtecknas utan att förteckningarna ska anses slutgiltiga eller uttömmande. I art. 7 i tillämpningsförordningen anges följande:
 - I art. 7.1 i tillämpningsförordningen anges att begreppet *tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg*, och som anges i mervärdesskattedirektivet, ska inbegripa tjänster som tillhandahålls via Internet eller ett elektroniskt nät och som till sin natur är sådana att tillhandahållandet huvudsakligen är automatiserat, kräver ett minimalt mått av mänsklig inblandning och inte kan utföras i avsaknad av informationsteknik.
 - I art 7.2 respektive art. 7.3 i tillämpningsförordningen anges vad art. 7.1 i synnerhet ska omfatta respektive inte omfatta.

Problemet med att försöka reglera vad som finns idag och vad som kommer i framtiden angående elektroniska tjänster är att framtiden ofta redan är här. I art. 7 i tillämpningsförordningen finner jag t.ex. ingenting om produkter som tillhandahålls med hjälp av 3D-skrivare,²⁷¹ och det

²⁷⁰ Jfr prop. 2013/14:224 s. 58-59.

²⁷¹ Hämtat från Wikipedia på nätet (den 19 juli 2016): “3D printing, a popular term for what is now known as additive manufacturing (AM), refers to various processes used to synthesize a three-dimensional object. In additive manufacturing processing, successive layers of material are formed under computer control to create the object. These objects can be of almost any shape or geometry and are produced from digital model data 3D model or other electronic data source such as an Additive Manufacturing File (AMF) file.”

finns inte heller något därom i bilaga I i förordningen, i förordning (EU) nr 1042/2013 eller i bilaga II till mervärdesskattedirektivet.

Att reglera ett så dynamiskt och oförutsebart område som produkter tillhandahållna genom elektroniska tjänster kräver enligt min mening i vart fall mycket frekventa uppdateringar av det momsmässiga regelverket. I art. 7.2 e i tillämpningsförordningen nämns servicepaket för Internet, och en exemplifiering av användningsområden avslutas med ett ”osv.”. Går det att förena en sådan öppen definition med syftet att art. 7.2 ska reglera vad art. 7.1 angående elektroniska tjänster *i synnerhet* ska omfatta? Knappast: Utvecklingen på området ser till att den principen 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.²⁷² De EU-rättsliga regelverken är komplexa i sig och i förevarande sammanhang nödvändiga att uppdatera med tämligen hög frekvens. Därför riskerar förekomsten av – sekundärrättsligt sett – dubbla EU-rättsliga källor, mot vilka regler i ML om skyldighet att redovisa utgående mervärdesskatt ska prövas, att leda till att åligganden mot den enskilde genomdrivs baserade på förordningen utan beaktande av legalitetsprincipen för beskattningsåtgärder i 8 kap. 2 § första st. 2 RF eller förbudet mot retroaktiv skattelagstiftning i 2 kap. 10 § andra st. RF. Jag varnade för en sådan utveckling redan i samband med förslaget om en EG-förordning om tillämpning av sjätte direktivet.²⁷³

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

För arbetet med att skapa nämnda regel i mervärdesskattedirektivet och ML, angående vad som avses med sådana tjänster som ska anses

²⁷² Jfr även prop. 2013/14:224 s. 56.

²⁷³ Jfr Forssén 2005 (1) och Forssén 2005 (2).

utgöra elektroniska tjänster, kan en jämförelse ske med det förhållandet att en tjänsteprestation skulle kunna anses ha brutits ut ur en tillverkningsprocess avseende en vara. En sådan jämförande betraktelse från ett beställarperspektiv – jämför rekvisitet 'beställd vara eller tjänst' för skattskyldighetens inträde i 1 kap. 3 § andra st. ML – bör fungera i förhållande till momsens karaktär av konsumtionsskatt när det gäller gränsdragningen mellan *omsättning* av varor respektive *omsättning* av tjänster, när det gäller omfattningen av omsättning av elektroniska tjänster. Det rör sig i så fall inte om att bryta mot den i avsnitt 3.7.2.2 nämnda principen att det är säljarens omsättning som ska anges som skattepliktig eller som undantagen från skatteplikt, utan om att 1:3 angående *när* skattskyldigheten inträder kan vara vägledande i följande hänseende: Konsumenten har i egenskap av kund – beställare – en uttalad eller underförstådd kravlista för produkter som denne beställer, oavsett om det gäller varor eller tjänster. Momsen ska vara neutral såtillvida att kunden – beställaren – inte ska välja en leverantör eller tillhandahållare framför andra beroende på olikheter i mervärdesbeskattningen, och det innebär enligt min mening att momsen inte ska göra en skillnad för det valet beroende på i vilken form – vara eller tjänst – som den beställda produkten tillhandahålls. Den tekniska utvecklingen kan i visst sammanhang ha föranlett att skäl som en gång ansågs föreligga för att momsmässigt göra en skillnad mellan leverans av vara respektive tillhandahållande av tjänst varken kan eller bör upprätthållas längre.

En lösning för att uppnå en hållbar konkurrens- och konsumtionsneutralitet på ett område som gäller nedladdningsbara produkter vore att införa en regel som anger att omsättning av elektroniska tjänster ska i mervärdesskattehänseende behandlas analogt med vad som gäller för omsättning av varor eller tjänster inom olika områden såsom konsulttjänster, finansiella tjänster, vård och omsorg och utbildning. Därigenom får vad som avses med omsättning av elektroniska tjänster en yttre gräns som bestäms genom jämförelse med omfattningen av momsplikten för respektive sådant område och de icke elektroniska tillhandahållanden som sker där. Om t.ex. en bok levereras elektroniskt ska den som tjänst betraktad inte omfattas av en högre momssats än den tryckta boken – varan:

- Elektroniska tjänster kan bestå i att en vara, t.ex. en bok, laddas ned och tillhandahålls via nätet som en elektronisk tjänst. Då är det fråga om något annat än en vara (bok), nämligen en (elektronisk) tjänst – enligt 1:6 ML. I förarbetena anges, med hänvisning till definitionerna av vara och tjänst i 1:6 ML (se avsnitt 3.7.1), att när en vara kan levereras elektroniskt är den inte längre ett materiellt ting, utan *något annat*, nämligen en

tjänst – en elektronisk tjänst.²⁷⁴ I stället för den reducerade momssatsen om 6 procent för böcker m.m. i 7 kap. 1 § tredje st. 1 gäller den generella momssatsen om 25 procent i 7 kap. 1 § första st. ML för omsättning av en sådan elektronisk tjänst.²⁷⁵

- Den reducerade momssatsen om 6 procent infördes i 7 kap. 1 § tredje st. 1 ML den 1 januari 1996, genom SFS 1995:1364,²⁷⁶ för allmänna nyhetstidningar (dagstidningar).²⁷⁷ Den 1 januari 2002 utvidgades regeln, genom SFS 2001:1169,²⁷⁸ till att omfatta tidningar, tidskrifter och böcker, m.m., dvs. inte bara dagstidningar. Den generella momssatsen om 25 procent gäller dock ännu 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).²⁷⁹
- 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.²⁸⁰ Jag får lägga till därvidlag att de motiv som en gång anfördes för den reducerade momssatsen om 6 procent 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,²⁸¹ numera får anses gälla också för dagstidningar och tidskrifter etc. som tillhandahålls via Internet. Framför allt som ett motiv för

²⁷⁴ Jfr prop. 2002/03:77 s. 27 och 34.

²⁷⁵ 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.

²⁷⁶ Jfr bet. 1995/96:SkU12; prop. 1995/96:45; SOU 1995:37.

²⁷⁷ 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.

²⁷⁸ Jfr bet. 2001/02:SkU12; prop. 2001/02:45.

²⁷⁹ Jfr prop. 2001/02:45 s. 30.

²⁸⁰ Jfr bet. 2001/02:SkU12 s. 9.

²⁸¹ Jfr Pressutredningen -94:s betänkande SOU 1995:37 s. 165 och även s. 64 och 105. hänvisningar till Pressutredningen -94 ang. införande av mervärdesskatt till en låg skattesats på dagspressområdet: Jfr bet. 1995/96:SkU12 s. 7 och prop. 1995/96:45 s. 9, där referenser sker till Pressutredningen -94.

särbehandling av tryckta dagstidningar i förhållande till elektroniska tidningar var att ”man kan inte ha en dator i sängen eller på bussen”, varvid Pressutredningen -94 dock nämnde att ”små, bekväma ’bokdatorer’ är under utveckling”.²⁸²

- Framtiden är redan här, med läsplattor och annat. Därför är nyss nämnda praktiska motiv, för en konkurrenssnedvridning till följd av olikheter i mervärdesbeskattningen mellan tryckta respektive elektroniska tidningar, numera förlegade enligt min mening. Miljöskäl kan dock alltjämt anföras för att inte diskriminera de elektroniska tidningarna, eftersom de innebär en minskad pappersförbrukning.²⁸³ 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. EU-domstolen anser att den generella momssatsen ska tillämpas på tillhandahållande av digitala böcker på elektronisk väg, men att digitala böcker på fysiska bärare – läsplattor etc. – kan likställas med tryckta böcker och omfattas av reducerad momssats.²⁸⁴ För övrigt beslutade EU:s råd den 2 oktober 2018 att även elektroniska publikationer ska kunna omfattas av den reducerade momssatsen om 6 procent, vilket förutsätter medlemsländernas godkännande.

Om inte mitt förslag om att införa en regel som anger att omsättning av elektroniska tjänster ska i mervärdesskattehänseende behandlas analogt med vad som gäller för omsättning av varor eller tjänster inom andra områden (såsom konsulttjänster, finansiella tjänster, vård och omsorg och utbildning), bör lagstiftaren hemställa hos EU-kommissionen, Europaparlamentet och rådet om en ändring i pkt 6 i bilaga III till mervärdesskattedirektivet,²⁸⁵ så att det blir möjligt att införa den reducerade momssatsen om 6 procent för dagstidningar och tidskrifter etc. också när de tillhandahålls över Internet. Fördelen med mitt förslag är att en sådan kasuistisk princip 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

²⁸² Jfr SOU 1995:37 s. 150 och även s. 146 och 147.

²⁸³ Jfr SOU 1995:37 s. 150.

²⁸⁴ Jfr pkt:erna 55 och 70 i EU-målet C-390/15 (RPO). Jfr även förhandsbeskedet HFD 2017 not. 11, där HFD bl.a. nämner RPO, samt Forssén 2018 (1), 12 214 010 (II).

²⁸⁵ 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.

åstadkomma att en överbeskattning av elektroniska tjänster undviks. I stället för att använda en kasuistisk princip som i tillämpningsförfordningen, med en i och för sig varken slutgiltig eller uttömmande förteckning över exempel på elektroniska tjänster,²⁸⁶ blir då bestämningen av omsättning av elektroniska tjänster allmänt giltig. Detaljerna får komma till uttryck vid eventuella särskilda behov av att reglera undantag i vissa situationer avseende vad som avses med omsättning av elektroniska tjänster.

Mitt förslag bör ge en mer rättssäker bestämning av omsättning av elektroniska tjänster, då principen 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 tillämpningsförfordningen kan dels träffa fel på grund av bristande tekniska eller affärsmässiga insikter i ämnet från lagstiftarens och nämnda EU-institutioners sida, dels riskera att snabbt bli inaktuell. Vidare kan en systematisk tolkning leda till oavsedda skillnader i uppfattningen om gällande rätt momsmässigt sett mellan utbildning med hjälp av elektroniska tjänster jämfört med t.ex. vård och omsorg med hjälp av elektroniska tjänster, bara för att förstnämnda men inte sistnämnda berörs i art. 7.3 j och o i tillämpningsförfordningen angående vad för slags undervisning som *i synnerhet* ska undantas från vad som avses med elektroniska tjänster enligt art. 7.1 i förordningen.

Dessutom kan införandet – vid sidan av vad som anges om producenter etc. samt verksamheter inom fria och därmed likställda yrken i art. 9.1 andra st. första men. i mervärdesskattedirektivet – av särskilda benämningar avseende skattesubjektet, såsom beträffande 'tjänster av *fackmän*' i förordningens art. 7.3 i, leda till att statusen på skattesubjektet prövas en andra gång i samband med bedömningen av omsättningsfrågan, i stället för, som sig bör, endast en gång beträffande huruvida en person har karaktären av beskattningsbar person enligt huvudregeln därom i art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet. Jämför för övrigt därvidlag underfråga C, till huvudfrågan A, i min licentiatavhandling.²⁸⁷

Jag anser att genomgången i detta avsnitt beträffande elektroniska tjänster avseende t.ex. nedladdade produkter utgör ännu ett exempel på stöd för min tidigare i framställningen anförda ståndpunkt att 1:6 bör anses som obsolet och utmönstras ur ML (se avsnitten 3.7.2.1 och

²⁸⁶ Jfr elfte st. i ingressen till tillämpningsförfordningen och tredje st. i ingressen till förordningen (EU) nr 1042/2013.

²⁸⁷ Jfr ang. skatteobjektets eventuella betydelse för bestämmandet av skattesubjektet i Forssén 2011 s. 34 ff, 203ff och 261.

3.7.2.2). 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 3.7.2.1 och 3.7.2.2, lagstiftaren ha utmönstrat 1:6 ur ML redan vid Sveriges EU-inträde 1995, för att beträffande bestämningen av skatteobjektet eller undantag från skatteplikt åstadkomma samma regelteknik – systematik – som i sjätte direktivet och sedermera mervärdesskattedirektivet.

Det jag anför angående elektroniska tjänster (eller tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg) är något som både lagstiftaren (i Sverige) samt EU-kommissionen, Europaparlamentet och EU:s 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 initiativ 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 angående elektroniska tjänster belägger enligt min mening att lagstiftaren är tämligen passiv i förhållande till teknikutvecklingen. Det gäller att kontinuerligt arbeta med förslag till regeländringar nödvändiga för att ML ska erhålla ett sådant innehåll att grundläggande principer för momsen, såsom konkurrens- och konsumtionsneutralitet, inte blir åsidosatta av en föråldrad mervärdesskattelagstiftning. Lagstiftarens passivitet 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. Särskilt mot bakgrund av den snabba tekniska utvecklingen på ett område som elektroniska tjänster är det enligt min mening desto angelägnare att den beskrivna passiviteten från lagstiftarens sida övergår i handling, varvid lagstiftaren bör ta upp på EU-nivå de förslag som jag anför.
- Lagstiftaren bör inte avvakta behandlingen på EU-nivå av förslag som lämnas dit angående elektroniska tjänster och moms, utan lagstiftaren bör redan dessförinnan, i enlighet med vad jag anför i avsnitten 3.7.2.1 och 3.7.2.2, utmönstra 1:6 ur ML, så att samma regelteknik – systematik – beträffande bestämningen av skatteobjektet eller undantag från skatteplikt kommer att gälla i ML som i mervärdesskattedirektivet.

3.7.3 Konklusioner²⁸⁸

Genomgångarna i avsnitten 3.7.2.1-3.7.2.3, av exemplen investeringsguld, tandvård och elektroniska tjänster, visar samtliga att 1 kap. 6 § bör, utifrån den sålunda från systematisk synvinkel genomförda jämförelsen av lagrummet med mervärdesskattedirektivet, utmönstras ur ML.

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

Därmed bestäms skatteobjektet eller undantaget från skatteplikt i ML i enlighet med mervärdesskattedirektivets regelteknik (systematik) i två

²⁸⁸ Se Forssén 2017 (1), avsnitt 3.9.3.

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

Beträffande elektroniska tjänster (avsnitt 3.7.2.3) anför jag dessutom att lagstiftaren bör ta upp på EU-nivå, dvs. med EU-kommissionen, Europaparlamentet och rådet, om att införa en regel som anger att omsättning av elektroniska tjänster ska i mervärdesskattehänseende behandlas analogt med vad som gäller för omsättning av varor eller tjänster inom andra områden, såsom konsulttjänster, finansiella tjänster, vård och omsorg och utbildning. Det bör ge en mer rättssäker bestämning av omsättning av elektroniska tjänster, eftersom principen med analogislut kan användas utifrån vad som är känt inom affärlivet om olika produkter och vad som behövs i termer av innovationer. En sådan kasuistisk bestämning som nu sker genom exemplifiering i bilaga II till mervärdesskattedirektivet och i art. 7 i tillämpningsförförordningen riskerar att leda fel på grund av bristande tekniska eller affärsmässiga insikter i ämnet hos lagstiftaren och EU-institutionerna samt riskerar mot bakgrund av teknikutvecklingen beträffande elektroniska tjänster att snabbt bli inaktuell.

Emellertid bör lagstiftaren inte avvakta behandlingen på EU-nivå av förslag som lämnas dit angående elektroniska tjänster och moms, utan lagstiftaren bör redan dessförinnan, i enlighet med vad jag anför beträffande investeringsguld (avsnitt 3.7.2.1) och tandvård (avsnitt 3.7.2.2), utmönstra 1:6 ur ML, så att samma regelteknik – systematik – beträffande bestämmningen av skatteobjektet eller undantag från skatteplikt kommer att gälla i ML som i mervärdesskattedirektivet.

Även om det skulle dröja med en behandling av frågan om att ändra bestämmningen av elektroniska tjänster, från nuvarande kasuistiska exemplifiering i bilaga II till mervärdesskattedirektivet och i art. 7 i tillämpningsförförordningen till att införa en regel i mervärdesskattedirektivet av innebörd att omsättning av elektroniska tjänster ska behandlas analogt med vad som gäller för omsättning av varor eller tjänster inom andra områden, såsom konsulttjänster, finansiella tjänster, vård och omsorg och utbildning, bör det extra steg som 1:6 innebär för bestämmningen av skatteobjektet eller undantag från skatteplikt jämfört med mervärdesskattedirektivets regelteknik (systematik) utmönstras ur ML. Den åtgärden är nödvändig generellt

sett på temat EU-konformitet. Exemplet angående tandvård, närmare bestämt problematiken angående den äldre lydelsen av 3 kap. 4 § andra st. andra strecksatsen ML, som uttrycker att undantaget för tandvård omfattar även omsättning av dentaltekniska produkter och av tjänster som avser sådana produkter, visar att risken med att vänta med att utmönstra 1:6 ur ML är att lagstiftaren under tiden t.ex. skapar en skatteregel i ML som bryter mot principen att det är säljarens omsättning som ska anges som skattepliktig eller som undantagen från skatteplikt, varvid köparens status saknar betydelse för bestämningen av skatteobjektet eller undantaget från skatteplikt. Före den 1 januari 2015 angav 3:4 andra st. andra strecksatsen att undantaget inte bara avsåg omsättning till tandläkare eller dentaltandtekniker, utan även om dentallaboratorier etc. omsatte dentaltekniska produkter eller tjänster avseende sådana produkter till den för vars bruk produkten är avsedd, dvs. till patienten. Det var inte EU-konformt, eftersom det inte är förenligt med närmast motsvarande bestämmelse i mervärdesskattedirektivet, art. 132.1 e i mervärdesskattedirektivet, där enbart de båda yrkeskategorierna – tandläkare och tandtekniker – anges och inte även patienten såsom i den äldre lydelsen av 3 kap. 4 § andra st. andra strecksatsen ML.

Även om 1:6 inte skulle utmönstras ur ML inom överskådlig tid, kan och bör dessutom frågan om momssatsen på tidningar och tidskrifter etc. fortsatt ska vara lägre för tryckta jämfört med elektroniska sådana produkter behandlas dessförinnan. De skäl som anfördes i mitten av 1990-talet för att göra en momsmässig skillnad mellan tryckta och elektroniska tidningar är inte längre aktuella. Teknikutvecklingen beträffande elektroniska tjänster har gjort att det skäl som 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.²⁸⁹

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,²⁹⁰ 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

²⁸⁹ Jfr avsnitt 3.7.2.3 ang. rådets beslut 2018-10-02 ang. elektroniska publikationer.

²⁹⁰ Jfr avsnitten 3.5-3.5.4.

respektive definitionen av investeringsguld kan dock kvarstå i 1 kap. 2 § första st. 4 a respektive 1 kap 18 § ML.

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

3.8 Begränsningen av begreppet ekonomisk verksamhet för allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund – 4 kap. 8 § ML²⁹¹

3.8.1 Inledning och översikt angående behandlingen av 4 kap. 8 § ML²⁹²

I avsnitten 3.8.2-3.8.5 behandlas begränsningen av begreppet ekonomisk verksamhet i 4 kap. 1 § ML för allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund, genom 4 kap. 8 § ML, som hänvisar till *de icke harmoniserade inkomstskattereglerna*.

Därvidlag berörs 4 kap. 8 § ML i första hand i två hänseenden. Det lagrummet bryter också mot systematiken i mervärdesskattedirektivet,²⁹³ 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

²⁹¹ Se Forssén 2017 (1), avsnitt 3.10. Jfr även Forssén 2018 (1), 12 200 001 och 12 214 050.

²⁹² Se Forssén 2017 (1), avsnitt 3.10.1.

²⁹³ Jfr frågorna under avsnitten 3.9-3.9.3.

konform med innebörden av framför allt vad som förstås EU-rättsligt sett med begreppet *organisationer utan vinstsyfte*.²⁹⁴

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

3.8.2 Beskrivning av skillnaden mellan 4 kap. 8 § ML och reglerna om organisationer utan vinstsyfte i mervärdesskattedirektivet²⁹⁵

ML bryter, som nämnts i närmast föregående avsnitt, systematiskt mot mervärdesskattedirektivet, när det gäller två typer av juridiska personer såtillvida att begränsningen av mervärdesbeskattningen sker med avseende på bestämningen av skattesubjektet i stället för objektet, dvs. omsättningen av vara eller tjänst. De båda juridiska personerna är allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund. Begreppet ekonomisk verksamhet och således deras karaktär av beskattningsbar person begränsas för de båda juridiska personerna enligt följande i 4 kap. 8 § ML, som – enligt SFS 2013:954 – lyder:

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

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

Allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund motsvaras i mervärdesskattedirektivet närmast av *organisationer utan vinstsyfte* (eng., *non-profit-making organisations*). Deras omsättningar av varor och tjänster undantas under vissa villkor från momsplikt enligt art. 132.1 l, m och o i mervärdesskattedirektivet. Skillnaden är således att mervärdesbeskattningen begränsas med avseende på bestämningen av skatteobjektet i förevarande fall i mervärdesskattedirektivet. Det är även fallet angående religiösa eller filosofiska institutioner under vissa omständigheter enligt art. 132.1 k. Motsvarande begränsningar av mervärdesbeskattningen sker i stället med avseende på skattesubjektet i 4:8 ML. Enligt art. 9-13 i mervärdesskattedirektivet sker i och för sig

²⁹⁴ Jfr Forssén 2018 (1), avsnitt 12 200 001.

²⁹⁵ Se Forssén 2017 (1), avsnitt 3.10.2.

begränsningen av mervärdesbeskattningen med avseende på skattesubjektet för vissa juridiska personer, men endast i art. 13 och då beträffande stater, regionala och lokala myndigheter och övriga offentligrättsliga organ [eng., *bodies governed by public law (public bodies)*].

Således saknas stöd i mervärdesskattedirektivet för undantag från mervärdesbeskattningen med avseende på bestämningen av skattesubjektet på det sätt som sker för de juridiska personerna i 4:8 ML. I avsnitt 1.3.4 har jag berört att det genom momsreformen den 1 juli 2013 (SFS 2013:368) inte längre är nödvändigt att ha kvar i ML de särregler som gäller för vissa juridiska personer i 6 kap. ML, nämligen beträffande handelsbolag och europeiska ekonomiska intressegrupperingar (EEIG) respektive dödsbon i 6 kap. 1 och 4 §§ ML. Till belägg för att begränsningen av mervärdesskattens omfattning med avseende på de båda juridiska personerna i 4:8 ML saknar stöd i mervärdesskattedirektivet, gör jag en kort jämförelse med den särreglering i ML beträffande juridiska personer som inte strider mot art. 9-13 i mervärdesskattedirektivet, nämligen 1 kap. 16 § första men. och 6 kap. 6 § ML:

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

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

I 6 kap. 6 § anges följande:

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

Staten är ett och samma rättssubjekt, varför mervärdesbeskattning inte sker för tillhandahållanden mellan statliga myndigheter. Momsmässigt sett avses dock inte med *staten* de statliga affärsverken.²⁹⁶ 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,

²⁹⁶ Jfr 1 kap. 16 § första men. ML.

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 skattskyldigt enligt ML för skattepliktig omsättning i likhet med vad som gäller för bl.a. statliga affärsverk. Utöver den begränsning som sker med avseende på bestämningen av beskattningsbar person i enlighet med art. 13 sker begränsningen av mervärdesbeskattningen hos offentlighetsorgan, liksom i övrigt i mervärdesskattedirektivet, med avseende på skatteobjektet, varvid jag hänvisar till art. 132.1 a, b, g, h, i, n, o och q.

Art. 13 i mervärdesskattedirektivet får anses implementerad i 4 kap. 6 och 7 §§ ML, där reglerna om undantag från ekonomisk verksamhet enligt 4:1 ML för myndighetsutövning i offentlig verksamhet återfinns.²⁹⁷ 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.²⁹⁸

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.

²⁹⁷ Jfr även regeln om undantag från skatteplikt vid uttag hos en kommun eller staten, dvs. 3 kap. 29 § ML.

²⁹⁸ Jfr även Forssén och Kellgren 2010 s. 69 samt Forssén 2018 (1), 12 214 050.

3.8.3 Konsekvenser av nuvarande undantaget från ekonomisk verksamhet avseende allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund i 4 kap. 8 § ML²⁹⁹

Att 4 kap. 8 § ML bryter systematiskt mot mervärdesskattedirektivet, genom att mervärdesbeskattningen för två typer av juridiska personer, dvs. allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund, begränsas med avseende på bestämningen av skattesubjektet i stället för med avseende på objektet, dvs. omsättningen av vara eller tjänst, medför konkurrenssnedvridningar. Det följer redan av att undantag från skatteplikt för omsättning av vara eller tjänst ska tolkas och tillämpas restriktivt enligt EU-domstolens praxis. Det gäller oavsett i vilken företags- eller associationsform den som gör omsättningen bedriver sin ekonomiska verksamhet. Genom 4:8 ML uppstår en konkurrenssnedvridning såtillvida att allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund, till skillnad från t.ex. enskilda firmor (fysiska personer), AB, handelsbolag och ekonomiska föreningar, inte omfattas av mervärdesbeskattning redan på grund av att de är just allmännyttiga ideella föreningar eller registrerade trossamfund. De omfattas, i motsats till vad som gäller för andra företags- och associationsformer, inte av mervärdesbeskattning även om de gör andra omsättningar än de för vilka undantag stipuleras i art. 132.1 k, l, m och o i mervärdesskattedirektivet.

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

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

²⁹⁹ Se Forssén 2017 (1), avsnitt 3.10.3.

Medlemsländerna i EU ska i sina moms­lagstiftningar tillämpa en normalskattesats, vilket följer av art. 96 i mervärdesskattedirektivet. Därjämte får de tillämpa en eller två reducerade moms­satser, vilket följer av art. 98.1 i mervärdesskattedirektivet. Normalskattesatsen, dvs. den generella moms­satser, i ML är 25 procent,³⁰⁰ och de båda reducerade moms­satserna i ML är 12 respektive 6 procent.³⁰¹ Art. 113 FEUF och pkt 4 i ingressen till mervärdesskattedirektivet innebär att moms­lagstiftningarna i de olika EU-länderna ska vara harmoniserade, så att konkurrensnedvridning undviks etc. Emellertid varierar moms­satserna mellan de olika EU-länderna, och den bristen på harmonisering har stöd i pkt 7 i ingressen till mervärdesskattedirektivet. Även om moms­satserna sålunda får variera mellan EU-länderna, får de dock inte tillämpa reducerade moms­satser på vilka varor och tjänster som helst. Bilaga III till mervärdesskattedirektivet utgör: ”Förteckning över leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster på vilka de reducerade mervärdesskattesatser som avses i artikel 98 får tillämpas”.

Om 4 kap. 8 § skulle komma att utmönstras ur ML, knyts inte längre bestämmingen av undantag respektive tillämpning av reducerad moms­satser till associationsformen allmännyttig ideell förening. I stället får då begränsningen av mervärdesbeskattningen med avseende på skattesubjektet för vissa juridiska personer ske i enlighet med art. 13 i mervärdesskattedirektivet också på idrottsområdet, dvs. endast beträffande stater, regionala och lokala myndigheter och övriga offentligrättsliga organ – inte beträffande allmännyttiga ideella föreningar. Något stöd finns inte heller för att särbehandla allmännyttiga ideella föreningar beträffande moms­satsfrågan, utan de ska – om 4:8 utmönstras och de sålunda kan anses utgöra beskattningsbara personer i enlighet med huvudregeln i 4:1 – omfattas av den reducerade moms­satser om 6 procent på idrottsområdet, i likhet med t.ex. AB och ekonomiska föreningar, eftersom pkt 13 respektive pkt 14 i bilaga III till mervärdesskattedirektivet inte gör någon åtskillnad mellan olika företags- eller associationsformer beträffande tillämpningen av reducerad moms­satser för tillträde till sportevenemang respektive utnyttjande av sportanläggningar.

3.8.4 Fördragsbrottsfrågan angående 4 kap. 8 § ML³⁰²

Konkurrensnedvridningen 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

³⁰⁰ Se 7 kap. 1 § första st. ML.

³⁰¹ Se 7 kap. andra respektive tredje st. ML.

³⁰² Se Forssén 2017 (1), avsnitt 3.10.4.

saknades skäl att behandla 4:8 ML i samband med frågorna om en enhetlig moms.³⁰³

I min licentiatavhandling noterade jag att EU-kommissionen den 26 juni 2008 inledde fördragsbrottsförfaranden mot Sverige om att 4 kap. 1 § ML³⁰⁴ respektive 4 kap. 8 § ML skulle innebära överträdelser av mervärdesskattedirektivet.³⁰⁵ 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 2008.³⁰⁶ Regeringen avgav sitt svar 2008-10-09 till EU-kommissionen,³⁰⁷ 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.³⁰⁸ EU-kommissionen avslog ansökan, men enligt ett pressmeddelande från 2011-03-31 avsåg Regeringen att fortsätta att arbeta med frågan.³⁰⁹ 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

³⁰³ Jfr SOU 2006:90 s. 192.

³⁰⁴ Jfr även avsnitt 3.1 ang. ändringen av 4:1 ML den 1 juli 2013, genom SFS 2013:368.

³⁰⁵ Jfr Forssén 2011 s. 59.

³⁰⁶ Jfr även Forssén 2011 s. 59.

³⁰⁷ Jfr Fi2008/4219 (Regeringens svar till EU-kommissionen ang. 4 kap. 8 § ML). Jfr Forssén 2011 s. 59.

³⁰⁸ Jfr Fi2011/414 (Regeringens ansökan till EU-kommissionen). Jfr även Forssén 2011 s. 61.

³⁰⁹ Jfr Forssén 2011 s. 61.

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

3.8.5 Konklusioner³¹⁰

Genomgången i avsnitten 3.8.1-3.8.4 visar att 4 kap. 8 § ML bryter systematiskt mot mervärdesskattedirektivet enligt följande:

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

Att mervärdesbeskattningen för allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund, genom 4 kap. 8 § ML, begränsas utifrån bestämningen av skattesubjektet i stället för med avseende på objektet, dvs. omsättningen av vara eller tjänst, medför således en risk för att konkurrenssnedvridningar med avseende på momsen uppkommer i förhållande till andra företags- och associationsformer. Det strider mot art. 113 FEUF respektive pkt 4 i ingressen till mervärdesskattedirektivet, dvs. såväl primär- som sekundärrättsligt sett.

EU-kommissionen inledde den 26 juni 2008 fördragsbrottsförfarande mot Sverige om att 4 kap. 8 § ML skulle innebära 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 2008.³¹¹ 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

³¹⁰ Se Forssén 2017 (1), avsnitt 3.10.5.

³¹¹ Se 2007/2311 K(2008) 2803.

fördragsbrott, förbli en öppen fråga är ett exempel på betänkligheter från lagstiftarens sida på temat ord och kontext i samband med tillkomsten av skatteregler. Lagstiftaren (Regeringen) kan nämligen i sin skriftväxling med EU-kommissionen inte anses ha klarlagt att det inte skulle föreligga en risk för att det utvecklas en inhemsk rättspraxis angående användningen av begreppen allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund i 4:8 som är icke EU-konform jämfört med innebörden och användningen av begreppet *organisationer utan vinstsyfte* (eng., *non-profit-making organisations*) i mervärdesskattedirektivet. Redan den negrade bestämningen av ekonomisk verksamhet i 4:8 ML för allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund, vilken sker genom hänvisning till *de icke harmoniserade inkomstskattereglerna*, visar på att en sådan risk föreligger för att en inhemsk icke EU-konform rättspraxis utvecklas.

I avsnitt 3.8.3 berörs för övrigt 4 kap. 8 § ML även särskilt för idrottsområdet och då beträffande allmännyttiga ideella föreningar, vilka, till skillnad från registrerade trossamfund, omfattas av undantag från skatteplikt för tillträde till idrottsligt evenemang eller tillfälle att utöva idrottslig verksamhet, enligt 3 kap. 11 a § första st. ML, som omfattar allmännyttiga ideella föreningar, staten och kommunerna. Om 4 kap. 8 § skulle komma att utmönstras ur ML, knyts inte längre bestämningen av undantag respektive tillämpning av den reducerade momssatsen om 6 procent, för nämnda slags omsättningar av tjänster inom idrottsområdet, till associationsformen allmännyttig ideell förening genom dagens hänvisning i 3:11 a andra st. till 4:8 respektive hänvisningen i 7 kap. 1 § tredje st. 10 till 3:11 a.

- Genom att 4:8 skulle utmönstras ur ML, skulle begränsningen av mervärdesbeskattningen med avseende på skattesubjektet för vissa juridiska personer ske i enlighet med art. 13 i mervärdesskattedirektivet också på idrottsområdet, dvs. endast omfatta stater, regionala och lokala myndigheter och övriga offentligrättsliga organ – inte allmännyttiga ideella föreningar.
- Beträffande momssatsfrågan får bara noteras att det också därvidlag saknas stöd för att särbehandla allmännyttiga ideella föreningar. Om 4:8 utmönstras ur ML, ska de, förutsatt att de uppfyller rekvisiten för beskattningsbar person i enlighet med huvudregeln i 4:1 och sålunda kan mervärdesbeskattas, omfattas av den reducerade momssatsen om 6 procent på idrottsområdet, i likhet med t.ex. AB och ekonomiska föreningar. Det är nämligen så att pkt 13 respektive pkt 14 i bilaga III till mervärdesskattedirektivet inte gör någon åtskillnad mellan olika företags- eller associationsformer beträffande tillämpningen av reducerad momssats för tillträde till sportevenemang respektive

utnyttjande av sportanläggningar. Momssatserna varierar mellan de olika EU-länderna, vilket motverkar det harmoniseringskrav som uppställs i art. 113 FEUF. Den bristen på harmonisering har dock stöd i pkt 7 i ingressen till mervärdesskattedirektivet. Emellertid får inte EU-länderna tillämpa reducerade momssatser på vilka varor och tjänster som helst eller göra åtskillnad därvidlag mellan olika företags- eller associationsformer utan stöd i bilaga III till mervärdesskattedirektivet.

3.9 Fastighetsbegreppets användning i vissa sammanhang i ML³¹²

3.9.1 Inledning och översikt angående behandlingen av begreppet fastighet i ML³¹³

Begreppet fastighet ingår i 1 kap. 6 § ML,³¹⁴ och 1:6 behandlas i avsnitten 3.9-3.9.3, där frågeställningen gäller huruvida 1:6 ska utmönstras ur ML.³¹⁵ Oavsett om det sker, får också nämnas att mervärdesskattedirektivet använder begreppet fast egendom (eng., *immovable property*), vilket är vidare än fastighet i jordabalken (1970:994). Jämför art. 15.2 a) i mervärdesskattedirektivet, där begreppet fast egendom används: ”Medlemsstaterna får betrakta som materiella tillgångar: a) Vissa rättigheter i fast egendom”. Jämför även art. 13b i tillämpningsförfordningen som stipulerar följande:

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

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

³¹² Se Forssén 2017 (1), avsnitt 3.11. Jfr även Forssén 2018 (1), 12 212 211 och 12 213 124. Se även *Avd. II*, ang. frågorna i avsnitten 3.9.2-3.9.5.

³¹³ Se Forssén 2017 (1), avsnitt 3.11.1.

³¹⁴ Se avsnitt 3.7.1, där lydelsen av 1 kap. 6 § ML återges.

³¹⁵ Jfr även avsnitt 3.1.

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

Sålunda ändrades begreppet fastighet i ML genom SFS 2016:1208 den 1 januari 2017. Bestämningen av begreppet fastighet enligt 1 kap. 11 § ML ändrades på så sätt att någon koppling till fastighetsbegreppet i jordabalken (1970:994) inte längre sker. Lagrummet hänvisar numera för bestämningen av begreppet fastighet i stället till begreppet fast egendom enligt art. 13b i rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 (tillämpningsförordningen).³¹⁶ Även om ML därmed får anses EU-konform i förevarande hänseende, kan vissa problem som berör fastighetsbegreppet i ML kvarstå. Bland annat kan det gälla frågor om reglerna om frivillig skattskyldighet i 9 kap. ML.³¹⁷ Därför nämner jag inte reformen från 2017 avseende fastighetsbegreppet i ML igen, när jag går igenom vissa problem med det begreppet.

I avsnitten 3.9.2-3.9.5 behandlas vissa problem som berör fastighetsbegreppet i ML, nämligen följande:

- Begreppet fastighet berörs i samband med frivillig skattskyldighet för uthyrning av fastighet enligt 9 kap. ML angående huruvida det är EU-konformt att en vanlig privatperson kan omfattas av sådan skattskyldighet (avsnitt 3.9.2).
- Fastighetsbegreppet berörs även i samband med momsfrågor om redovisning i konkurs, där det finns en särskild bestämmelse om skattskyldighet för konkursbon – 6 kap. 3 § ML (avsnitt 3.9.3).
- Dessutom berörs i visst hänseende även regler om jämkning av ingående moms för investeringsvaror som utgör fastigheter i 8 a kap. ML i samband med konkurs (avsnitt 3.9.4).

³¹⁶ Jfr även prop. 2016/17:14 s. 46. Genom förordningen (EU) nr 1042/2013 infördes art. 13b i tillämpningsförordningen.

³¹⁷ Jfr Forssén 2017 (3), avsnitt 2, ang. 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), samt Forssén 2017 (3), avsnitten 3 resp. 4 ang. 6 kap. 3 § ML resp. 8 a kap. ML. Referenser till Forssén 2017 (3), avsnitten 3 och 4 – beträffande momsproblem som också berör fastighetsbegreppet – sker för övrigt ovan i not till rubriken i kapitlet ang. 6 kap. 3 § ML.

3.9.2 Fråga om frivillig skattskyldighet för uthyrning av fastighet och om det är EU-konformt att en vanlig privatperson kan omfattas av sådan skattskyldighet – 9 kap. 1 och 2 §§ ML³¹⁸

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.³¹⁹ 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 alltså i avsnitt 7.1.3.3 i Forssén 2015 (1) – beträffande mitt allmängiltiga förslag om att införa krav för skattskyldighet enligt den särskilda bestämmelsen 6 kap. 2 § ML på att delägarna i enkla bolag och partrederier ska vara beskattningsbara personer i sig för att sådan skyldighet ska uppkomma, att jag därvidlag inte gör något undantag angående frivillig skattskyldighet för vissa 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 3.3.5.3, där jag också i förevarande framställning betecknar som ett extremt tolkningsresultat att en vanlig privatperson (en konsument) skulle kunna anses utgöra skattesubjekt momsmässigt sett.³²⁰

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

³¹⁸ Se Forssén 2017 (1), avsnitt 3.11.2. Jfr även Forssén 2018 (1), 12 212 211.

³¹⁹ Jfr 9 kap. 1 § första st. ML.

³²⁰ Jfr i övrigt ang. den s.k. representantregeln i 6 kap. 2 § ML (och 5 kap. 2 § SFL) översikten i avsnitt 3.3.5.2 samt den grundliga genomgång av mervärdesskatt och enkla bolag (och partrederier) som jag gör i min doktorsavhandling: Forssén 2015 (1).

fall kan det inte heller anses klart uttryckt att bestämmningen av skattesubjektet i art. 12 tar över begränsningen beträffande skatteobjektet i art. 137.1 d. Eftersom en direktivbestämmelse, art. 137.1 d, ska kunna anses genomförd i 9 kap. ML, är det relevant att ställa frågan huruvida EU-konformitet föreligger. I det hänseendet får nämnas att lagstiftaren, i samband med momsreformen den 1 juli 2013 (SFS 2013:368), enbart lakoniskt uttryckte att specialbestämmelserna om yrkesmässig verksamhet, 4 kap. 2 och 3 §§ ML, slopades.³²¹

- 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,³²² borde lagstiftaren ha lämnat en förklaring eller gjort ett klarläggande särskilt angående 4:3 ML.
- Enligt min mening innehåller 9:1 och 9:2 ML ingenting som begränsar möjligheterna till frivillig skattskyldighet för exempelvis uthyrning av en verksamhetslokal till att enbart omfatta en beskattningsbar person enligt huvudregeln i 4:1 ML, dvs. till att i princip enbart omfatta en företagare som hyresvärd. Både 9:1 och 9:2 anger i stället att frivillig skattskyldighet får göras av bl.a. en fastighetsägare, och det kan enligt min uppfattning vara en vanlig privatperson. I 9 kap. 1 § första st. respektive 9 kap. 2 § första st. hänvisas till skyldigheten att betala skatt enligt 1 kap. 1 § första st. 1, dvs. till huvudregeln om skattskyldighet enligt ML. Således saknas i de båda lagrummen – i likhet med vad jag anför i avsnitt 3.3.4 beträffande 6 kap. 2 och 7 §§ – en sådan hänvisning till 1 kap. 2 § första st. 1 ML, dvs. till huvudregeln om vem som är skattskyldig, som finns i 6 a kap. 1 § andra st. ML för bestämningen av skattskyldighet i samband med reglerna om mervärdesskattegrupper. Genom att 1 kap. 2 § sista st. utvidgar kretsen av vilka som kan anses som skattskyldiga enligt ML till att gälla även särskilda bestämmelser om vem som i vissa fall är skattskyldig enligt 9 kap., kan kretsen av skattskyldiga utvidgas i förhållande till huvudregeln om vem som är beskattningsbar person enligt 4 kap. 1 §. Bruket av ordet fastighetsägare i 9 kap. 1 och 2 §§ utan uttrycklig begränsning till att avse beskattningsbara personer innebär enligt min uppfattning att frivillig skattskyldighet enligt de båda lagrummen kan omfatta

³²¹ Se prop. 2012/13:124 s. 95.

³²² Jfr avsnitt 1.1.3 i Forssén 2015 (1).

en vanlig privatperson, i motsats till vad som får anses följa av art. 137.1 d i mervärdesskattedirektivet, där nämnda begränsning anges uttryckligen.

- Därför kvarstår frågan huruvida 9 kap. ML i förevarande hänseende är EU-konformt i förhållande till att art. 137.1 d i mervärdesskattedirektivet klart stipulerar att valfriheten för beskattning av transaktioner som utgör utarrendering och uthyrning av fast egendom begränsas till att gälla för beskattningsbara personer, och således inte omfattar vanliga privatpersoner.

Förevarande problematik borde ha tagits upp av lagstiftaren redan vid Sveriges EU-inträde 1995. Att lagstiftaren ännu inte har behandlat frågan om 9 kap. 1 och 2 §§ ML är förenliga med art. 137.1 d i mervärdesskattedirektivet är ett exempel på betänkligheter från lagstiftarens sida på temat ord och kontext i samband med tillkomsten av skatteregler.³²³

3.9.3 Särskild fråga om moms på byggnadsentreprenader i samband med byggnadsentreprenörs konkurs – 6 kap. 3 § ML³²⁴

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 fullt 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.³²⁵

³²³ Jfr även avsnitt 4.5: särskilt ang. 9 kap. 1 § ML och en koppling till förfarandemässiga regler, närmare bestämt 7 kap. 4 § SFL.

³²⁴ Se Forssén 2017 (1), avsnitt 3.11.3. Jfr även Forssén 2018 (1), 12 213 124.

³²⁵ Jfr prop. 1973:163 s. 60 och 67. Jfr även Forssén och Kellgren 2010 s. 58 och 59.

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.³²⁶ 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 försätts i konkurs. Ett problem är då följande:

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

³²⁶ Jfr Forssén 2018 (1), 12 201 032 och avsnitt 7.1.3.2 i Forssén 2015 (1).

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.³²⁷

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,³²⁸ men den felaktigt debiterade momsen kan ändå komma att delas ut till fordringsägare i konkursen – t.ex. till en leverantör som ingår i konkursgäldenärens vänkrets. Av den anledningen bör för övrigt Tillsynsmyndigheten i konkurs (Kronofogden) också intressera sig för dessa frågor.

Den källa som SKV åberopade tidigare för att en konkursförvaltare skulle fakturera beställare av en byggnads entreprenad 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 men. i citatet som både konkursförvaltare och SKV – enligt min erfarenhet – har åberopat till stöd för att konkursförvaltare skulle ha att utfärda faktura med moms till beställare av byggnadsentreprenad för tjänster som beställaren aldrig har erhållit och inte heller kommer att få utförda av konkursgäldenären eller

³²⁷ Jfr ang. företrädaransvar: 59 kap. 12-21 §§ SFL. Jfr även Forssén 2015 (2), kapitel 9 och Forssén 2018 (3).

³²⁸ Det gäller oavsett om kommunen är momsregistrerad och lämnar mervärdesskattedeclarationer eller om kommunen tillämpar redovisning inom *kommunkontosystemet* – jfr Forssén 2018 (1), 12 201 024 och 12 214 040.

konkursboet. Meningen fanns kvar i SKV:s Handledning för mervärdesskatt 2009, men utmönstrades till slut i och med utgåvan 2010.³²⁹ 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.³³⁰ Genom den regeländringen 2008 kan det ha blivit tydligare för SKV att sista men. 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.³³¹ 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

³²⁹ 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).

³³⁰ Jfr prop. 2007/08:25 s. 91, och för förevarande sammanhang framför allt pkt 2 där, vilken anger som ett exempel på felaktigt debiterad moms att en skattskyldig debiterar moms på en betalning som inte utgör ersättning för en vara eller en tjänst, t.ex. ett skadestånd. Det är enligt min uppfattning jämförbart med att en skattskyldig byggnadsentreprenör debiterar moms på arbeten som inte utförs, dvs. på en icke-omsättning.

³³¹ Jfr avsnitt 3.3.1.

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 bygnadsrörelse. 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.

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 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* (skattesociologi), så att empiriska studier åtminstone kommer att komplettera traditionen med rättsdogmatiska studier inom skatterätten.

3.9.4 Viss fråga om investeringsvaror som utgör fastigheter och konkurs – 8 a kap. ML³³²

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

³³² Se Forssén 2017 (1), avsnitt 3.11.4. Jfr även Forssén 2018 (1), 12 213 124.

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.

Maskin, utrustning och särskild inredning ska vid tillämpning av bestämmelserna i detta kapitel anses som sådan tillgång som avses i första stycket 1, om den

1. tillförts sådan byggnad eller del av byggnad som är inrättad för annat än bostadsändamål, och
2. anskaffats för att direkt användas i en särskild verksamhet som bedrivs på fastigheten.³³³

Problemet i detta avsnitt berör emellertid särskilt investeringsvaror som utgör fastigheter. Det behandlas dock fristående från frågeställningen i avsnitt 3.9.3 om konkursboets status som rättslig figur, dvs. frågan i detta avsnitt behandlas oberoende av regeln om skattskyldighet för konkursbon i 6:3 ML och dess förhållande till reglerna om vem som kan anses ha karaktären av beskattningsbar person enligt art. 9-13 i mervärdesskattedirektivet. I stället antas i detta avsnitt att konkursboet kan bli skattskyldigt enligt 6 kap. 3 § ML.³³⁴ 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

³³³ Det är lydelsen av 8 a kap. 2 § ML enligt lagändring den 1 januari 2017, genom SFS 2016:1208. Observera dock att lagstiftaren har missat i första st. 3 att 8 kap. 4 § endast har ett st. efter det att den s.k. slussningsregeln för ingående moms i äkta koncerner upphävdes den 1 januari 2016, genom SFS 2015:888. Hänvisningen i 8 a kap. 2 § första st. 3 borde således avse 8 kap. 4 § 4 eller 5, inte 8 kap. 4 § första st. 4 eller 5. [Slussningsregeln fanns i 8 kap. 4 § första st. 5 och *andra* st. ML.]

³³⁴ 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.

jämkning av ingående moms för dennes fastighet som utgör investeringsvara enligt 8 a kap. 2 § ML.

Regler om jämkning av avdrag för ingående moms hänförlig till investeringsvaror, genom ökning eller minskning av avdraget på grund av ändrad användning eller avyttring under den s.k. korrigeringsperioden, återfinns i 8 a kap. och 9 kap. 9-13 §§ ML. I mervärdesskattedirektivet återfinns regler om investeringsvaror (eng., *capital goods*) i art. 184-192 (som motsvarades i sjätte direktivet av art. 20). Med avdrag för ingående moms jämföras enligt 8 a kap. 1 § ML återbetalning av moms enligt 10 kap. 9-13 §§ ML.³³⁵

Oavsett om frågeställningen gäller jämföringsskyldighet 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 jämföring av ingående moms. Konkursbeslutet innebär inte någon överlåtelse av fastigheten, utan den är alltså jämföringsskyldigheten vid konkursboets försäljning av den – konkursboet blir inte ägare till fastigheten.³³⁶ Om en fastighetsägare etc. försätts i konkurs, ska denne jämföring av ingående moms, förutsatt att han har haft rätt till avdrag för ingående moms som hänförs till kostnader för investeringsvaror som avses i 8 a kap. 2 § första st. 2, 3 eller 4, dvs. till bl.a. fastighet som utgör investeringsvara.³³⁷ Statens fordran på grund av sådan jämföring får göras gällande i konkursen, om den har uppkommit på grund av att gäldenären (fastighetsägaren etc.) har försätts i konkurs.³³⁸

Enligt 8 a kap. 13 § första st. första men. ML ”kan” konkursboet *överta* konkursgäldenärens rättighet och skyldighet att jämföring av 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 överläter fastigheten*, men gäller från det att konkursboet har blivit skattskyldigt för verksamheten i fastigheten. Konkursgäldenären ska alltid jämföring för tiden fram till dess att han försätts i konkurs, enligt 8 a kap. 13 § andra st. ML, och enligt

³³⁵ Jfr Forssén 2018 (1), 13 210 000.

³³⁶ Jfr Öberg 2001 s. 220.

³³⁷ Jfr 8 a kap. 4 § första st. 6 ML.

³³⁸ Jfr 8 a kap. 4 § andra st. ML.

tredje st. samma lagrum ska bestämmelserna i 8 a kap. 12 § gälla för konkursboet och förvärvaren, *om en fastighet överläts 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.³³⁹

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 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,³⁴⁰ 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:

³³⁹ Se 3 kap. 1 § konkurslagen (1987:672)

³⁴⁰ Jfr 4 kap. 2 § och 20 kap. 6 § 2 jordabalken (1970:994).

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 korrigeringstiden vid fastighetsförsäljningen,³⁴¹ 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.³⁴² 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.

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)³⁴³ mot företrädare för A, om A är en juridisk person, t.ex. ett AB. Mot bakgrund av att SKV – i linje med vad jag i avsnitt 3.9.3 anför utifrån min erfarenhet – inte kan förväntas agera heltäckande i borgenärsrollen om A är en juridisk person, och med hänsyn till att den enda möjligheten för staten att få *jämningsmomsen* från en A som är fysisk person är utdelning i dennes konkurs, bör det införas i 8 a kap. ML att staten ska kunna rikta kravet mot konkursboet.

Den regel som sålunda, enligt min uppfattning, är nödvändig att införa i 8 a kap. ML bör innebära att konkursförvaltaren görs skyldig att upprätta sådan handling som ska utfärdas enligt 8 a kap. 15-17 §§ ML,

³⁴¹ Jfr 8 a kap. 6 § andra st. 1 och 2 ML.

³⁴² Jfr förmånsrättslagen (1970:979).

³⁴³ Jfr ang. företrädaransvar: 59 kap. 12-21 §§ SFL. Jfr även Forssén 2015 (2), kapitel 9 och Forssén 2018 (3).

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,³⁴⁴ 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.³⁴⁵ 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.³⁴⁶

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 2006,³⁴⁷ 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 ifrågasättande fenomen angående intygsmomsen, utan där berördes RÅ 1993 ref. 78 enbart beträffande frågan om återföringskyldighet ålåg konkursgäldenären eller konkursboet.³⁴⁸ Öberg 2001 behandlade inte

³⁴⁴ Jfr Forssén 2008, avsnitt 7.1.

³⁴⁵ Jfr Forssén 2006.

³⁴⁶ Jfr Forssén 2006 s. 377.

³⁴⁷ Jfr Forssén 2006.

³⁴⁸ Jfr Öberg 2001 s. 219-222.

jämkningsreglerna 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.³⁴⁹

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”.³⁵⁰ 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 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.³⁵¹ 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 2006.³⁵²

³⁴⁹ Jfr prop. 1993/94:225 s. 18.

³⁵⁰ Jfr prop. 1993/94:225 s. 18.

³⁵¹ 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.

³⁵² Jfr Forssén 2006.

För övrigt kan förevarande frågeställning angående investeringsvaror som utgör fastigheter och behandlingen av jämkning av ingående moms i samband med försäljning av sådana fastigheter vid konkurs inte betecknas som hypotetisk, enligt min uppfattning. Det är liknande negativa effekter för statskassan som kan uppkomma därvidlag i rådande system med jämkning (korrigerings) av ingående moms som i vissa fall förekom beträffande den s.k. intygsmomsen och försäljning av fastigheter i konkurs, innan en regeländring i det systemet kom till stånd i samband med att ML ersatte GML den 1 juli 1994.

3.9.5 Konklusioner³⁵³

I avsnitt 3.9.1 nämner jag att begreppet fastighet ingår i 1 kap. 6 § ML, som behandlas i avsnitten 3.7-3.7.3 beträffande frågeställningen huruvida 1:6 ska utmönstras ur ML. Jag har också nämnt att fastighetsbegreppet sedan 2017 får anses EU-konformt, genom att det numera kopplas till mervärdesskattedirektivets fast egendom. Trots det kvarstår enligt min uppfattning vissa problem med användningen av fastighetsbegreppet i ML. I avsnitten 3.9.2-3.9.4 har jag därför behandlat sådana problem som jag anser berör fastighetsbegreppet i ML, vilka är följande:

- I *avsnitt 3.9.2* har frivillig skattskyldighet för uthyrning av fastighet enligt 9 kap. ML berörts, och huruvida det är EU-konformt att en vanlig privatperson kan omfattas av sådan skattskyldighet.
- I *avsnitt 3.9.3* har fastighetsområdet berörts i samband med momsfrågor angående redovisning i konkurs, där en särskild bestämmelse om skattskyldighet för konkursbon finns i 6 kap. 3 § ML. Det har nämligen – enligt min erfarenhet – förekommit att konkursförvaltaren själv utfärdar faktura på återstående entreprenadsumma efter det att en byggnadsentreprenör har försatts i konkurs, trots att konkursförvaltaren inte har tillträtt konkursen så att hela entreprenaden har kunnat färdigställas åt fastighetsägaren genom ytterligare arbeten utöver de som motsvarar erlagda a conton. I så fall sker fakturering med momsdebitering av arbeten som aldrig kommer att utföras.

I avsnitt 3.9.3 nämner jag också att det ofta är först genom en betraktelse av en momsfråga från både säljarens och köparens perspektiv som en djupare förståelse erhålls av vari problemet ligger. Det gäller att förstå att inblandade parter bildar eller ingår i en förädlingskedja av företag fram till konsument i

³⁵³ Se Forssén 2017 (1), avsnitt 3.11.5.

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.³⁵⁴ 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 3.9.4* har berörts en särskild fråga om jämkning av ingående moms för s.k. investeringsvaror i 8 a kap. ML i samband med konkurs, nämligen huruvida konkursboet genom konkursförvaltaren bör uppfylla de formella reglerna i 8 a kap. ML för att vid en försäljning hantera en överföring av konkursgäldenärens rättigheter och skyldigheter avseende jämkning av ingående moms för dennes fastighet som utgör investeringsvara.

I *avsnitt 3.9.2* har jag konstaterat att möjligheterna till frivillig skattskyldighet för uthyrning av fastighet enligt 9 kap. 1 och 2 §§ ML skulle kunna tillämpas även av en vanlig privatperson (en konsument), trots att art. 137.1 d i mervärdesskattedirektivet klart stipulerar att valfriheten för beskattning av transaktioner som utgör utarrendering och uthyrning av fast egendom begränsas till att gälla för beskattningsbara personer, och således inte omfattar vanliga privatpersoner. Problemet är att 9 kap. 1 och 2 §§ enbart hänvisar till huvudregeln om skattskyldighet i 1 kap. 1 § första st. 1 och inte till huvudregeln om vem som är skattskyldig i 1 kap. 2 § första st. 1. Genom att 1 kap. 2 § sista st. ML

³⁵⁴ Jfr avsnitt 3.3.1.

anger att särskilda bestämmelser om vem som i vissa fall är skattskyldig finns i bl.a. 6 kap. ML utvidgas därför begreppet skattskyldig i förhållande till huvudregeln i 1 kap. 2 § första st. 1, och därigenom i förhållande till huvudregeln om vem som är beskattningsbar person enligt 4 kap. 1 §.

På samma sätt som jag anför i avsnitt 3.3.4 beträffande 6 kap. 2 och 7 §§ saknas det också i 9 kap. 1 och 2 §§ ett sådant andra st. med hänvisning till de allmänna bestämmelserna i 1 kap. 2 § första st. 1 som finns beträffande mervärdesskattegrupper i 6 a kap. 1 § andra st. ML. Därför innebär enligt min mening bruket av ordet fastighetsägare i 9 kap. 1 och 2 §§, utan uttrycklig begränsning till att avse beskattningsbara personer, att frivillig skattskyldighet enligt 9 kap. 1 och 2 §§ ML kan omfatta en vanlig privatperson. Det strider mot vad som får anses följa av art. 137.1 d i mervärdesskattedirektivet, där nämnda begränsning anges uttryckligen. Frågan är därför om 9 kap. ML är EU-konformt i förevarande hänseende.

Problematiken angående frivillig skattskyldighet för fastighetsuthyrning och huruvida 9 kap. 1 och 2 §§ ML är EU-konforma borde ha tagits upp av lagstiftaren redan vid Sveriges EU-inträde 1995. Att lagstiftaren ännu inte har behandlat frågan om de båda lagrummen är förenliga med art. 137.1 d i mervärdesskattedirektivet är också ett exempel på betänkligheter från lagstiftarens sida på temat ord och kontext i samband med tillkomsten av skatteregler.

I *avsnitt 3.9.3* har jag tagit upp att lagstiftaren inte gör egna empiriska undersökningar beträffande förekomsten av en faktisk gällande rätt som etableras av SKV, när det gäller t.ex. momsbehandlingen 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 utfärda 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*.³⁵⁵ Den risken är särskilt påtaglig mot bakgrund av den lojalitet till förarbeten vid lagtolkning som råder i svensk rättskällelära. Lagstiftarens förhållningssätt utgör därför ett exempel på betänkligheter från lagstiftarens sida på temat ord och kontext i samband med tillkomsten av skatteregler. Genomgången i förevarande hänseende visar tillika att det föreligger ett behov av att forskning börjar bedrivas i Sverige inom ämnet *fiscal sociology*, så att empiriska studier åtminstone kommer att komplettera traditionen med rättsdogmatiska studier inom skatterätten. På så sätt kan doktrinen, som lagstiftaren också beaktar, i viss mån minska risken för att felaktiga uppfattningar om rådande rättsläge i en viss beskattningsfråga förs in i lagstiftningsprocessen.

I *avsnitt 3.9.4* har jag konstaterat att det bör anges i 8 a kap. ML att skyldigheten att upprätta sådan handling som ska utfärdas vid överlåtelse av en investeringsvara enligt 8 a kap. 15-17 §§ ML, för att jämkningsskyldighet inte ska uppkomma, omfattar – beträffande fastigheter som utgör investeringsvaror – konkursbon: Sådan handling bör utfärdas för konkursboet eller för konkursgäldenären, dvs. fastighetsägaren, som saknar rådighet på grund av konkursbeslutet. Risken är annars att det skulle vara möjligt för konkursgäldenären – i enlighet med 8 a kap. 12 § första st. andra men. ML – att vid en överlåtelse före konkursbeslutet avtala bort SKV:s möjlighet att ålägga den som köper fastigheten från konkursboet jämkningsskyldighet. Det leder till en förlust för staten, om konkursgäldenären före konkursbeslutet har avtalat med en köpare att jämka ingående moms och betala den till staten men underlåter att göra så och försätter sig i

³⁵⁵ Se avsnitt 1.3.

konkurs. Den köpare som förvärvar fastigheten från konkursboet borde under dessa omständigheter kunna åläggas jämningskyldighet av SKV, och då krävs enligt min mening att det anges i 8 a kap. ML att konkursboet ska upprätta sådan handling som ska utfärdas vid överlåtelse av en investeringsvara enligt 8 a kap. 15-17 §§ ML och överlämna den till köparen.

Att lagstiftaren inte tar upp frågan om konkursboets – och därmed konkursförvaltarens – skyldighet att utfärda handling om jämkning av ingående moms vid försäljning av investeringsvaror som utgör fastigheter är enligt min uppfattning ett exempel på betänkligheter från lagstiftarens sida på temat ord och kontext i samband med tillkomsten av skatteregler.

4. FÖRFARANDEMÄSSIGA REGLER OM MOMS

4.1 Inledning

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

Från min licentiatavhandling noterar jag att skyldigheten att momsregistrera sig borde knytas till begreppet beskattningsbar person, i stället för till skattskyldighetsbegreppet, oavsett om en person avser att göra från skatteplikt okvalificerat undantagna omsättningar eller omsättningar som är skattepliktiga eller från skatteplikt kvalificerat undantagna. I stället för att de som avser att göra okvalificerat undantagna omsättningar först ska omfattas av det allmänna skatteregistret bör även de från början omfattas av momsregistret. Därmed underlättas SKV:s kontrollverksamhet och framförhållningen för företagaren om vederbörande övergår till att göra skattepliktiga eller från skatteplikt kvalificerat undantagna omsättningar. Således bör 7 kap. 1 § första st. 3 och 4 och 4 § SFL ändras så att därav följer 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.³⁵⁶

I enlighet med ovan nämnda behandlar jag följande förfarandemässiga frågor i detta kapitel:³⁵⁷

- I avsnitt 4.2 behandlas frågan om de förfarandemässiga reglerna får innebära att de inskränker principer avseende materiella beskattningsfrågor, så att t.ex. neutralitet vid beskattningen beträffande valet av företagsform inte gäller till följd av förfarandemässiga regler.
- I avsnitt 4.3 behandlas huruvida lagstiftaren bör ta upp med EU-kommissionen, Europaparlamentet och rådet om att påbörja ett arbete som bl.a. klarlägger vad som gäller beträffande den s.k. restkompetensen – vilken uttrycks som *form och tillvägagångssätt* – i art. 288 tredje st. FEUF. Frågan är då om det

³⁵⁶ Se Forssén 2017 (1), avsnitten 1.3.3 och 4.1: Jfr bifråga E i min licentiatavhandling, Forssén 2011. Den nämns också kort i min doktorsavhandling: Forssén 2015 (1).

³⁵⁷ Se även Forssén 2017 (1), avsnitt 4.1.

bör införas en EU-förordning, dvs. en sekundärrättslig rättsakt, som innehåller förfaranderegler generellt sett för moms.

- I avsnitt 4.4 behandlas i sistnämnda sammanhang också särskilt frågan om den s.k. tillämpningsförordningen, som avser vissa materiella frågor i mervärdesskattedirektivet, borde upphävas, så att de materiella momsreglerna behandlas i en rättsakt från EU, dvs. i mervärdesskattedirektivet, i stället för i två som i ML.

Det finns en EU-förordning (nr 904/2010) om administrativt samarbete och kamp mot mervärdesskattebedrägeri samt en EU:s förordning nr 79/2012 med vissa tillämpningsföreskrifter till den.³⁵⁸ Emellertid finns det inte någon allmän rättsakt från EU beträffande förfaranderegler om skatt. Förfaranderegler för bl.a. moms finns i SFL, men den lagen styrs sålunda inte av något allmänt europarättsligt förfarandemässigt regelverk. De regler av förfarandemässig karaktär som finns i mervärdesskattedirektivet gäller bl.a. att momsdeklarationer ska lämnas (art. 250) och att periodiska sammanställningar ska lämnas under vissa förutsättningar (art. 262).

I övrigt finns det i och för sig formella regler om moms i vissa avseenden i mervärdesskattedirektivet, såsom de nyss nämnda reglerna om momsregistrering i art. 213-216 i mervärdesskattedirektivet, vilka ska motsvaras av registreringsregler angående moms som finns i 7 kap. SFL. Vidare finns det också bl.a. faktureringsregler om moms i art. 217-240 i mervärdesskattedirektivet, vilka ska anses implementerade i 11 kap. ML, samt regler om utövande av avdragsrätten, där huvudregeln återfinns i art. 178 a) i mervärdesskattedirektivet, som ska anses implementerad i 8 kap. 5 § ML.

Emellertid saknar således förfarandemässiga regler om moms i SFL i allmänhet motsvarande regler i mervärdesskattedirektivet eller andra EU-rättsliga rättsakter.³⁵⁹ Frågan är därför i avsnitt 4.3 om det bör införas en EU-förordning som innehåller förfaranderegler generellt sett för moms.

Jag har tagit upp frågor om reglerna om utövande av avdragsrätten i annat sammanhang,³⁶⁰ men berör i förevarande framställning enbart de förfarandemässiga frågorna i avsnitten 4.2 och 4.3 samt frågan i avsnitt 4.4 om den särskilda tillämpningsförordningen för vissa materiella momsfrågor i mervärdesskattedirektivet.

³⁵⁸ Jfr Forssén 2015 (1), avsnitt 7.2.

³⁵⁹ Jfr avsnitt 1.2.

³⁶⁰ Jfr t.ex. Forssén 2015 (1), avsnitten 6.4.7 och 7.1.3.5.

Tillämpningsförfordningen har, i enlighet med att den berör just materiella beskattningsfrågor, redan berörts i kapitel 3 (avsnitten 3.7.2.3 och 3.7.3), och därvidlag beträffande den bestämning som sker i art. 7 i tillämpningsförfordningen av begreppet *tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg*. I detta kapitel berörs dessutom – i avsnitt 4.4 – de övriga ursprungliga 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-förordning om förfaranderegler om moms bör införas. De båda frågeställningarna är separata, men det bör ge en bättre överblick om frågorna om fler respektive färre EU-rättsakter om moms – jämte i första hand mervärdesskattedirektivet – behandlas samlat i detta kapitel.

I avsnitt 4.5 återfinns mina konklusioner från genomgången i avsnitten 4.2-4.4 av förfarandemässiga regler om moms. I avsnitt 4.5 gör jag även, till de förfarandemässiga reglerna om moms, ett par kopplingar till materiella och formella regler vilka har berörts i kapitel 3, i avsnitten 3.9.2 och 3.9.4, samt nämner också för sammanhanget något om 13 kap. 28 a § ML och redovisning av jämkning som avses i 8 a kap. ML.

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

4.2 Frågan om grundläggande principer för de materiella beskattningsreglerna kan begränsas av förfarandereglerna³⁶¹

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. följdändringsbeslut³⁶² 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 procent enligt 7 kap. 1 § tredje st. 1 ML i stället för den generella skattesatsen om 25

³⁶¹ Se Forssén 2017 (1), avsnitt 4.2. Jfr även Forssén 2018 (1), 12 201 024.

³⁶² Se 21 kap. 12 § 2 SBL – numera 66 kap. 27 § 4 a) SFL. Se även Forssén 2018 (2), avsnitt 2.3.

procent enligt 7 kap. 1 § första st. ML, förutsatt att de tryckta varorna inte helt eller huvudsakligen är ägnade åt reklam.³⁶³

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.³⁶⁴ 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,³⁶⁵ men något konklusivt kan knappast sägas ha kommit till uttryck ännu därvidlag.³⁶⁶ Ett avgörande av HD vore välkommet från civilrättslig synpunkt.³⁶⁷

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.³⁶⁸

En fråga som borde prövas av HFD, och som jag – utifrån min erfarenhet – anser har kommit bort hos SKV, förvaltningsdomstolarna och i debatten om ”tryckerimomsen”, är följande, enligt min mening, grundläggande fråga för tillämpning av följdändringsbeslut:

Föreligger det en skillnad mellan frågeställningar om förändring av gällande rätt beroende på om ett vägledande avgörande fattas av EU-domstolen i stället för av HFD?

³⁶³ Jfr Forssén 2018 (1), 12 213 111, 12 213 235 och 12 214 010.

³⁶⁴ Jfr även Forssén 2018 (1), 12 213 124.

³⁶⁵ Jfr även Forssén 2018 (1), 12 213 124

³⁶⁶ Se Schultz 2012 s. 589, 590 och 594. Se även Forssén 2018 (2), avsnitt 2.3.

³⁶⁷ Se även Forssén 2018 (2), avsnitt 2.3.

³⁶⁸ Se även Forssén 2018 (2), avsnitt 2.3.

Det är nödvändigt att den frågan besvaras, innan det över huvud taget är intressant att gå vidare med frågeställningen huruvida tidningarna ska behöva acceptera följdändringsbeslut av innebörd att de ska återbetala för högt avdragen ingående moms.

Följde inte tidningarna gällande rätt före den 11 februari 2010, dvs. före EU-domstolens dom i målet C-88/09 (*Graphic Procédé*)? Varför ska inte gällande rätt anses ha gällt för tidningarna för tiden före den 1 januari 2008? Det var först då som själva lagen – ML – ändrades genom SFS 2007:1376, så att det från och med 2008 krävs en kreditfaktura från tryckeriet, för att det ska kunna få tillbaka sin för högt debiterade utgående moms.

Gällande rätt före lagändringen 1 januari 2008 innebar enligt HFD:s dom RÅ 2005 ref. 81, att tryckeriet kunde få tillbaka för högt debiterad utgående moms utan att utfärda kreditfaktura till tidningen. För tiden efter den 1 januari 2008, och då även för tid före EU-domen i fråga den 11 februari 2010, ska tidningarna drabbas av att en EU-dom ska anses kunna medföra en retroaktiv tillämpning av gällande rätt utan att själva lagen har ändrats. Det borde, i enlighet med förbudet mot retroaktiv skattelagstiftning enligt 2 kap. 10 § andra st. RF och legalitetsprincipen för beskattningsåtgärder enligt 8 kap. 2 § första st. 2 RF, inte vara möjligt, enligt min mening. EU-domstolen anser inte heller att en EU-konform tolkning kan genomdrivas mot den enskilde, om den går utöver regelns ordalydelse. Det följer av pkt 110 i EU-målet C-212/04 (*Adeneler m.fl.*). Där konstaterar EU-domstolen, särskilt mot bakgrund av principerna om rättssäkerhet och förbud mot retroaktiv lagstiftning, att den nationella domstolens skyldighet att beakta ett direktivs innehåll vid tolkningen och tillämpningen av relevanta bestämmelser i nationell rätt inte kan ske *contra legem* (legalitet).³⁶⁹

Min uppfattning är således att rättssäkerheten kräver att grundläggande principer för de materiella beskattningsreglerna inte ska kunna begränsas av förfaranderegler som blir fallet med den beskrivna tillämpningen av följdändringsinstitutet enligt 66 kap. 27 § 4 a) SFL, förutsatt att det inte är fråga om fall av förfarandemissbruk.³⁷⁰

³⁶⁹ Jfr Forssén 2015 (1), avsnitt 2.7.

³⁷⁰ Jfr även Forssén 2018 (1), 12 213 240.

4.3 Frågan om det bör införas en EU-förordning som innehåller förfaranderegler för moms³⁷¹

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 (2), återupprepa där jag i avsnitt 1.4 ger en översikt avseende förhållandet mellan skatteförfarandet och europarätten:³⁷²

- 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.³⁷³
- I och för sig finns den s.k. tillämpningsförordningen, 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.³⁷⁴ Att denna restkompetens lämnats åt medlemsstaterna ger dem enbart valmöjligheter inom ramarna för den nationella konstitutionella och

³⁷¹ Se Forssén 2017 (1), avsnitt 4.3. Jfr även Forssén 2018 (1), 12 201 024.

³⁷² Se Forssén 2015 (2), avsnitt 1.4.

³⁷³ Jfr Forssén 2018 (1), 11 200 000.

³⁷⁴ Jfr Prechal 2005 s. 73. Jfr även Forssén 2015 (1), avsnitt 1.2.3 och Forssén 2018 (1), 12 201 024.

processuella rätten att vidta åtgärder för att genomföra ett direktiv.³⁷⁵ Samma konstitutionella och processuella rättigheter bör enligt min mening också komma till uttryck genom förfarandemässiga regler från EU på de områden där EU-rätten styr innehållet i de materiella reglerna, såsom beträffande mervärdesskatterätten.

Det är avgörande för EU-projektet att den inre marknaden fungerar, och då måste i enlighet med den primärrättsliga art. 113 FEUF harmonisering av EU-ländernas lagstiftningar på området indirekta skatter åstadkommas. Även om EU inte är en stat, är det därför av stor betydelse att den nivå inom EU-rätten som motsvarar den konstitutionella nivån i nationell rätt, dvs. EU:s primärrätt, får genomslag också i form av förfaranderegler om moms. Det är således enligt min uppfattning nödvändigt att en sekundärrättslig rättsakt införs med förfaranderegler för momsen. Det bör ske genom en EU-förordning om förfaranderegler för momsen, eftersom en förordning är direkt tillämplig i medlemsstaterna enligt art. 288 andra st. FEUF.

Lagstiftaren borde således ta upp med EU-kommissionen, Europaparlamentet och rådet om att påbörja ett arbete som bl.a. klarlägger vad som gäller beträffande nämnda restkompetens enligt art. 288 tredje st. FEUF, och som ska resultera i en EU-förordning som innehåller förfaranderegler generellt sett för moms. Att lagstiftaren inte har vidtagit en sådan åtgärd utgör ett exempel på betänkligheter från lagstiftarens sida på temat ord och kontext i samband med tillkomsten av skatteregler.

4.4 Frågan om tillämpningsförordningen bör upphävas³⁷⁶

I detta avsnitt behandlas särskilt frågan om den s.k. tillämpningsförordningen, som avser vissa materiella frågor i mervärdesskattedirektivet, borde upphävas, så att de materiella momsreglerna behandlas i en rättsakt från EU, dvs. i mervärdesskattedirektivet, i stället för i två. Den frågeställningen är oberoende av om lagstiftaren tar upp med EU-kommissionen, Europaparlamentet och rådet om att påbörja ett arbete för att klarlägga innebörden av restkompetensen och uttrycket *form och tillvägagångssätt* i art. 288 tredje st. FEUF, och således oberoende av om en EU-förordning om moms införs.

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

³⁷⁵ Se Prechal 2005 s. 74 och även s. 68. Jfr även Forssén 2015 (1), avsnitt 1.2.3.

³⁷⁶ Se Forssén 2017 (1), avsnitt 4.4. Jfr även avsnitten 3.7.2.3 och 3.7.3 samt Forssén 2018 (1), 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.³⁷⁷

- 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).³⁷⁸
- Art. 8. Denna art. i tillämpningsförordningen gäller art. 24.1 i mervärdesskattedirektivet, dvs. huvudregeln angående tillhandahållande av tjänster.³⁷⁹ 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

³⁷⁷ Jag bortser, som nämnts i avsnitt 3.7.2.3, från de tillägg och ändringar i tillämpningsförordningen som skett genom förordningarna (EU) nr 967/2012 och (EU) 1042/2013. Genom förordningen (EU) nr 1042/2013 infördes i kapitel IV i tillämpningsförordningen art. 6a, 6b och 9a samt ändrades art. 7.3. Det förändrar dock inte min analys av frågan om tillämpningsförordningen bör upphävas. För övrigt infördes genom den förordningen även bl.a. den i avsnitt 3.11.1 nämnda art. 13b i kapitel V i tillämpningsförordningen. Genom förordningen (EU) nr 967/2012 ersattes i avsnitt 2 i kapitel XI i tillämpningsförordningen art. 58-63 med art. 57a-63c.

³⁷⁸ Jfr även Forssén 2018 (1), 12 212 114 och 12 214 020.

³⁷⁹ Jfr även Forssén 2018 (1), 12 201 020.

därvidlag, såsom jag anför beträffande art. 7. Dessutom är det problematiskt i sig för utvecklingen av en EU-konform inhemsk rättspraxis att två regelverk måste beaktas vid bestämningen av gällande rätt avseende *problemställningar om moms*. I det hänseendet bör enligt min mening bara det nationella regelverket, med ML och SFL, respektive mervärdesskattedirektivet förekomma. Att rättstillämparna också har att beakta materiella regler från EU-rätten i ytterligare en rättsakt ökar risken för utvecklingen av en icke EU-konform inhemsk rättspraxis. Enligt min mening bör tillämpningsförordningen upphöra, och, om så inte blir fallet, bör åtminstone art. 8 i tillämpningsförordningen överföras till en särskild pkt i art. 24 i mervärdesskattedirektivet.

- Art. 9. Denna art. i tillämpningsförordningen gäller också art. 24.1 i mervärdesskattedirektivet, dvs. huvudregeln angående tillhandahållande av tjänster.³⁸⁰ 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,³⁸¹ 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.³⁸²

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

³⁸⁰ Jfr även Forssén 2018 (1), 12 201 020.

³⁸¹ Jfr även Forssén 2018 (1), 12 213 153.

³⁸² Jfr avsnitten 3.5.2 och 3.5.3 samt även Forssén 2018 (1), 12 213 153.

mening ge uppfattningen att det skulle vara oklart huruvida en option utgör värdepapper momsmässigt sett. Exempelvis aktiemarknaden är en andrahandsmarknad och det finns ingen begränsning av den vad avser optioner att köpa eller sälja aktier. Det bör inte finnas någon begränsning av vad som utgör värdepapper utöver den som redan följer av sista satsen i art. 135.1 f och i art. 135.2 i mervärdesskattedirektivet.³⁸³ Om det ska ske någon precisering, anser jag att en sådan bör ske i mervärdesskattedirektivet, i stället för i tillämpningsförfordningen, och då bör den avse gränsdragningen mellan å ena sidan värdepapper i form av aktier och optioner etc. för vilka det finns en marknad och å andra sidan vad jag betecknar som privaträttsliga optioner.

Privaträttsliga optioner avser ofta annan egendom än aktier och ges av bolag till de anställda eller aktieägarna. Om en sådan option är personlig och inte kan överlåtas vidare, torde det enligt min uppfattning vara fråga om en momspliktig tjänst. I annat sammanhang har jag före Sveriges EU-inträde 1995 anfört att det för en privaträttslig option inte finns någon marknad, och därför utgör utfärdandet av sådan option inte värdepappershandel.³⁸⁴

Genomgången av tillämpningsförfordningen i avsnitten 3.7.2.3 och 3.7.3, angående art. 7, och i förevarande avsnitt, angående art. 6, 8 och 9, visar enligt min uppfattning att tillämpningsförfordningen bör upphävas. Den innebär, beträffande bestämmelsen av de materiella bestämmelserna om beskattningsbara transaktioner enligt art. 24-29 i mervärdesskattedirektivet, att risken ökar för att en inhemsk icke EU-konform rättspraxis utvecklas i strid mot principen att begreppen i mervärdesskattedirektivet ska ges en särskild EU-rättslig innebörd framför den nationella rätten. Det är problematiskt i sig för utvecklingen av en EU-konform inhemsk rättspraxis att två regelverk måste beaktas vid bestämningen av gällande rätt avseende *problemställningar om moms*. Enligt min mening bör bara det nationella regelverket, med ML och SFL, respektive mervärdesskattedirektivet förekomma. Tillämpningsförfordningen bör upphävas i sin helhet, och inte bara beträffande art. 6-9, så att rättstillämparna inte behöver beakta materiella momsregler från EU-rätten i ytterligare en rättsakt utöver mervärdesskattedirektivet. Därigenom minskar enligt min uppfattning risken för utvecklingen av en icke EU-konform inhemsk rättspraxis beträffande begreppen i ML.

³⁸³ Jfr även Forssén 2018 (1), 12 213 153.

³⁸⁴ Jfr Forssén 1994 s. 142 och 143.

4.5 Konklusioner³⁸⁵

I avsnitten 4.2-4.4 har jag behandlat vissa frågor om förfarandemässiga regler om moms, nämligen följande:

- I *avsnitt 4.2* har jag behandlat frågan om de förfarandemässiga reglerna får innebära att de inskränker principer avseende materiella beskattningsfrågor, så att t.ex. neutralitet vid beskattningen beträffande valet av företagsform inte gäller till följd av förfarandemässiga regler.
- I *avsnitt 4.3* har jag behandlat huruvida lagstiftaren bör ta upp med EU-kommissionen, Europaparlamentet och rådet om att påbörja ett arbete som bl.a. klarlägger vad som gäller beträffande den s.k. restkompetensen – vilken uttrycks som *form och tillvägagångssätt* – i art. 288 tredje st. FEUF. En fråga som har behandlats därvidlag är om det bör införas en EU-förordning, dvs. en sekundärrättslig rättsakt, som innehåller förfaranderegler generellt sett för moms.
- I *avsnitt 4.4* har jag i sistnämnda sammanhang också behandlat särskilt frågan om den s.k. tillämpningsförordningen, som avser vissa materiella frågor i mervärdesskattedirektivet, borde upphävas, så att de materiella momsreglerna behandlas i en rättsakt från EU, dvs. i mervärdesskattedirektivet, i stället för i två.

Genomgångarna av frågorna i avsnitten 4.2-4.4 visar följande:

- I *avsnitt 4.2* anför jag att det, för att gå vidare med frågan huruvida de förfarandemässiga reglerna får innebära att de inskränker principer avseende materiella beskattningsfrågor, är nödvändigt att besvara frågan om det föreligger en skillnad mellan frågeställningar om förändring av gällande rätt beroende på om ett vägledande avgörande fattas av EU-domstolen i stället för av HFD. Den frågan anser jag – utifrån min erfarenhet – har kommit bort hos SKV, förvaltningsdomstolarna och i debatten om ”tryckerimomsen”, när det gäller s.k. följdändringsbeslut enligt 66 kap. 27 § 4 a) SFL. Frågan beträffande följdändringsbesluten är om tidningarna ska behöva acceptera följdändringsbeslut av innebörd att de ska återbetala för högt avdragen ingående moms.

³⁸⁵ Se Forssén 2017 (1), avsnitt 4.5.

Den frågeställningen är föranledd av SKV:s ställningstagande av 2010-07-09 (dnr 131 355983-10/111) angående rättsläget beträffande tillämplig momsats för tryckerier med anledning av EU-domstolens dom den 11 februari 2010 i målet C-88/09 (*Graphic Procédé*). EU-domstolens dom har fått till följd att tryckeriernas omsättningar till tidningarna ska omfattas av den reducerade momsatsen om 6 procent, i stället för den generella momsatsen om 25 procent. Det har föranlett följdändringsbeslut av innebörd att kunderna, tidningsföretagen, ska återbetala till staten motsvarande för högt avdragen ingående moms. Frågan är då enligt min mening om det föreligger en skillnad mellan frågeställningar om förändring av gällande rätt beroende på om ett vägledande avgörande fattas av EU-domstolen i stället för av HFD. Från den frågan har enligt min erfarenhet SKV och förvaltningsdomstolarna hittills bortsett, och den bör HFD först bedöma vid en prövning av följdändringsinstitutet. Frågan är om tidningarna inte kan anses ha följt gällande rätt före den 11 februari 2010, dvs. före EU-domstolens dom i målet C-88/09 (*Graphic Procédé*).

Min uppfattning är att grundläggande principer för de materiella beskattningsreglerna inte kan begränsas av förfarandereglerna såsom blir fallet med den beskrivna tillämpningen av följdändringsinstitutet enligt 66 kap. 27 § 4 a) SFL, varvid jag bortser från fall av förfarandemissbruk. Oavsett om återbetalningsfrågan kommer att prövas av HFD på det sätt som jag anför, bör enligt min mening lagstiftaren av rättssäkerhetsskäl ta upp att det bör klarläggas i SFL att följdändringsbeslut inte kan genomdrivas mot den enskildes vilja, om denne har förlitat sig på gällande rätt såsom den har kunnat uppfattas av lagens bokstav och eventuella prejudikat från HFD, och förändringen av rättsläget enbart beror på att förhandsavgörande i en momsfråga har fattats av EU-domstolen. Om lagstiftaren inte tar upp den frågan, är det enligt min uppfattning ett exempel på betänkligheter från lagstiftarens sida på temat ord och kontext i samband med tillkomsten av skatteregler.

- I *avsnitt 4.3* har jag konkluderat att det är nödvändigt att en sekundärrättslig rättsakt införs med förfaranderegler för momsen. Det är avgörande för EU-projektet att den inre marknaden fungerar. Då måste, i enlighet med den primärrättsliga art. 113 FEUF, harmonisering av EU-ländernas lagstiftningar på området indirekta skatter åstadkommas. Det är därför av stor betydelse att den nivå inom EU-rätten som motsvarar den konstitutionella nivån i nationell rätt, dvs. EU:s primärrätt, får genomslag också i form av sekundärrättsliga förfaranderegler om moms. Det bör

enligt min uppfattning ske genom en EU-förordning om förfaranderegler för moms, eftersom en förordning är direkt tillämplig i medlemsstaterna enligt art. 288 andra st. FEUF.

Enligt min mening bör således lagstiftaren ta upp med EU-kommissionen, Europaparlamentet och rådet om att påbörja ett arbete som bl.a. klarlägger vad som gäller beträffande nämnda restkompetens enligt art. 288 tredje st. FEUF, och som ska resultera i en EU-förordning som innehåller förfaranderegler generellt sett för moms. Att lagstiftaren inte har vidtagit en sådan åtgärd utgör enligt min uppfattning ett exempel på betänkligheter från lagstiftarens sida på temat ord och kontext i samband med tillkomsten av skatteregler.

- I *avsnitt 4.4* har jag beträffande tillämpningsförordningen dels hänvisat till den genomgång som har gjorts särskilt avseende art. 7 i avsnitten 3.7.2.3 och 3.7.3, dels gjort en genomgång också avseende övriga av de ursprungliga art. 6-9, vilka samtliga gäller tillämpningen av de materiella bestämmelserna om beskattningsbara transaktioner enligt art. 24-29 i mervärdesskattedirektivet. Genomgången som jag sålunda har gjort beträffande art. 6-9 visar enligt min uppfattning att tillämpningsförordningen bör upphävas. Den innebär nämligen enligt min uppfattning, beträffande bestämningen av de materiella bestämmelserna om beskattningsbara transaktioner enligt art. 24-29 i mervärdesskattedirektivet, att risken ökar för att en inhemsk icke EU-konform rättspraxis utvecklas i strid mot principen att begreppen i mervärdesskattedirektivet ska ges en särskild EU-rättslig innebörd framför den nationella rätten.

Det är enligt min mening problematiskt i sig för utvecklingen av en EU-konform inhemsk rättspraxis att två regelverk måste beaktas vid bestämningen av gällande rätt avseende *problemställningar om moms*. Därför bör bara det nationella regelverket, med ML och SFL, respektive mervärdesskattedirektivet förekomma. Enligt min uppfattning bör tillämpningsförordningen upphävas i sin helhet, och inte bara beträffande art. 6-9. Rättstillämparna ska inte behöva beakta materiella momsregler från EU-rätten i ytterligare en rättsakt utöver mervärdesskattedirektivet. Om tillämpningsförordningen upphävs, minskar enligt min uppfattning risken för utvecklingen av en icke EU-konform inhemsk rättspraxis beträffande begreppen i ML. Om lagstiftaren inte tar upp den frågan med EU-kommissionen, Europaparlamentet och rådet, är det enligt min uppfattning ett exempel på betänkligheter från lagstiftarens sida

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

Avslutningsvis får jag till de förfarandemässiga reglerna om moms göra ett par kopplingar avseende materiella och formella regler vilka har berörts i kapitel 3, i avsnitten 3.9.2 och 3.9.4, samt nämna för sammanhanget något om 13 kap. 28 a § ML och redovisning av jämkning som avses i 8 a kap. ML.

I *avsnitt 3.9.2* berörs materiella momsregler om frivillig skattskyldighet i 9 kap. 1 och 2 §§ ML. Beträffande vad jag anför i avsnitt 4.1 angående att de förfarandemässiga reglerna i 7 kap. 1 § första st. 3 och 4 och 4 § SFL bör ändras så att därav följer att anmälan till SKV ska göras i momshänseende när *ekonomisk verksamhet* enligt ML inleds, förändras eller upphör, får jag göra en koppling särskilt till 9 kap. 1 § ML. I 7 kap. 4 § SFL anges följande:

”Om en uppgift som ligger till grund för registreringen ändras, ska den som är registrerad underrätta Skatteverket om ändringen inom två veckor från det att ändringen inträffade.”

Dessa aspekter har inte berörts i samband med den reform som genomfördes 2014, genom SFS 2013:954, och som nämns i avsnitt 3.9.2. Reformen har inneburit den förenklingen att huvudregeln i 9 kap. 1 § ML för frivillig skattskyldighet inte längre kräver ett ansökningsförfarande hos SKV. Det är numera, enligt 9 kap. 1 § första st. ML, tillräckligt för att omfattas av frivillig skattskyldighet att fastighetsägaren etc. anger utgående moms i en faktura för uthyrningen eller upplåtelsen. Enligt min mening borde det ha behandlats tydligt hur de nya reglerna som infördes 2014 i 9 kap. 1 § ML förhåller sig till 7 kap. 4 § SFL om underrättelseskyldighet angående ändrade förhållanden jämfört med vad som rådde vid registreringen till mervärdesskatt. Gäller skyldigheten enligt SFL att underrätta SKV även för det fallet att en fastighetsägare etc. vill att den frivilliga skattskyldigheten enligt 9:1 ML ska upphöra. Skyldigheten att ansöka hos SKV om frivillig skattskyldighet gäller numera – enligt 9 kap. 2 § ML – enbart när det t.ex. är fråga om registrering redan under tid då en byggnad eller annan anläggning som utgör fastighet uppförs eller genomgår omfattande till- eller ombyggnad. När det gäller frivillig skattskyldighet enligt 9 kap. 1 §, dvs. för en fastighetsuthyrning som kan påbörjas omgående, kan fastighetsägaren etc. redan när så sker vara momsregistrerad hos SKV på annan grund, dvs. för omsättning av varor eller tjänster som omfattas av de obligatoriska reglerna om skatteplikt i ML. Då behöver inte vederbörande göra ännu en ansökan om momsregistrering till SKV för frivillig skattskyldighet, utan kan enligt 9:1 omfattas av sådan

skyldighet genom att ange utgående moms i en faktura för fastighetsuthyrningen.

Problemet är enligt min uppfattning att det inte är klart uttryckt i ML eller SFL huruvida det exempelvis är tillräckligt för en 'avregistrering' från frivillig skattskyldighet att fastighetsägaren etc. bara upphör med att ange utgående moms i fakturan för uthyrningen, och att den därefter skulle kunna fortsätta som en från skatteplikt undantagen uthyrning enligt 3 kap. 2 § ML. Den problematiken berördes inte av lagstiftaren i samband med den momsreform som genomfördes 2014 beträffande 9 kap. 1 § ML.³⁸⁶ Utifrån min erfarenhet anser jag att förfarandemässiga frågor angående frivillig skattskyldighet kan vara mycket komplexa. Att det är så borde framstå som klart för den som också har erfarenhet från tillämpningsfrågor om moms. Om lagstiftaren inte tar upp frågan om ett förtydligande angående huruvida underrättelseskyldigheten enligt 7 kap. 4 § SFL gäller även för det fallet att en fastighetsägare etc. vill att frivillig skattskyldighet enligt 9 kap. 1 § ML ska upphöra, är det enligt min mening ett exempel på betänkligheter från lagstiftarens sida på temat ord och kontext i samband med tillkomsten av skatteregler.

I *avsnitt 3.9.4* har formella regler i 8 a kap. ML berörts angående en särskild fråga om jämkning av ingående moms för investeringsvaror i samband med konkurs, nämligen huruvida konkursboet genom konkursförvaltaren bör uppfylla de formella reglerna i 8 a kap. 15-17 §§ ML för att vid en försäljning hantera en överföring av konkursgäldenärens rättigheter och skyldigheter avseende jämkning av ingående moms för dennes fastighet som utgör investeringsvara. Jag anför att en regeländring av sådan innebörd bör genomföras i 8 a kap. ML.

I förfarandemässigt hänseende får jag också nämna att det finns en särskild regel om 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.³⁸⁷ I *avsnitt 3.9.4* antog jag, för behandlingen av frågan huruvida konkursboet genom konkursförvaltaren bör uppfylla de formella reglerna i 8 a kap. 15-17 §§ ML, att konkursboet kan bli skattskyldigt enligt 6 kap. 3 § ML. Här får jag för det sammanhanget nämna något om 6 kap. 3 § ML särskilt i förhållande till 13 kap. 28 a § ML och *redovisning* av jämkning som avses i 8 a kap. ML nämligen följande:

³⁸⁶ Jfr prop. 2013/14:1 s. 460-482. Jfr även Forssén 2018 (1), 12 212 211.

³⁸⁷ Jfr prop. 2010/11:165 Del 2 s. 718. Jfr även Forssén 2018 (1), 12 213 124.

Det anges i 13 kap. 28 a § tredje st. andra och tredje men. ML, för fall av övertagande av rättigheter och skyldigheter att jämka ingående moms enligt 8 a kap. 13 § ML när ”den skattskyldige försätts i konkurs”:

- dels att ändring av jämningsbeloppet ska göras i *konkursgäldenärens* redovisning för den redovisningsperiod då konkursbeslutet meddelades,
- dels i vilka redovisningsperioder som *konkursboet* ska redovisa de ändringar på grund av jämkning som *konkursboet* ska göra genom övertagande av rättigheter och skyldigheter om jämkning från konkursgäldenären.³⁸⁸

Jag noterar att 13:28 a ML är en redovisningsregel, där begreppet ”den skattskyldige” används beträffande *konkursgäldenären* samt att det lagrummet förutsätter att konkursboet ska kunna ”överta rättighet och skyldighet enligt 8 a kap.”. Jag noterar dessutom att det saknas en hänvisning i 6:3 ML till de allmänna bestämmelserna om vem som är skattskyldig enligt huvudregeln i 1 kap. 2 § första st. 1 ML.

Enligt min uppfattning saknas det underbyggnad genom de materiella reglerna i 6:3 och 8 a kap. ML för att konkursboet ska kunna bli skyldig att jämka ingående moms. För att åstadkomma det anser jag, i enlighet med vad jag anför ovan, att de formella reglerna i 8 a kap. ML måste kompletteras med en regel som förpliktigar konkursboet att genom konkursförvaltaren, vid konkursboets försäljning av en fastighet som utgör investeringsvara, upprätta en handling avseende ingående moms som kan bli föremål för jämkning vilken uppfyller de formella reglerna i 8 a kap. 15-17 §§ ML. Enligt min uppfattning är det inte förenligt med legalitetsprincipen för beskattningsåtgärder i 8 kap. 2 § första st. 2 RF att konkursboet görs skyldigt att betala ’jämningsmomsen’ med stöd av en redovisningsregel. Även om lagstiftaren, som nämns ovan, anser att skyldigheten att jämka inte är detsamma som att vara skattskyldig, är den enligt min uppfattning en sådan påлага som utgör en beskattningsåtgärd enligt RF. Således måste enligt min mening den regeländring som jag föreslår i förevarande hänseende genomföras och då bör den systematiskt sett införas i 8 a kap. ML.

Dessutom bör, beträffande konkursboet som skattesubjekt – dvs. skattskyldig – enligt 6 kap. 3 § ML, det lagrummet tillföras ett andra st. med en hänvisning till de allmänna bestämmelserna om vem som är skattskyldig i 1 kap. 2 § första st. 1 ML. Jag anför i avsnitt 3.3.4,

³⁸⁸ Jfr även Forssén 2018 (1), 12 213 124.

beträffande 6 kap. 2 och 7 §§, och i avsnitt 3.9.5, beträffande 9 kap. 1 och 2 §§, att det saknas ett andra st. i dessa lagrum med hänvisning till de allmänna bestämmelserna om vem som är skattskyldig i 1 kap. 2 § första st. 1, dvs. en sådan hänvisning som finns beträffande mervärdesskattegrupper i 6 a kap. 1 § andra st. ML. Eftersom även 6:3 ingår bland de särskilda bestämmelserna om vem som i vissa fall är skattskyldig enligt 1 kap. 2 § sista st. ML, anser jag att ett sådant andra st. med en sådan hänvisning till 1 kap. 2 § första st. 1 bör införas också i 6:3 ML.

Utredningen SOU 2002:74 lämnade förslag om att kopplingarna i 13 kap. ML till vad som utgör god redovisningssed enligt bokföringslagen (1999:1078), angående när utgående och ingående moms ska redovisas, ska upphävas.³⁸⁹ 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.³⁹⁰ Bestämmelserna om skattskyldighet i särskilda fall i 6 kap. ML har, som nämns i avsnitt 3.3.3.1, inte berörts i utredningen SOU 2002:74 eller i någon annan utredning hittills. Genomgången av den särskilda regeln i 6 kap. 3 § ML om konkursbon som skattskyldiga och dess förhållande till redovisningsregeln 13 kap. 28 a § ML angående jämkning som avses i 8 a kap. ML ger enligt min uppfattning belägg för att det är angeläget att skapa särskilda och sammanhållna regler för konkursbons skattskyldighet, skyldighet att jämka ingående moms, redovisningsskyldighet och registreringskyldighet till moms. Att lagstiftaren har lagt åt sidan frågan om en revision av redovisningsreglerna i 13 kap. ML har enligt min uppfattning också hämmat en genomgång av de materiella reglerna och förfarandereglererna om moms. Att lagstiftaren inte gör en sådan holistisk genomgång av momsreglerna som jag förordar här är sålunda – enligt min mening – ett exempel på betänkligheter från lagstiftarens sida på temat ord och kontext i samband med tillkomsten av skatteregler.

4.6 Något om rättssäkerhet och befrielseinstitutet i 60 kap. 1 § SFL³⁹¹

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

³⁸⁹ Jfr SOU 2002:74 Del 1 s. 20.

³⁹⁰ Jfr SOU 2002:74 Del 1 s. 17 och 186. Jfr även Forssén 2011 s. 104.

³⁹¹ Jfr Forssén 2017 (1), avsnitt 5.2.8.2.

Befrielseinstitutet ger en möjlighet att erhålla befrielse från skatteavdrag, arbetsgivaravgifter, mervärdesskatt och punktskatt, vilket följer av 60 kap. 1 § SFL, som lyder:

”Om det finns synnerliga skäl, får regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer helt eller delvis medge befrielse från

1. betalningsskyldigheten enligt 59 kap. 2 § för den som inte har gjort skatteavdrag med rätt belopp, och
2. skyldigheten att betala arbetsgivaravgifter, mervärdesskatt eller punktskatt.

Om beslut om befrielse fattas enligt första stycket får motsvarande befrielse medges från förseningsavgift, skattetillägg och ränta.”

Förutsättningen för befrielse är således att synnerliga skäl föreligger. En ansökan om sådan befrielse ska lämnas till SKV (dess huvudkontor). SKV:s beslut kan sedan överklagas till Regeringen, enligt 67 kap. 6 § SFL.

Enligt avfattningen av 60:1 SFL synes det vara utgående moms som avses med mervärdesskatt, eftersom däri anges möjlighet till befrielse från skyldighet att *betala* mervärdesskatt etc.³⁹² Med skattskyldighet avses, enligt vad lagstiftaren själv angav redan vid införandet av ML, endast skyldigheten att betala skatt till staten.³⁹³

Att det således är säljaren som enligt 60:1 SFL kan ansöka om befrielse från att behöva debitera och erlægga utgående moms på sin försäljning beläggs också tydligt av förarbetena till den närmaste föregångaren till 60:1 SFL, dvs. förarbetena till 13 kap. 1 § SBL.³⁹⁴ 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”.³⁹⁵ En köpares ansökan om befrielse från att betala ingående moms avvisas av SKV och Regeringen.

³⁹² Se prop. 2010/11:165 Del 2 s. 1012 och SOU 2009:58 Del 3 s. 1359 och 1360.

³⁹³ Se prop. 1993/94:99 s. 105.

³⁹⁴ Befrielseinstitutet fanns från början i 76 § GML, som överfördes till 22 kap. 9 § ML och i och med skattekontosystemet införande den 1 november 1997 överfördes det till 13 kap. 1 § SBL, och kom då att gälla vissa skatter och avgifter utöver moms. Genom att SFL infördes den 1 januari 2012, och ersatte bl.a. SBL, överfördes befrielseinstitutet till 60 kap. 1 § SFL.

³⁹⁵ Se prop. 1996/97:100 Del 1 s. 596.

Av intresse beträffande tillämpningen av befrielseinstitutet enligt 60:1 SFL avseende moms är en jämförelse med 2 kap. 20 § tullagen (2016:253),³⁹⁶ som anger:

”Om det finns synnerliga skäl, får regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer medge nedsättning av eller befrielse från annan skatt än tull.”

I samband med att SFL infördes den 1 januari 2012 fick den passus som fanns i 13 kap. 1 § andra st. SBL, av innebörd att befrielseinstitutet också gällde mervärdesskatt som ska betalas till Tullverket vid import av varor (samt när punktskatt ska betalas till Tullverket), ingen motsvarighet i 60:1 SFL. Lagstiftaren hänvisade, beträffande skälen till det, till utredningens betänkande.³⁹⁷ 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.³⁹⁸

Emellertid har sedan SFL infördes 2012 en ordning införts den 1 januari 2015, genom SFS 2014:50 och SFS 2014:51, där ”importmoms” omfattas av förfarandet enligt SFL och tas ut av SKV för dem som är momsregistrerade här, medan Tullverket annars alltså är beskattningsmyndighet för import och således för bl.a. ”importmoms” därvidlag. Sålunda borde enligt min mening en motsvarighet till andra st. i 13:1 SBL införas i 60:1 SFL, så att befrielseinstitutet är tillämpligt på sådan ”importmoms” som inte längre omfattas av tullagen utan av SFL. Jag hänvisar därvidlag till unionstullkodexen [förordning (EU) nr 952/2013], som sedan den 1 maj 2016 ska tillämpas jämte tullagen (2016:253), och varav följer att tulldeklaration ska lämnas till Tullverket, utom i vissa undantagsfall, av en deklaratant som ska vara etablerad inom unionens tullområde.³⁹⁹

I förarbetena till SBL anfördes som exempel på synnerliga skäl för befrielse enligt 13:1, att fråga vore om en utländsk företagare, som inte är registrerad själv till mervärdesskatt i Sverige, men som erlagt ”importmoms” här och senare inte kan få ersättning för det från sin

³⁹⁶ Tullagen (2016:253) ersatte den 1 maj 2016 tullagen (2000:1281).

³⁹⁷ Se prop. 2010/11:165 Del 2 s. 1012, där den hänvisningen sker till ”betänkandet s. 1359 f”.

³⁹⁸ Se SOU 2009:58 Del 3 s. 1360.

³⁹⁹ Jfr ang. art. 170.2 och 170.3 i unionstullkodexen: prop. 2015/16:79 s. 113 och SOU 2015:5 s. 105. Jfr även 1 kap. 2 § första st. 6 och femte st, ML, deras lydelse enligt SFS 2016:261.

svenske kund på grund av dennes konkurs.⁴⁰⁰ En sådan situation bör enligt min mening förfarandemässigt höras hemma i SFL, och 60 kap. 1 § däri. Att ett sådant andra st. som i 13:1 SBL inte har införts ännu i 60:1 SFL är ett exempel på betänkligheter från lagstiftarens sida på temat ord och kontext i samband med tillkomsten av skatteregler.

HFD prövar ansökningar om rättsprövning, och det gäller enligt lag (2006:304) om rättsprövning av vissa regeringsbeslut. Den lagen trädde i kraft den 1 juli 2006, varvid lagen (1988:205) om rättsprövning av vissa förvaltningsbeslut upphävdes. Av den lagen följde att t.ex. rättsprövning kunde ske av om förvaltningsmyndighets beslut som berörde t.ex. legalitetsprincipen för beskattningsåtgärder i 8 kap. 3 § RF – numera 8 kap. 2 § första st. 2 RF – stred mot någon rättsregel på sådant sätt som sökanden anförde, och det inte fanns någon annan möjlighet till prövning, t.ex. genom att det angavs i beslutet att det inte kunde överklagas. Den möjligheten är numera borta i stort sett på skatteområdet, eftersom den nya lag som infördes den 1 juli 2006 enbart avser rättsprövning av vissa regeringsbeslut. Emellertid bör den rättssökande allmänheten ha möjlighet att hänföra en fråga huruvida t.ex. en momsregel strider mot legalitetsprincipen till HFD, genom att först pröva den i enlighet med 60:1 SFL via SKV upp till Regeringen. Därvidlag bör från rättssäkerhetssynpunkt också beaktas att ett mörkertal av fall som skulle behöva prövas – högst sannolikt – föreligger på grund av att kravet på prövningstillstånd i högsta instans, t.ex. i HFD, hindrar en prövning av t.ex. felskrivna skatteregler, genom att HFD meddelar ett kort 'ej prövningstillstånd' vid överklagande av en dom i någon av kammarrätterna.

⁴⁰⁰ Se prop. 1996/97:100 Del 1 s. 596. Den beskrivna situationen för en utländsk företagare var också ett av ett fåtal exempel på befrielse från moms enligt avsnitt 3 i RSV Im 1982:3.

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

5.1 Sammanfattning av förslagen till regeländringar

5.1.1 Inledning

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

Jag bedömer frågorna som berörs i avsnitten 5.1.2-5.1.4 som centrala, i likhet med frågan om bruket av begreppet skattskyldighet i huvudregeln om avdragsrätten i 8 kap. 3 § första st. ML (avsnitten 3.2.1-3.2.2.2 och 3.2.4), och hänvisar i övrigt till tabellen i kapitel 2 angående de regler i ML, SFL och annan skattelagstiftning avseende vilka jag lämnar ändringsförslag. I tabellen anges de flesta regler som berörs i denna bok och i vilket eller vilka avsnitt i Avd. I. de återfinns, och de regler för vilka jag lämnar ändringsförslag anges i **fetstil** i tabellen.

För en sammanfattning av konklusioner och förslag angående de förfarandemässiga reglerna om moms hänvisar jag till avsnitt 4.5.⁴⁰¹

5.1.2 Systematiken och bestämmelserna av vara och tjänst – 1 kap. 6 § ML⁴⁰²

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

⁴⁰¹ Jfr även Forssén 2017 (1), avsnitt 5.1.12.

⁴⁰² Se avsnitt 3.7.3. Jfr även: Forssén 2017 (1), avsnitt 5.1.9 och Forssén 2018 (1), 12 200 001, 12 213 177, 12 213 213 och 12 213 235.

systematik – bör konsekvent användas i ML som i mervärdesskattedirektivet för bestämningen av skatteobjektet eller undantag från skatteplikt, vilket innebär följande:

- Bestämningen av objektet för beskattning eller undantag bör ske utifrån vad som utgör *omsättning* av vara respektive *omsättning* av tjänst enligt 2 kap. ML respektive om aktuell omsättning omfattas av undantag från skatteplikt enligt någon regel i 3 kap. ML. Om sistnämnda inte är fallet, är omsättningen skattepliktig enligt den generella principen om skatteplikt för omsättning av varor och tjänster i 3 kap. 1 § första st. ML.
- En sådan systematik i ML skulle överensstämma med mervärdesskattedirektivet: jämför huvudregeln om vad som utgör *leverans* av varor i art. 14.1 respektive huvudregeln om vad som utgör *tillhandahållande* av tjänster i art. 24.1 i mervärdesskattedirektivet.

Genom att implementera samma systematik i förevarande hänseende som i mervärdesskattedirektivet bestäms skatteobjektet eller undantaget från skatteplikt i ML i två steg i stället för tre. Rättstillämparen behöver då, till skillnad från vad som gäller idag, inte beakta 1:6 ML. I stället kan rättstillämparen – i steg 1 – bedöma omsättningsfrågan i 2 kap. ML för att därefter – i steg 2 – gå till 3 kap. ML och bestämningen där av om en konstaterad *omsättning* är skattepliktig eller undantagen från skatteplikt.

Enligt min uppfattning är regeln med definitionerna av vara och tjänst, 1 kap. 6 § ML, obsolet, eftersom den tillför ett extra steg i den beskrivna prövningen och således bryter mot systematiken i mervärdesskattedirektivet.

Vad särskilt gäller elektroniska tjänster anför jag dessutom att lagstiftaren bör ta upp med EU-kommissionen, Europaparlamentet och rådet, om att införa en regel som anger att omsättning av elektroniska tjänster ska i mervärdesskattehänseende behandlas analogt med vad som gäller för omsättning av varor eller tjänster inom andra områden, såsom konsulttjänster, finansiella tjänster, vård och omsorg och utbildning. Det bör ge en mer rättssäker bestämning av omsättning av elektroniska tjänster. En princip med analogislut kan nämligen användas utifrån vad som är känt inom affärlivet om olika produkter och vad som behövs i termer av innovationer. Den kasuistiska bestämning som nu sker genom exemplifiering i bilaga II till mervärdesskattedirektivet och i art. 7 i tillämpningsförordningen riskerar att leda fel på grund av bristande tekniska eller affärsmässiga insikter i ämnet hos lagstiftaren och EU-

institutionerna samt riskerar mot bakgrund av teknikutvecklingen beträffande elektroniska tjänster att snabbt bli inaktuell.

Lagstiftaren bör inte avvakta behandlingen på EU-nivå av förslag som lämnas dit angående elektroniska tjänster och moms. Lagstiftaren bör redan dessförinnan, i enlighet med vad jag anför beträffande investeringsguld och tandvård, utmönstra 1:6 ur ML, så att samma regelteknik – systematik – beträffande bestämningen av skatteobjektet eller undantag från skatteplikt kommer att gälla i ML som i mervärdesskattedirektivet. Den åtgärden är nödvändig generellt sett på temat EU-konformitet.

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

Avslutningsvis får jag i sammanhanget med elektroniska tjänster anföra följande. Även om 1:6 inte skulle utmönstras ur ML inom överskådlig tid, kan och bör frågan om momssatsen på tidningar och tidskrifter etc. fortsatt ska vara lägre för tryckta, i enlighet med 7 kap. 1 § tredje st. 1 ML, jämfört med elektroniska sådana produkter behandlas dessförinnan. De skäl som anfördes i mitten av 1990-talet för att göra en momsmässig skillnad mellan tryckta och elektroniska tidningar är inte längre aktuella mot bakgrund av teknikutvecklingen sedan dess beträffande elektroniska tjänster. Enligt min uppfattning är miljöskälet det skäl som alltjämt är relevant vid prövningen av om momsen är neutral beroende på i vilken form – vara eller tjänst – som en nedladdningsbar produkt, t.ex. en tidning, tillhandahålls. Det talar för att momssatsen borde vara lägre på en elektronisk tidning än på en tryckt tidning, i motsats till vad som gäller ännu idag.

5.1.3 Systematiken och begränsningen av begreppet ekonomisk verksamhet för allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund – 4 kap. 8 § ML⁴⁰³

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 2008.⁴⁰⁴ Frågan är därmed om nämnda omständigheter avseende 4 kap. 8 § ML innebär att ett fördragsbrott föreligger, vilket är en fråga som slutligen skulle komma att avgöras av EU-domstolen, om EU-kommissionen skulle gå vidare och stämma Sverige inför EU-domstolen. Någon sådan tvist har inte inletts vid EU-domstolen. Efter lagstiftarens (Regeringens) skriftväxling med EU-kommissionen är därför fördragsbrottsfrågan sedan slutet av 2011 en öppen fråga.

Att lagstiftaren låter frågan huruvida 4 kap. 8 § ML innebär en överträdelse av EU-rätten på momsområdet, dvs. ett fördragsbrott, förbli en öppen fråga är ett exempel på betänkligheter från lagstiftarens sida på temat ord och kontext i samband med tillkomsten av skatteregler. Enligt min uppfattning kan nämligen inte lagstiftaren (Regeringen) i sin skriftväxling med EU-kommissionen anses ha klarlagt att det inte skulle

⁴⁰³ Se avsnitt 3.8.5. Jfr även: Forssén 2017 (1), avsnitt 5.1.10 och Forssén 2018 (1), 12 200 001 och 12 214 050.

⁴⁰⁴ Se 2007/2311 K(2008) 2803.

föreligga en risk för att det utvecklas en inhemsk rättspraxis angående användningen av begreppen allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund i 4:8 som är icke EU-konform jämfört med innebörden och användningen av begreppet *organisationer utan vinstsyfte* i mervärdesskattedirektivet. Det följer enligt min mening redan av att den negrade bestämningen av ekonomisk verksamhet i 4:8 ML för allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund sker genom hänvisning till *de icke harmoniserade inkomstskattereglerna*.

För övrigt får nämnas att i avsnitt 3.8.3 berörs 4 kap. 8 § ML även särskilt beträffande idrottsområdet. Då rör det sig om att allmännyttiga ideella föreningar, till skillnad från registrerade trossamfund, omfattas av undantag från skatteplikt för tillträde till idrottsligt evenemang eller tillfälle att utöva idrottslig verksamhet, enligt 3 kap. 11 a § första st. ML. Det lagrummet omfattar allmännyttiga ideella föreningar, staten och kommunerna. Om 4 kap. 8 § skulle komma att utmönstras ur ML, knyts inte längre bestämningen av undantag respektive tillämpning av den reducerade momssatsen om 6 procent, 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 procent 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.⁴⁰⁵ Momssatserna varierar mellan de olika EU-länderna. Det motverkar i och för sig det harmoniseringskrav som uppställs i art. 113 FEUF, men den bristen på harmonisering har stöd i pkt 7 i ingressen till mervärdesskattedirektivet. EU-länderna får dock inte tillämpa reducerade momssatser på vilka varor och tjänster som helst eller göra åtskillnad därvidlag mellan olika företags- eller associationsformer utan stöd i bilaga III till mervärdesskattedirektivet.

5.1.4 Fastighetsbegreppets användning i vissa hänseenden i ML⁴⁰⁶

Begreppet fastighet används i ML och ingår i 1 kap. 6 §, som behandlas i avsnitt 5.1.2 angående huruvida 1:6 ska utmönstras ur ML. 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 anfört därvidlag är momshanteringen i konkursbon av byggnadsentreprenader som har avbrutits på grund av att byggnadsentreprenören har försatts i konkurs. Att en faktisk gällande rätt som kan leda fel i tillämpningen av reglerna i t.ex. sådana fall uppkommer beror enligt min uppfattning på att lagstiftaren har en tradition av att förlita sig på att kunna bedöma rådande rättsläge utifrån remissvar från t.ex. SKV.

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

⁴⁰⁵ 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”.

⁴⁰⁶ Se avsnitt 3.9.5. Jfr även: Forssén 2017 (1), avsnitt 5.1.11 och Forssén 2018 (1), 12 212 211 och 12 213 124.

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 jämkningsskyldighet 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 jämkningsskyldighet.

Problematiken angående frivillig skattskyldighet för fastighetsuthyrning och huruvida 9 kap. 1 och 2 §§ ML är EU-konforma borde ha tagits upp av lagstiftaren redan vid Sveriges EU-inträde 1995. Att lagstiftaren ännu inte har behandlat frågan om de båda lagrummen är förenliga med art. 137.1 d i mervärdesskattedirektivet är ett exempel på betänkligheter från lagstiftarens sida på temat ord och kontext i samband med tillkomsten av skatteregler. Lagstiftaren bortser därigenom från att det är två regelverk som måste beaktas vid bestämningen av gällande rätt avseende materiella momsfrågor: det nationella ML respektive från EU-rätten – i första hand – mervärdesskattedirektivet.

Lagstiftarens tradition av att i förarbeten förlita sig på SKV:s beskrivning av rådande rättsläge i en viss beskattningsfråga medför att det kan utvecklas en faktisk gällande rätt som etableras av SKV. Det kan i sin tur leda till att lagstiftaren kan komma att basera lagförslag på en felaktig uppfattning om rådande rättsläge, så att syftet med en bestämmelse i mervärdesskattedirektivet inte kommer till uttryck i den regel i ML vari direktivbestämmelsen ska anses implementerad. Det är ett exempel på vad jag kallar *communication distortions* i skattelagstiftningsprocessen. Även genom att upprätthålla nämnda tradition bortser lagstiftaren från att det är två regelverk som måste beaktas vid bestämningen av gällande rätt avseende materiella momsfrågor: det nationella ML respektive från EU-rätten – i första hand – mervärdesskattedirektivet. Det är också ett exempel på betänkligheter

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

Om lagstiftaren inte tar upp frågan om konkursboets – och därmed konkursförvaltarens – skyldighet att utfärda handling om jämkning av ingående moms vid försäljning av investeringsvaror som utgör fastigheter, accepterar lagstiftaren att det föreligger en risk för att det kan vara möjligt för konkursgäldenären att vid en överlåtelse av en sådan fastighet före konkursbeslutet avtala bort SKV:s möjlighet att ålägga den som köper fastigheten från konkursboet jämkningsskyldighet. Lagstiftaren borde, mot bakgrund av liknande problem som förekom beträffande den s.k. intygsmomsen avseende försäljning av fastigheter som omfattades av frivillig skattskyldighet, innan en regeländring i det systemet gjordes i samband med att ML ersatte GML den 1 juli 1994, redan ha vidtagit den åtgärd som jag föreslår beträffande jämkning angående fastigheter i konkursbon.

Exempelvis kunde den åtgärd som jag föreslår ha vidtagits av lagstiftaren när systemet med intygsmoms slopades den 1 januari 2001, genom SFS 2000:500, vilket innebär att numera enbart jämkningssystemet i 8 a kap. gäller i förevarande fall. I avsnitt 3.9.4 anger jag att jag dels i en bok,⁴⁰⁷ dels i en artikel⁴⁰⁸ har anfört att liknande negativa effekter för statskassan som förekom i vissa fall i systemet med intygsmoms kan uppkomma i rådande system med jämkning (korrigering) av ingående moms, om en konkursgäldenär ska kunna anses ha avtalat bort SKV:s möjlighet att ålägga den som köper fastigheten från konkursboet jämkningsskyldighet.

Att lagstiftaren ännu inte har vidtagit den åtgärd som jag föreslår beträffande jämkning angående fastigheter i konkursbon är ytterligare ett exempel på betänkligheter från lagstiftarens sida på temat ord och kontext i samband med tillkomsten av skatteregler.

5.2 Sammanfattning av de EU-rättsliga aspekterna

5.2.1 Inledning

En gemensam nämnare för berörda fall av bristande överensstämmelse angående regler i framför allt ML jämfört med bestämmelser i mervärdesskattedirektivet är att lagstiftaren bortser från att det är två regelverk som måste beaktas vid bestämningen av gällande rätt avseende materiella momsfrågor: det nationella ML respektive från EU-rätten – i första hand – mervärdesskattedirektivet. Emellertid är enligt min mening

⁴⁰⁷ Se Forssén 2008, avsnitt 7.1.

⁴⁰⁸ Se Forssén 2006 s. 377.

vissa ändringar nödvändiga även på EU-nivå för att mervärdesskattelagstiftningen ska bli förutsebar och effektiv över tid. Därför har jag i Avd. I. – utöver att ML ska överensstämja med mervärdesskattedirektivet – lämnat förslag om att det bör utredas på EU-nivå hur icke rättssubjekt, såsom enkla bolag, ska behandlas samt hur bitcoins ska behandlas. Jag sammanfattar dessa förslag i avsnitten 5.2.2.1 och 5.2.2.2. Dessutom lämnar jag i avsnitt 5.2.3 ett förslag om utredning på EU-nivå av frågan om EU-rättens företräde framför nationell rätt.

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

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

I avsnitt 3.3.5.3 anför jag, beträffande representantregeln, dvs. 6 kap. 2 § ML (och 5 kap. 2 § SFL), och frågan huruvida ett icke rättssubjekt kan anses utgöra beskattningsbar person enligt art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet, varigenom enkla bolag och partrederier skulle kunna utgöra skattesubjekt momsmässigt sett, att klarlägganden bör ske på EU-nivå. Därvid föreslår jag, mot bakgrund av att komparation kan ske med finska mervärdesskattelagen,⁴⁰⁹ och s.k. sammanslutningar, att propåer därom sannolikt lämpligast framförs av Sverige i samråd med Finland. I samband därmed kan också frågor beträffande s.k. mervärdesskattegrupper behandlas.

5.2.2.2 Förslag till utredning på EU-nivå av bitcoins

I avsnitt 3.5.4 anför jag, beträffande frågan om behandlingen av den virtuella valutan bitcoins enligt 3 kap. 9 § och 23 § 1 ML, att jag i den delen har visat att underbyggnaden av avgörandena i HFD och EU-domstolen i förhandsbeskedet HFD 2016 ref. 6 och i förhandsavgörandet mål C-264/14 (Hedqvist), vilka ledde till SRN:s och HFD:s bedömning att själva växlingstjänsten – dvs. växling av traditionell valuta till den virtuella valutan bitcoins och omvänt – omfattas av undantaget från skatteplikt inom det finansiella området enligt 3 kap. 9 § ML, brister. SRN och domstolarna borde ha beaktat subjektfrågan också – inte bara objektsfrågan. Underbyggnaden av avgörandena i fråga brister enligt min mening, eftersom varken HFD eller EU-domstolen beaktar att det inte går att göra bitcoins till olagliga betalningsmedel på grund av att även en olaglig verksamhet utgör ekonomisk verksamhet momsmässigt sett och kan ge en person karaktären av beskattningsbar person. Genom att inte ta upp den aspekten undertrycks också grundproblemet med bitcoins.

⁴⁰⁹ Mervärdesskattelag 30.12.1993/1501.

Grundproblemet med bitcoins är enligt min uppfattning att en sådan till vanlig valuta konkurrerande valuta skapar ett dilemma såväl penningpolitiskt (monetärpolitiskt) sett som finanspolitiskt sett. Med andra ord har enligt min mening frågeställningen om EU-konformitet med 3 kap. 9 § ML beträffande förhållandet mellan bestämningen av skattesubjektet (beskattningsbar person) och bestämningen av skatteobjektet (bank- och finansieringstjänster eller värdepappershandel) ännu inte erhållit en genomgripande analys. Det här är något som både lagstiftaren (i Sverige) samt EU-kommissionen, Europaparlamentet och EU:s råd (rådet) borde beakta och återkomma om beträffande behovet av en mer holistisk analys, där även penningpolitiska hänsyn beaktas. I förevarande fall hade det nämligen inte hjälpt om 3:9 hänvisade till motsvarande bestämmelser i mervärdesskattedirektivet, eftersom EU-domstolen uppenbarligen inte har kunnat bidra till en – i det stora perspektivet – rimlig tolkning av lagrummet i SRN och HFD.

5.2.3 Förslag om utredning på EU-nivå av frågan om EU-rättens företräde framför nationell rätt⁴¹⁰

Särskilt beträffande de processrättsliga aspekterna får jag återknyta till avsnitt 3.5.4 och vad som anförs där om frågan om principen *ne bis in idem*. I enlighet med vad jag anför där bör lagstiftaren ta upp med EU-kommissionen, Europaparlamentet och rådet om att kodifiera i FEU eller FEUF principen om EU-rättens företräde framför nationell rätt. Nationella myndigheter och domstolar bör göras skyldiga att *ex officio* tillämpa EU-rätten, när de, såsom är fallet med momsens, är bundna av EU-rätten enligt art. 288 andra och tredje st. FEUF.

Beträffande *ne bis in idem*-frågan är nämligen rättsläget enligt vad jag anför i avsnitt 3.5.4 onyanserat angående frågor om skattetillägg och skattebrott avseende momsens efter NJA 2013 s. 502, där HD gör en skillnad med avseende på företagsform såtillvida att *ne bis in idem*-principen skulle gälla när en fysisk person bedriver verksamhet under enskild firma, men inte om denne bedriver sin verksamhet i ett enmansaktiebolag (en ägare/styrelseledamot och en suppleant). HD:s inställning strider enligt min mening mot ett av de grundläggande rättspolitiska målen för det svenska skattesystemet sedan skattereformen 1990, nämligen principen om neutralitet i beskattningen beträffande företagsform. Ambitionen var att skapa regler som ger en rimlig neutralitet både i förhållande till beskattningen av fysiska personer och beskattningen av aktiebolag.⁴¹¹

⁴¹⁰ Jfr Forssén 2017 (1), avsnitt 5.2.8.1.

⁴¹¹ Se prop. 1989/90:110 Del 1 s. 517. Se även Forssén 2015 (2) s. 180 och 181.

Jag anser att det rådande processuella läget på momsområdet efter NJA 2013 s. 502 är sådant att om inte EU-rättens företräde framför nationell rätt kodifieras, så att nationella myndigheter och domstolar görs skyldiga att *ex officio* tillämpa EU-rätten på momsområdet, är risken att konkurrens- och konsumtionsneutraliteten enligt art. 113 FEUF och pkt 5 i ingressen till mervärdesskattedirektivet undertrycks vid prövning av principen om förbud mot dubbla förfaranden (*ne bis in idem*) angående skattetillägg och skattebrott.⁴¹²

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 idem* avseende skattetillägg och skattebrott, men det innebär inte något klarläggande av frågan om betydelsen av företagsform därvidlag.

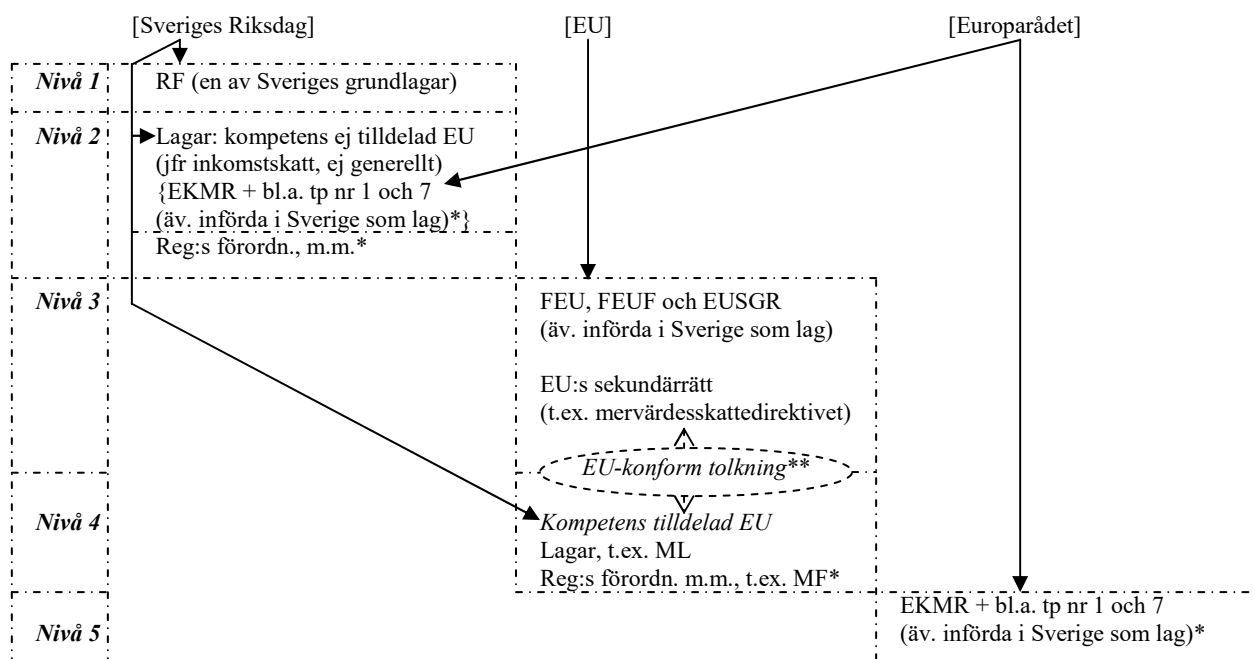
När det gäller behovet av att lagstiftaren tar upp på EU-nivå om att göra nationella myndigheter och domstolar skyldiga att *ex officio* tillämpa EU-rätten, när den är bindande, återupprepar jag här den komplexa bild som föreligger beträffande normhierarkin avseende regler beslutade av Sverige Riksdag, EU och Europarådet, och som jag även här benämner *Europatrappan*.⁴¹³

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 2008:1095 och 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:

⁴¹² Se även Forssén 2015 (2) s. 189 och 190.

⁴¹³ Se Forssén 2017 (1), avsnitt 5.2.8.1 och Forssén 2015 (2) 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 att frågan är processuell: Beaktar nationell domstol hypotetiskt hur Europadomstolen skulle döma? Här sätts dock EKMR (jämför bl.a. dess tp nr 1 och 7) som lag framför Regeringens förordningar, m.m. (se 8 kap. RF), utom på områden där Sveriges Riksdag tilldelat EU kompetens – jfr mervärdesskatteförordningen (1994:223), 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 rymmer 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.⁴¹⁴

Min poäng med att i förevarande bok återupprepa något av mitt resonemang angående *Europatrappan* är att visa på följande. Framför allt så länge som nationella myndigheter och domstolar inte görs skyldiga att *ex officio* tillämpa EU-rätten, när den är bindande, måste en beskrivning av normhierarkin på skatteområdet innehålla den processuella implikation som det förhållandet innebär för beskrivningen. För övrigt får nämnas att i utkastet till den EU-grundlag, som antogs 2004 men aldrig ratificerades av samtliga EU-länder, föreslogs att principen om EU-rättens företräde framför nationell rätt skulle kodifieras.⁴¹⁵ Så skedde dock inte i det nu gällande reformfördraget, dvs. Lissabonfördraget.⁴¹⁶

5.3 Något om en större företagsskatterättslig reform

Ett reformarbete avseende ML måste, för att lagstiftning om moms ska bli förutsebar och effektiv över tid, ske med beaktande av att det är två regelverk som ska beaktas vid bestämningen av gällande rätt avseende momsfrågor, framförallt ML och mervärdesskattedirektivet. Kravet på en förutsebar och effektiv mervärdesskattelagstiftning innebär även att lagstiftaren inte bara passivt beaktar rättsakter om moms som kommer från EU, utan lagstiftaren måste också engagera sig i EU-projektet och lämna förslag på EU-nivå, dvs. ta initiativ till förändringar och tillägg i de rättsakter som beslutas på EU-nivå och som sedan ska implementeras i ML. Därvidlag är det inte tillräckligt att enbart hålla sig till skattereglerna i sig, utan lagstiftaren måste inta ett mer holistiskt förhållningssätt och beakta t.ex. penningpolitiska aspekter som kan influera de mervärdesskatterättsliga. Genomgången i Avd. I. visar att dessa krav på ett reformarbete angående mervärdesskattelagstiftningen inte har uppfyllts av lagstiftaren, utan reformarbetet på området har hittills enbart rört sig om att lagstiftaren passivt anpassat mervärdesskattereglerna till EU-rätten och enbart är aktiv med att förhandla om undantag från regler i mervärdesskattedirektivet.⁴¹⁷ På så sätt bidrar inte Sverige till att driva EU-projektet framåt.

⁴¹⁴ Se bl.a. s. 88, 95 och 96 i Forssén 2015 (1) samt även t.ex. avsnitt 3.3.1.

⁴¹⁵ Se artikel I-10.1 i utkastet till EU-grundlag.

⁴¹⁶ Se Forssén 2015 (2) s. 185.

⁴¹⁷ Jfr avsnitt 1.1.

Enligt min mening krävs dessutom ett samlat grepp på företagsbeskattningen. I det hänseendet nämner jag här något om mitt förslag, i *The Entrepreneur and the Making of Tax Laws – A Swedish Experience of the EU law: Second edition*,⁴¹⁸ till en större företagsskatterättslig reform, där den röda tråden är att företagaren ska sättas i centrum av skattelagstiftningsprocessen avseende inte bara moms, utan också annan företagsskatterättslig lagstiftning:⁴¹⁹

- Genomgången i Avd. I. – och i Forssén 2018 (1) – har enligt min mening visat på brister i skattelagstiftningsprocessen när det gäller: att upptäcka historiska problem som återkommer på momsområdet; att upptäcka problem angående momsreglernas förhållande till andra skatter och avgifter; samt att upptäcka förekomsten av eller risken för utvecklande av en *faktisk gällande rätt* vid sidan av *gällande rätt i egentlig mening* och att iaktta att Sveriges EU-inträde 1995 innebär att två regelverk måste beaktas vid bestämningen av gällande rätt avseende materiella, formella och vissa förfarandemässiga frågor om moms: de nationella ML och SFL respektive från EU-rätten – i första hand – mervärdesskattedirektivet. Dessa brister i skattelagstiftningsprocessen vidlåder enligt min mening tillika både lagstiftaren och lagrådet.
- Bristernas omfattning och karaktär bildar med andra ord redan mot bakgrund av genomgången i Avd. I. – och i Forssén 2018 (1) – grund för att företagarna bör, från ett demokratiperspektiv avseende makt och rätt, kräva en radikal förändring av skattelagstiftningsprocessen. Den förändringen bör enligt min uppfattning innebära att företagarna får makten över de ord och begrepp som används i regler om moms. Då måste företagaren inte bara sättas i centrum av skattelagstiftningsprocessen beträffande moms, utan också involveras i själva processen, så att företrädare från företagarnas organisationer kan delta i den. Om det sedan ska ske genom en sådan reform som jag föreslår i systemhänseende i *Part A* i *The Entrepreneur and the Making of Tax Laws – A Swedish Experience of the EU law: Second edition*, av innebörd att en andra kammare införs i Riksdagen för företag och organisationer, är bara ett förslag beträffande form.⁴²⁰ 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

⁴¹⁸ Forssén 2017 (2).

⁴¹⁹ Se Forssén 2017 (1), avsnitt 5.2.8.1.

⁴²⁰ Se Forssén 2017 (2), avsnitt 2.4. Jfr även Forssén 2017 (1), avsnitt 5.2.1.

kräver enligt min uppfattning att den hittillsvarande hegemonin i skattelagstiftningsprocessen bryts, så att begreppsbildningen kommer nedifrån och uppåt, dvs. från dem som ska omfattas av ett handlingsimperativ av innebörden 'betala moms' – företagarna. Att begreppen kommer uppifrån och ned, dvs. från dem som inte har direkt tillgång till fackuttryck och inte är med om att utveckla sådana i affärs- och organisationsvärlden, kan aldrig garantera skapandet av rättssäkra momsregler. Det bidrar i stället till rättsosäkerhet, genom att SKV tillåts utveckla en *faktisk gällande rätt* vid sidan av *gällande rätt i egentlig mening*.⁴²¹

Ett enkelt steg i linje med vad jag föreslår om en större och mer sammanhållen företagsskatterättslig reform vore att lagstiftaren, såsom jag föreslår i avsnitt 3.3.5.3, började med att undersöka om det är möjligt med en ordning där ML styr 13 kap. 1 och 2 §§ IL beträffande vem som är företagare (skattesubjekt) skatterättsligt sett. Innan momsreformen den 1 juli 2013 (SFS 2013:368) genomfördes, rådde för övrigt det omvända förhållandet.

En gemensam beskattningsram för moms och inkomstskatt beträffande bestämningen av skattesubjektet hade enligt min mening varit mer angelägen än att de fakultativa reglerna om skattebefrielse för små företag – enligt art. 281-294 i mervärdesskattedirektivet – infördes genom SFS 2016:1069 i 1 kap. 1 § andra st. sista men. och 9 d kap. ML den 1 januari 2017, varav följer att *beskattningsbara personer med liten omsättning* (högst 30 000 kr/år) i princip omfattas av *skattebefrielse*.⁴²² Jag anser att lagstiftaren borde ha prioriterat att genomföra en revidering av bruket av begreppet skattskyldighet, i stället för beskattningsbar person, i huvudregeln om avdragsrätt i 8 kap. 3 § första st. ML, innan de fakultativa reglerna införs.

- Genom skattebefrielsen för små företag har så att säga ett återinförande skett av den 30 000-kronorsgräns som gällde före reformen den 1 juli 2013 för bestämningen av yrkesmässig verksamhet enligt den dåförtiden gällande s.k. supplementärregeln i 4 kap. 1 § 2 ML. Enligt min mening går numera bestämningen av skattesubjektet isär mer än vad som var fallet före den 1 juli 2013, eftersom det av förarbetena till reglerna om skattebefrielse av små företag följer att ”De som omfattas av skattebefrielsen för beskattningsbara personer med liten omsättning kommer fortfarande att anses som

⁴²¹ Jfr avsnitt 1.3.

⁴²² Jfr även prop. 2016/17:1 s. 394ff.

beskattningsbara personer i mervärdesskattehänseende”.⁴²³ Se även rubriken till 9 d kap. ML, som anger att reglerna däri avser *Skattebefrielse för beskattningsbara personer med liten omsättning*. Därigenom kan enligt min uppfattning en återgång ha skett till vad som gällde före reformen den 1 januari 1991 (SFS 1990:576).

- Begreppet redovisningsskyldig utmönstrades som självständigt begrepp ur GML 1991, genom SFS 1990:576, vilket utgjorde en EU-anpassning av den svenska mervärdesskatterätten redan dåför tiden.⁴²⁴ Det innebär att redovisningsskyldighet uppkommer samtidigt med skattskyldigheten. Genom reformen 2017 kan dock tillämpningsproblem uppkomma för små företag liknande dem som rådde före 1991, dvs. när en 30 000-kronorsgräns också rådde och yrkesmässiga med lägre omsättning ansågs skattskyldiga men inte redovisningsskyldiga.
- En särskild frågeställning med anledning av de nya reglerna 2017 om skattebefrielse för små företag berörs i BILAGA TILL AVD. I. (i slutet av denna bok), och den gäller hur frågor om godtrosvörvärv av ingående moms vid inköp från beskattningsbara personer med låg omsättning påverkas av dem.

EU-projektet kommer för övrigt, enligt min uppfattning, att kräva att arbetet med att införa någon form av EU-skatt återupptas. Det lär bli en bruttoskatt, eftersom en konkurrerande momsliknande skatt inte får förekomma.⁴²⁵ 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.⁴²⁶ En förberedelse från lagstiftarens sida vore att undersöka möjligheten att låta ML bestämma vem som är företagare också inkomstskatterättsligt sett.

⁴²³ Se prop. 2016/17:1 s. 398.

⁴²⁴ Se prop. 1989/90:111 s. 133 och 211 samt även prop. 1993/94:99 s. 167 och Forssén 2011 s. 161 och Forssén 2018 (1), 12 201 022.

⁴²⁵ Sistnämnda följer av art. 401 i mervärdesskattedirektivet. Jfr även Forssén 2017 (1), avsnitt 5.2.8.3, Forssén 2018 (1), 12 213 240 och Forssén 2015 (1), avsnitt 2.4.1.4.

⁴²⁶ Jfr Veckobrevet från EU-representationen i Bryssel vecka 30 år 2004, www.regeringen.se. Jfr även Forssén 2017 (1), avsnitt 5.2.8.3, Forssén 2018 (1), 12 213 240, Forssén 2015 (1), avsnitt 1.2.3 och Forssén 2011 (1) s. 269 och 328.

II. Särskilda materiella momsbestämmelser

1. INLEDNING

Särskilda bestämmelser om vem som – enligt 1 kap. 2 § sista st. ML – i vissa fall är skattskyldig finns i 6 kap. (1 §, om handelsbolag och europeisk ekonomisk intressegruppering (EEIG); 2 § om delägare i enkla bolag och partrederier; 3 § om konkursbon; 4 § dödsbon; 6 § om statligt affärsverk; 7 och 8 §§ om vissa mellanmän), 9 kap. (om frivillig skattskyldighet för uthyrning av verksamhetslokaler m.m.) och 9 c kap. (om varor i vissa lager). På så sätt kan 1 kap. 2 § sista st. ML anses utvidga begreppet skattskyldig i ML, och därmed kretsen av vilka som kan anses som skattskyldiga enligt ML, i förhållande till huvudregeln om vem som är skattskyldig enligt 1 kap. 2 § första st. 1 ML.

Utvidgningen består i att de särskilda reglerna om vem som i vissa är skattskyldig enligt 6 kap., 9 kap. och 9 c kap. inte innehåller någon koppling till de nödvändiga rekvisiten för skattskyldighet i huvudregeln enligt 1 kap. 1 § första st. 1 ML. Där anges att mervärdesskatt (moms) ska betalas till staten enligt ML vid sådan omsättning inom landet av varor eller tjänster som är skattepliktig och görs av en beskattningsbar person i denna egenskap. En sådan koppling finns i stället för så kallade mervärdesskattegrupper i 6 a kap. ML, där 1 § andra st. anger att ”Huruvida mervärdesskattegruppens verksamhet ska anses medföra skattskyldighet följer av de allmänna bestämmelserna i 1 kap. 2 § första stycket 1”. Att en sådan bestämning saknas i de särskilda bestämmelserna om vem som i vissa fall är skattskyldig (momsskyldig) enligt 6 kap., 9 kap. och 9 c kap. ML är en fundamental brist i förhållande till mervärdesskattedirektivet. I min doktorsavhandling har jag berört att det kan föranleda att även en vanlig privatperson – en konsument – kan komma att omfattas av mervärdesskatten, genom 6 kap. 2 § ML angående delägare i enkla bolag och partrederier respektive genom 9 kap. 1 § ML angående privatpersoner som tillämpar frivillig skattskyldighet för fastighetsuthyrning.⁴²⁷ Det strider mot huvudregeln om vem som är beskattningsbar person i art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet respektive mot den fakultativa regeln i art. 137.1 d i mervärdesskattedirektivet om valfrihet för beskattning av utarrendering och uthyrning av fast egendom.

Ibland använder jag uttrycket vanlig privatperson. Därmed avser jag en sådan konsument i mervärdesskattemässigt 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

⁴²⁷ Se avsnitt 7.1.3.3 i Forssén 2015 (1). Första upplagan – dvs. min doktorsavhandling – finns på www.forssen.com.

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.⁴²⁸

Jag har nämnt i förordet att lagstiftaren inte verkar ha för avsikt att behandla de särskilda bestämmelserna om vem som i vissa fall ska anses vara skattskyldig enligt ML är EU-konforma. Begreppet skattskyldig i ML har sin närmaste motsvarighet i betalningsskyldig i art. 193 i mervärdesskattedirektivet. Även om huvudregeln om skattesubjektet i 4 kap. 1 § första st. första men. ML fick samma lydelse som art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet, genom SFS 2013:368, kvarstår, som nämnts, problem med bruket av begreppet skattskyldig i ML beträffande bland annat bestämningen av avdragsrätten för ingående moms, där skattskyldighet används i huvudregeln i 8 kap. 3 § första st.⁴²⁹ I motsvarande bestämmelse i mervärdesskattedirektivet, art. 168a), används i stället beskattningsbar person, varmed enligt art. 9.1 första st. avses ”den som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat”. Emellertid bortser jag i Avd. II. från den problematiken, eftersom den gäller de allmänna reglerna i ML. Här behandlar jag i stället de särskilda reglerna om skattskyldighet i ML, och då fokuserar jag, som nämnts, på en återknytning till regeln om enkla bolag och partrederier i 6 kap. 2 § ML – och 5 kap. 2 § SFL – och på den teoretiskt och praktiskt viktiga mellanmansregeln om moms i 6 kap. 7 § ML. Jag berör, som också nämnts, även något om övriga särskilda regler om skattskyldighet (momsskyldighet) i 6 kap., 9 kap. och 9 c kap. ML samt nämner dessutom förekomsten av vissa ytterligare regler om momsskyldighet i ML, vilka också kan betecknas som särskilda i förhållande till huvudregeln i 1 kap. 2 § första st. 1.

Framställningen beträffande särskilda fall avseende vem som är momsskyldig – skattskyldig – enligt ML baseras i första hand på min handbok om moms, *Momsrullan Andra upplagan*,⁴³⁰ enligt följande:

6 kap.⁴³¹

6 kap. 1 §, ang. handelsbolag och europeisk ekonomisk intressegruppering (EEIG),⁴³²

⁴²⁸ Jfr Forssén 2015 (1), avsnitt 1.5.

⁴²⁹ Se avsnitt 2.4 under Skattskyldighet för moms – Huvudregeln, enkla bolag och partrederier i Forssén 2015 (1) och ang. bifråga D (och även bifråga E) i min licentiatavhandling, *Skattskyldighet för mervärdesskatt – en analys av 4 kap. 1 § mervärdesskattelagen* [Cit. Forssén 2011].

⁴³⁰ Tredje upplagan: Forssén 2018 (1).

⁴³¹ Det finns sju paragrafer i 6 kap. ML, 1-4 §§ och 6-8 §§. Genom SFS 2000:500 upphävdes 5 § i 6 kap. ML.

⁴³² Jfr Forssén 2018 (1), 11 220 000.

6 kap. 2 § (5 kap. 2 § SFL), ang. enkla bolag och partrederier och ang. Öresundskonsortiet (1 kap. 2 c § ML) samt 7 kap. 1 § tredje st. 8 ML ang. momsproblem med exempelvis filmverk i enkla bolag;⁴³³
6 kap. 7 § (och 8 §), ang. mellanmän (förmedlare), 9 b kap. ang. resetjänster och 6 kap. 7 § särskilt ang. produktionsbolag inom artistområdet;⁴³⁴
6 kap. 4 §, ang. momsproblem med exempelvis i oskiftade dödsbon från tiden före 1997;⁴³⁵
6 kap. 3 §, ang. momsproblem med fastigheter i konkursbon, m.m.;⁴³⁶
och
6 kap. 6 §, ang. särskild momsskyldighet för statliga affärsverk.⁴³⁷

9 kap.

9 kap., ang. frivillig skattskyldighet för vissa fastighetsupplåtelser.⁴³⁸

9 c kap.

9 c kap., särskilt om varor i vissa lager.⁴³⁹

⁴³³ Jfr Forssén 2018 (1), 11 221 000 samt även Forssén 2018 (1), 12 201 031, 12 201 032, 12 202 101, 12 212 119, 12 212 211, 12 213 111, 12 213 122, 12 213 124 och 12 215 000.

⁴³⁴ Jfr Forssén 2018 (1), 11 222 000 samt Forssén 2018 (1), 12 200 001, 12 201 031, 12 201 032, 12 201 033, 12 213 234 och 12 214 030.

⁴³⁵ Jfr Forssén 2018 (1), 12 213 123.

⁴³⁶ Jfr Forssén 2018 (1), 12 213 124.

⁴³⁷ Jfr Forssén 2018 (1), 12 214 050.

⁴³⁸ Jfr Forssén 2018 (1), 12 212 210-12 212 211.

⁴³⁹ Jfr Forssén 2018 (1), 12 122 000.

2. HANDELSBOLAG OCH EUROPEISK EKONOMISK INTRESSEGRUPPERING (EEIG), 6 KAP. 1 § ML⁴⁴⁰

Lydelsen av 6 kap. 1 § ML är följande:

”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.”

Jag anser att bestämmelsen är obsolet efter reformen den 1 juli 2013, genom SFS 2013:368, eftersom kopplingen till den icke harmoniserade inkomstskatterätten i 4 kap. 1 § 1 ML för bestämningen av skattesubjektet då utmönstrades, dvs. kopplingen till begreppet näringsverksamhet enligt 13 kap. 1 § 1 ML utmönstrades för bestämningen av det tidigare begreppet yrkesmässig verksamhet i ML.

Ett handelsbolag är ett rättssubjekt [och enligt 1 kap. 2 § lag (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag (bolagslagen), BL, är kommanditbolag också handelsbolag]. Lagrummet 6 kap. 1 § första men. ML anger att ett handelsbolag är ett skattesubjekt. Det var bara en nödvändig lagteknisk lösning så länge beskattning av handelsbolag sker på delägarnivå i IL, och huvudregeln för yrkesmässig verksamhet i 4 kap. 1 § 1 ML hänvisade till begreppet näringsverksamhet i 13 kap. 1 § 1 ML. Handelsbolag utgör rättssubjekt och kan – i likhet med andra juridiska personer och fysiska personer – utgöra skattesubjekt momsmässigt sett redan med stöd av huvudregeln om beskattningsbar person i 4 kap. 1 § ML.

En EEIG är en juridisk person och ett självständigt rättssubjekt som närmast kan liknas vid ett handelsbolag som verkar över nationsgränserna.

Trots att SFS 2013:368 innebar att nämnda koppling i 4:1 ML till 13 kap. 1 § 1 ML upphävdes den 1 juli 2013, och den särskilda bestämmelsen om skattskyldighet i 6:1 enligt min mening numera är obsolet, kvarstår 6 kap. 1 § ML oförändrad. Jag anser att lagrummet 6 kap. 1 § kan utmönstras ur ML efter reformen den 1 juli 2013.

För övrigt angavs i föregångaren till 6 kap. 1 § ML, dvs. 3 § andra st. första men. GML uttryckligen att regeln också omfattade kommanditbolag, men det ansågs onödigt att särskilt omnämna

⁴⁴⁰ Jfr Forssén 2018 (1), 11 220 000.

kommanditbolag i 6 kap. 1 § ML, eftersom kommanditbolag är en form av handelsbolag.⁴⁴¹

⁴⁴¹ Jfr prop. 1993/94:99 s. 188 och Forssén 2015 (1), avsnitt 1.1.3.

3. ENKLA BOLAG OCH PARTREDERIER [6 KAP. 2 § ML (5 KAP. 2 § SFL)] OCH ÖRESUNDSKONSORTIET (1 KAP. 2 c § ML) SAMT MOMSPROBLEM MED EXEMPELVIS FILMVERK I ENKLA BOLAG (7 KAP. 1 § TREDJE ST. 8 ML)

SKATTSKYLDIGHET FÖR MOMS I ENKLA BOLAG OCH PARTREDERIER SAMT ÖRESUNDSKONSORTIET

Inledning⁴⁴²

Den s.k. representantregeln är en av de särskilda bestämmelserna om vem som i vissa fall är skattskyldig enligt ML. Den återfinns dels i 6 kap. 2 § ML, dels i 5 kap. 2 § SFL. Den har behandlats utförligt i Forssén 2015 (1), och här återges enbart regelns ordalydelse samt den översikt av slutsatserna från den analys som skett i annat sammanhang av representantregeln:

6 kap. 2 § ML

”En delägare i ett enkelt bolag eller i ett partrederi är skattskyldig i förhållande till sin andel i bolaget eller rederiet. I 5 kap. 2 § skatteförfarandelagen (2011:1244) finns bestämmelser om när Skatteverket får besluta att en av delägarna ska vara representant.”

5 kap. 2 § SFL

”Om en verksamhet bedrivs genom ett enkelt bolag eller ett partrederi, får Skatteverket efter ansökan av samtliga delägare besluta att den av delägarna som dessa föreslår ska vara representant. Representanten ska redovisa och betala skatteavdrag, arbetsgivaravgifter, mervärdesskatt och punktskatt för verksamheten samt i övrigt företräda bolaget eller partrederiet i frågor som rör sådana skatter och avgifter.

Underlag för kontroll av redovisningen ska finnas tillgängligt hos representanten.

Beslutet innebär inte att övriga delägare befrias från sina skyldigheter om representanten inte fullgör sina skyldigheter.”

För den fortsatta framställningen uppmärksammar jag att 6 kap. 2 § ML innehåller två regler: i den första men. i lagrummet återfinns en obligatorisk regel om skattskyldighet för delägare i ett enkelt bolag eller i ett partrederi, medan andra men. i lagrummet innehåller en frivillig regel

⁴⁴² Jfr Forssén 2018 (1), 11 221 000.

som innebär att delägarna kan ansöka hos SKV om att en av dem ska utses – i enlighet med 5 kap. 2 § SFL – till representant. Om representant utses bland delägarna, ska denne redovisa och betala moms för verksamheten i det enkla bolaget eller partrederiet. Jag benämner hela 6 kap. 2 § ML (och 5 kap. 2 § SFL) för representantregeln, även om representant berörs i andra men. i 6 kap. 2 § ML.

Med enkelt bolag avses enligt 1 kap. 3 § BL att två eller flera har avtalat att utöva verksamhet i bolag (utan att handelsbolag föreligger). Om ett enkelt bolag registreras i handelsregistret hos Bolagsverket, blir det ett handelsbolag, enligt 1 kap. 1 § första st. BL. Det finns således inte några oregistrerade handelsbolag, utan de är enkla bolag. Enligt 5 kap. 1 § första st. första men. sjölagen (1994:1009) föreligger ett partrederi, om flera har kommit överens om att under delad ansvarighet gemensamt driva sjöfart med ett eget fartyg. Ibland sägs att partrederi utgör en form av enkelt bolag.⁴⁴³ Enkla bolag och partrederier är rättsliga (juridiska) figurer vilka inte utgör rättssubjekt, till skillnad från fysiska personer eller juridiska personer, såsom handelsbolag, aktiebolag eller föreningar etc., vilka utgör rättssubjekt.

Om inte annat uttryckligen anges, omfattar det som sägs i denna framställning om de enkla bolagen också partrederierna.

Nedan i detta kapitel återger jag en översikt avseende slutsatserna från min analys av representantregeln i Forssén 2015 (1). Dessförinnan återges nedan en översiktlig historisk genomgång av representantregeln. Förevarande avsnitt avslutas med en kort beskrivning av Öresundskonsortiet avseende den fasta vägförbindelsen mellan Sverige och Danmark över Öresund – vilket också utgör ett enkelt bolag.

Detta kapitel avslutas med en genomgång av momsproblem med exempelvis filmverk i enkla bolag och regeln om reducerad momssats i 7 kap. 1 § tredje st. 8 ML, vilka föreligger oberoende av representantregeln.

Översiktlig historisk genomgång av representantregeln⁴⁴⁴

Representantregeln har sitt ursprung i den allmänna varuskatten från 1959.⁴⁴⁵ Införandet av det svenska momssystemet och GML 1969 skedde under influens av den dåvarande EG-rätten på området.⁴⁴⁶ I GML fanns en regel om redovisning av moms genom representant i ett

⁴⁴³ Jfr prop. 1998/99:130 Del 1 s. 231, där det anges att verksamhetsformen partrederi är snarlik enkelt bolag.

⁴⁴⁴ Jfr Forssén 2015 (1), avsnitt 6.2.2.2.

⁴⁴⁵ Kungl. Maj:ts förordning (1959:507) om allmän varuskatt.

⁴⁴⁶ Jfr se prop. 1968:100 s. 1, 25, 31 och 51.

enkelt bolag (samt gruvbolag eller partrederier), vilken i huvudsak motsvarade dagens 6 kap. 2 § ML.⁴⁴⁷ I 12 § 2 mom. Kungl. Maj:ts förordning (1959:507) om allmän varuskatt angavs att delägare i handelsbolag, kommanditbolag och enkla bolag samt i 53 § 2 mom. kommunalskattelagen (1928:370), KL, avsett rederi och gruvbolag skulle vara skattskyldig i förhållande till sin andel i företaget.⁴⁴⁸ Därigenom har 6 kap. 2 § ML en historisk koppling till inkomstskatterätten. När ML ersatte GML den 1 juli 1994 ändrades regeln enbart såtillvida att 6 kap. 2 § ML upptar enkelt bolag eller partrederi. Gruvbolag utmönstrades ur regeln, eftersom det – i likhet med vad som gällde i inkomstskattehänseende – inte längre fanns någon anledning att ha en särskild bestämmelse om dessa. Gruvbolag ansågs inte utgöra en särskild bolagsform, och beträffande gruvdrift blir enligt förarbetena de skatteregler tillämpliga som gäller för den bolagsform som delägarna har valt för sin samverkan.⁴⁴⁹ Varken 6 kap. 2 § eller någon av de övriga reglerna om skattskyldighet i särskilda fall i 6 kap. ML berördes i samband med ändringarna i ML genom SFS 1994:1798 vid Sveriges inträde i EU 1995.⁴⁵⁰ När IL ersatte bl.a. KL år 2000 ansågs det överflödigt att behålla en motsvarighet till 53 § 2 mom. KL. Att bolagsmännen i ett enkelt bolag (eller partrederi) ska redovisa inkomsterna ansågs inte behöva regleras särskilt, utan anses följa av de allmänna bestämmelserna om skattskyldighet i IL.⁴⁵¹ Representantregeln har sålunda haft en viss gemensam historik med inkomstskatterätten.

När skattekontosystemet och skattebetalningslagen (1997:483), SBL, infördes den 1 november 1997, delades 6 kap. 2 § ML upp så att en del av regeln överfördes till 23 kap. 3 § SBL, och återfinns idag i 5 kap. 2 § SFL – vartill hänvisning sker i 6 kap. 2 § andra men. ML. Uttrycket *tills vidare* överfördes till 23 kap. 3 § SBL, men utmönstrades när 5 kap. 2 § SFL ersatte det lagrummet. Den 1 november 1997 utmönstrades också uttrycket att beslutet om representant skulle gälla bolagets *hela skattepliktiga omsättning* ur 6 kap. 2 § ML.⁴⁵² Uttrycket återfinns i dag varken i 6 kap. 2 § ML eller i 5 kap. 2 § SFL. Skälet till att uttrycket ”hela skattepliktiga omsättning” utmönstrades var att bolagsmännen i det enkla bolaget därmed hela tiden anses ha ett individuellt ansvar, materiellt sett, för momsens, och att ansvaret således inte bara åligger utsedd representant. Av förarbetena till SBL framgår att syftet med representantregeln är att ”underlätta redovisningen och betalningen av [...] mervärdesskatten som kan hänföras till sådan verksamhet som

⁴⁴⁷ Jfr 3 § första st. första och andra men. GML och prop. 1968:100 s. 115.

⁴⁴⁸ Jfr även Åqvist m.fl. 1959 s. 99.

⁴⁴⁹ Jfr prop. 1993/94:99 s. 188 och 189.

⁴⁵⁰ Jfr prop. 1994/95:57.

⁴⁵¹ Jfr prop. 1999/2000:2 Del 2 s. 67.

⁴⁵² Jfr även Mattsson 1974 s. 137.

bedrivs genom ett enkelt bolag eller partrederi.”⁴⁵³ Innebörden anses alltså vara att den delägare som utses som representant ska ha möjlighet att ”på egen hand bl.a. sköta redovisningen och betalningen av skatter och avgifter”.⁴⁵⁴ Om representanten inte fullgör skyldigheterna beträffande redovisning och betalning av bl.a. momsen, dvs. uppbörderna, påverkar inte heller idag beslutet om utseende av representant för ett enkelt bolag eller partrederi övriga bolagsmäns eller delägars ansvar.⁴⁵⁵ Genom ändringen av 6 kap. 2 § andra men. ML och införandet av 5 kap. 2 § SFL den 1 januari 2012 har för övrigt det av SKV använda begreppet representanten lagfästas för sammanhanget.⁴⁵⁶

För övrigt utvidgades 2012 möjligheten till redovisning för enkla bolag och partrederier genom representant av skatt genom 5 kap. 2 § SFL till att också omfatta punktskatt. I föregångaren 23 kap. 3 § SBL angavs enbart skatteavdrag, arbetsgivaravgifter och moms.

Översikt avseende slutsatserna från analys av representantregeln⁴⁵⁷

Ett viktigt konstaterande från Forssén 2011, och som jag har återkommit till i Forssén 2015 (1), är att en vanlig privatperson inte kan anses ha karaktären av beskattningsbar person enligt huvudregeln art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet. Jag har tolkat ordalydelsen av representantregeln på så sätt att en vanlig privatperson kan bli skattskyldig enbart på grund av sin roll som delägare i ett enkelt bolag eller partrederi. Det är sålunda inte förenligt med huvudregeln för vem som är beskattningsbar person. Min tolkning har avgjorts av frågan om vad som avses med enkla bolag och partrederier enligt 6 kap. 2 § ML, varvid jag konstaterade att oavsett om den obligatoriska regeln i första men. eller den frivilliga regeln i andra men. är i fråga bestäms vad som däri avses med enkelt bolag eller partrederi av civilrätten. Ett bolag kan föreligga även om varken verksamhetsföremålet eller ändamålet är av ekonomisk natur, bara ändamålet är gemensamt. Ett enkelt bolag kan sålunda föreligga utan krav på att verksamheten utgör näringsverksamhet. En delägare som är en vanlig privatperson kan anses som skattskyldig för sin andel i bolaget enbart på grund av rollen som delägare, enligt 6 kap. 2 § första men. ML.⁴⁵⁸

Att uttrycket *för verksamheten* används i 5 kap. 2 § SFL, vartill den frivilliga regeln 6 kap. 2 § andra men. ML hänvisar, visar på att det enkla bolagets eller partrederiets verksamhet inte behöver vara en

⁴⁵³ Jfr prop. 1996/97:100 Del 1 s. 639.

⁴⁵⁴ Jfr prop. 2010/11:165 Del 2 s. 710.

⁴⁵⁵ Jfr prop. 2010/11:165 Del 2 s. 710 och 711.

⁴⁵⁶ Jfr prop. 2010/11:165 Del 2 s. 1232.

⁴⁵⁷ Jfr Forssén 2015 (1) s. 280-284.

⁴⁵⁸ Jfr Forssén 2015 (1), avsnitt 7.1.3.3.

ekonomisk verksamhet.⁴⁵⁹ Den frivilliga regeln påverkar på så sätt bedömningen att en vanlig privatperson kan bli skattskyldig enbart på grund av sin roll som delägare i ett enkelt bolag eller partrederi.

Problemet är, som nämnts, att de särskilda reglerna om vem som i vissa är skattskyldig enligt 6 kap., 9 kap. och 9 c kap. (1 kap. 2 § sista st.) utvidgar begreppet skattskyldig i ML i förhållande till huvudregeln om vem som är skattskyldig enligt 1 kap. 2 § första st. 1, genom att de särskilda reglerna saknar en sådan koppling till de nödvändiga rekvisiten för skattskyldighet i huvudregeln enligt 1 kap. 1 § första st. 1 ML som finns för s.k. mervärdesskattegrupper i 6 a kap. 1 § andra st. ML, genom hänvisning däri till de allmänna bestämmelserna om skattskyldig i 1 kap. 2 § första st. 1.

Sålunda föreligger det ett behov av att förtydliga representantregeln, dvs. 2 § i 6 kap., så att en vanlig privatperson inte kan ges karaktären av skattskyldig enligt ML *via* att 6 kap. 2 § första men. ML skulle vara tillämplig för sådan person – dvs. för en konsument. Det strider mot den grundläggande tanken med att mervärdesskatten ska göra en åtskillnad mellan företagare, vilka normalt sett är skattesubjekt (beskattningsbara personer), och konsumenter, vilka blir skattebärare, genom att de betalar den moms som ingår i företagets priser på varor och tjänster. Representantregeln bör således enligt min mening därför preciseras så att 6 kap. 2 § första men. ML anges avse enkla bolag och partrederier med ekonomisk verksamhet enligt 4 kap. 1 § ML *och* att det också anges att delägarna i sådana bolag och rederier ska vara beskattningsbara personer i sig. Den enkla lösningen är att göra ett tillägg i 6 kap. 2 § med hänvisning till de allmänna bestämmelserna om skattskyldig i 1 kap. 2 § första st. 1 – på samma sätt som redan sker för mervärdesskattegrupper i 6 a kap. 1 § andra st. ML.

Om representantregeln behålls, är följdfrågan om skattskyldigheten enligt 6 kap. 2 § första men. ML fortsatt bör åläggas delägarna i förhållande till deras andelar i enkla bolaget eller partrederiet. Jag har dragit slutsatsen att fördelningen av skattskyldigheten i så fall i stället bör ske på så sätt att omsättningskriteriet knyts till den bolagsman eller delägare som agerar för bolaget eller rederiet. Det bör ske genom att en bolagsmans eller delägars skattskyldighet för bolagets eller rederiets ekonomiska verksamhet bestäms med hänvisning enbart till 4 kap. 5 § första st. BL.

För övrigt bör det klarläggas i representantregeln att en ansökan om utseende av representant enligt 6 kap. 2 § andra men. ML är möjlig även för det fall bolaget eller rederiet har bildats av enbart utländska beskattningsbara personer. Emellertid bör den frågan lösas i samband med en genomgång av det särskilda problemet att ML, till skillnad från

⁴⁵⁹ Jfr Forssén 2015 (1), avsnitten 6.2.2.3 och 6.2.2.4.

mervärdesskattedirektivet, låter bestämmningen av vem som är utländsk beskattningsbar person avgöra om förvärvaren av vissa varor eller tjänster är skattskyldig i stället för den som gör omsättningen inom landet.⁴⁶⁰ Jag stannar därför vid att nämnda klarläggande bör innebära att möjligheten till registrering av en representant för redovisning av moms i enkla bolagets eller partrederiets verksamhet bestäms av om omsättningar sker i Sverige i dess verksamhet, oberoende av t.ex. frågor om registrering av filial för utländska företag ska ske eller inte.

Det bör också klarläggas i representantregeln att 6 kap. 2 § andra men. ML även omfattar begreppet beskattningsbar person enligt 5 kap. 4 § ML angående bestämmningen av om omsättning av tjänster sker inom landet.⁴⁶¹

Alternativet till att behålla representantregeln med föreslagna klarläggande tillägg eller att utmönstra regeln är att helt formulera om den. Jag har inte med ledning av den praxis från EU-domstolen som finns på området med säkerhet kunnat komma fram till om ett icke rättssubjekt kan anses utgöra beskattningsbar person enligt huvudregeln i art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet. Det är helt klart att den inom EU harmoniserade mervärdesskatten inte är beroende av nationella civilrättsliga klassificeringar, men frågan är ändå om en person som inte är ett rättssubjekt kan vara tillräckligt självständig för att vara ett mervärdesskatterättsligt skattesubjekt. Emellertid anser jag att ett förtydligande borde införas i mervärdesskattedirektivet om att det ska vara möjligt för icke rättssubjekt att vara beskattningsbara personer. Då kunde även 6 kap. 2 § ML omformuleras så att också de enkla bolagen och partrederierna vore skattskyldiga, om de uppfyller huvudregeln enligt de allmänna bestämmelserna om skattskyldighet i ML, dvs. 1 kap. 1 § första st. 1.⁴⁶² Lösningen är i så fall densamma som jag anför ovan, dvs. att det också i en omformulerad 6 kap. 2 § görs en hänvisning till de allmänna bestämmelserna om skattskyldig i 1 kap. 2 § första st. 1 – i enlighet med vad som redan sker för mervärdesskattegrupper i 6 a kap. 1 § andra st. ML. En omformulering av 6 kap. 2 § i enlighet med dessa åtgärder skulle möjliggöra att ML också beträffande enkla bolag och partrederier uppfyller de av mig utifrån EU-rätten på området anförda rättspolitiska målsättningarna för

⁴⁶⁰ I Finansdepartementets promemoria av 2012-11-23 föreslogs bl.a. att bestämmningen av utländsk företagare i 1 kap. 15 § ML skulle ändras till bestämmning av utländsk beskattningsbar person, vilket skedde genom SFS 2013:368. Emellertid berördes inte frågan om möjlighet att registrera en representant enligt 6 kap. 2 § andra men. ML för enkla bolag eller partrederier bildade av enbart utländska personer. Representantregeln berördes över huvud taget inte i promemorian, och inte heller i övrigt i samband med reformen enligt SFS 2013:368. Jfr Forssén 2015 (1), avsnitt 7.1.3.3.

⁴⁶¹ Jfr Forssén 2015 (1), avsnitt 7.1.3.3.

⁴⁶² Jfr Forssén 2015 (1), avsnitt 7.1.3.2.

det svenska momssystemet, dvs. ett sammanhållet momssystem, neutralitet, EU-konformitet, effektiv uppbörd och rättssäkerhet.⁴⁶³ Det bör dock anstå med sådana lagstiftningsåtgärder i ML tills det på EU-nivå klarlagts att ett icke rättssubjekt kan anses utgöra beskattningsbar person enligt art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet.⁴⁶⁴

En omformulering av 6 kap. 2 § ML enligt mitt förslag så att enkla bolag (och partrederier) skulle utgöra skattesubjekt momsmässigt sett, skulle för övrigt, för dem som använder samverkansformen enkelt bolag för att skapa ett gemensamt litterärt eller konstnärligt verk, inte lösa det särskilda problemet med frågan om tillämplig skattesats vid gemensam upphovsrätt. Den problematiken uppkommer för enkla bolag med sådan verksamhet oberoende av representantregelns existens. I stället skulle den frågan lösas genom att 7 kap. 1 § tredje st. 8 ML ändrades så att det lagrummet inte bara omfattar självständiga verk, utan också gemensamma verk (se nedan under nästföljande rubrik).⁴⁶⁵

Faktureringskyldighetens uppkomst enligt 11 kap. 1 § ML grundas numera på begreppen *beskattningsbar person* och omsättning. För att samma omsättning ska leda till såväl skattskyldighet som skyldighet att utfärda faktura enligt ML föreslår jag att faktureringskyldigheten utvidgas till att omfatta bolagsmän respektive delägare som är *skattskyldiga* enligt 6 kap. 2 § första men. ML. Det bör gynna rättssäkerhetsmässiga krav på förutsebarhet i beslut och kontrollmöjligheterna avseende bolagsmannens eller delägarrens redovisning av moms. Om en representant har utsetts för uppbörd av momsen i ett enkelt bolag eller partrederi, är det enligt min mening för en effektiv uppbörd och av kontrollskäl också lämpligt att det i 11 kap. 1 § ML anges att en representant enligt 6 kap. 2 § andra men. ML omfattas av faktureringskyldigheten enligt ML.⁴⁶⁶ Ett omfattande behov av preciserande tillägg i representantregeln medför även att det bör anges i regeln att det ska vara obligatoriskt för den som utses som representant att ansvara för en gemensam bokföring för bolagsmännen eller delägarna enligt 4 kap. 5 § bokföringslagen (1999:1078), BFL. Representanten bör i så fall inte enbart ansvara för att underlag för moms kontroll finns tillgängligt hos honom enligt 5 kap. 2 § andra st. SFL.⁴⁶⁷

Beträffande tillämpningsfrågorna har jag inte föreslagit att någon precisering genom tillägg i den obligatoriska regeln 6 kap. 2 § första

⁴⁶³ Jfr Forssén 2015 (1), avsnitten 7.1.3.2 och 7.1.3.5.

⁴⁶⁴ Jfr Forssén 2015 (1), avsnitt 7.1.3.5.

⁴⁶⁵ Jfr Forssén 2015 (1), avsnitt 7.1.3.6.

⁴⁶⁶ Jfr Forssén 2015 (1), avsnitt 7.1.3.4.

⁴⁶⁷ Jfr Forssén 2015 (1), avsnitt 7.1.3.5.

men. ML införs. Det föreligger ett problem med begränsad avdragsrätt och kumulativa effekter vid fördelning av skattskyldighet mellan bolagsmännen eller delägarna i de enkla bolagen eller partrederierna på grund av formella begränsningar av avdragsrätten. Det problemet får dock sin lösning genom mitt förslag om att ersätta andel i lagrummet med att skattskyldigheten – och därigenom avdragsrätten – åläggs respektive bolagsman eller delägare enbart i enlighet med 4 kap. 5 § första st. BL.⁴⁶⁸

Ett omfattande behov av precisering genom tillägg i regeln har konstaterats beträffande 6 kap. 2 § andra men. ML med hänvisning till 5 kap. 2 § SFL, för att en effektiv uppbörd ska kunna åstadkommas av momsens i enkla bolag och partrederier genom representantregeln. Även om sådana tillägg skulle gagna kontrollen av uppbörden, skulle det ske på bekostnad av individens rättssäkerhet. Omfattande preciserande tillägg gagnar inte den enskildes rättssäkerhetsmässiga krav på förutsebarhet i beslut beträffande den materiella beskattningsregeln. Med hänsyn till att jag sätter de rättssäkerhetsmässiga aspekterna framför målsättningen med en effektiv uppbörd och att preciserande tillägg i representantregeln blir alltför omfattande och komplexa, är min slutsats att uppbörden bör skötas av de skattskyldiga själva, dvs. av bolagsmännen och delägarna enligt 6 kap. 2 § första men. ML. Jag anser sålunda att 6 kap. 2 § andra men. bör utmönstras ur ML samt – som en konsekvens av det – 5 kap. 2 § SFL begränsas till att enbart avse skatteavdrag, arbetsgivaravgifter och punktskatt, inte moms. Det är mitt förslag om det inte klarläggs att ett icke rättssubjekt kan anses utgöra beskattningsbar person, så att enkla bolag och partrederier skulle kunna utgöra skattesubjekt momsmässigt sett. I förevarande fall är för övrigt mitt förslag om att ålägga representanten faktureringskyldighet enligt ML inte aktuellt.⁴⁶⁹

Beträffande de båda andra fallen av skattskyldighet i 1 kap. 1 § första st. ML vid sidan av huvudregeln i pkt 1, dvs. pkt 2 och 3, har jag dragit följande slutsats. I sistnämnda hänseende bör det klarläggas i 6 kap. 2 § första men. ML att lagrummet ålägger en person som gör en import av vara till ett enkelt bolag eller partrederi skattskyldighet enligt 1 kap. 1 § första st. 3 ML, oavsett om denne är beskattningsbar person eller bolaget eller rederiet bedriver ekonomisk verksamhet. Det föranleds av att även en privatperson kan vara skattskyldig för import. När det gäller skattskyldighet för unionsinterna förvärv av varor och 1 kap. 1 § första st. 2 ML bör, utöver mitt förslag om krav på beskattningsbar person beträffande 6 kap. 2 § första men. ML, införas ett förtydligande i lagrummet om att beskattningsbar person enligt 4 kap. 1 § ML även

⁴⁶⁸ Jfr Forssén 2015 (1), avsnitt 7.1.3.5.

⁴⁶⁹ Jfr Forssén 2015 (1), avsnitt 7.1.3.5.

omfattar samma begrepp enligt 2 a kap. ML. Det krävs för att en delägare i ett enkelt bolag eller partrederi ska bli skattskyldig enligt 6 kap. 2 § första men. ML för unionsinterna förvärv av varor för bolagets eller rederiets räkning. Begreppet beskattningsbar person gäller nämligen för köparen enligt huvudregeln i 2 a kap. 3 § första st. 3 ML och beträffande punktskattepliktiga varor i pkt 2 av samma lagrum.⁴⁷⁰

För att underlätta kontrollen av de enkla bolagens och partrederiernas varuhandel med andra EU-länder – via VIES-systemet – bör för övrigt ett tillägg i representantregeln ange följande. Det bör ange att representanten ska göra unionsinterna förvärv av varor för bolaget eller rederiet med återopande av tilldelat 662-nr (för representantens momsredovisning för bolagets eller rederiets verksamhet). Det bör också ange att det är representanten – och inte annan bolagsman eller delägare – som ska utfärda fakturor i samband med leverans av varor till annat EU-land som sker i enkla bolagets eller partrederiets verksamhet.⁴⁷¹ Om 6 kap. 2 § andra men. utmönstras ur ML, blir dessa förslag beträffande representanten inte aktuella.

Öresundskonsortiet (1 kap. 2 c § ML)⁴⁷²

I 3 kap. 3 § första st. 9 ML stipuleras undantag från huvudregeln på fastighetsområdet om undantag från skatteplikt enligt 3 kap. 2 §. Det innebär att:

- skatteplikt föreligger för upplåtelse för trafik av väg, bro eller tunnel samt upplåtelse av spåranläggning för järnvägstrafik.

Momsplikt infördes den 1 juli 1993, genom SFS 1993:642, för upplåtelse för trafik av väg, bro eller tunnel samt upplåtelse av spåranläggning för järnvägstrafik. Ifrågavarande bestämmelse är i första hand föranledd av projektet med den fasta förbindelsen mellan Sverige och Danmark (Öresundsbron). Undantag från skatteplikt för avgifter för upplåtelse av vägar, broar eller tunnlar anses dessutom särskilt missgynna momspliktiga transportformer såsom järnvägar och färjetransporter, varför nämnda upplåtelse för trafik gjordes momspliktiga den 1 juli 1993.⁴⁷³

Med stöd av s.k. art. 395-tillstånd från EU finns i 1 kap. 2 c § ML en hänvisning till att: ”Särskilda bestämmelser om mervärdesskatt finns i lagen (2000:142) om avtal med Danmark om mervärdesskatt för den

⁴⁷⁰ Jfr Forssén 2015 (1), avsnitt 7.1.3.3.

⁴⁷¹ Jfr Forssén 2015 (1), avsnitt 7.1.3.5.

⁴⁷² Jfr Forssén 2018 (1), 12 212 119.

⁴⁷³ Jfr prop. 1992/93:190 s. 13. Jfr även Forssén 2001 s. 161 och 166.

fasta vägförbindelsen över Öresund”. Tillståndet förlängdes genom Rådets genomförandebeslut den 1 januari 2014 till att gälla till och med den 31 december 2020.⁴⁷⁴ Från min doktorsavhandling hämtar jag följande översiktliga redovisning om den momsmässiga särlösning som Öresundskonsortiet således har erhållit med stöd av sådant tillstånd.⁴⁷⁵

Utöver de särskilda bestämmelserna om skattskyldighet i 6 kap., 9 kap och 9 c kap. ML finns regeln i 1 kap. 2 c § ML med nämnda hänvisning till *särskilda bestämmelser om mervärdesskatt*, och regeln infördes i ML genom SFS 2000:143. Den särskilda bestämmelsen 1 kap. 2 c § anses nödvändig i ML för att åstadkomma mervärdesbeskattning av konsortiet (enkla bolaget) avseende den fasta vägförbindelsen mellan Sverige och Danmark över Öresund (Öresundskonsortiet).

Motivet till att införa den särskilda bestämmelsen beträffande Öresundskonsortiet har varit att lösa frågan om en effektiv uppbörd av moms för konsortiet. Den särskilda regeln avser ett enda enkelt bolag, Öresundskonsortiet, dvs. avtalet mellan Sverige och Danmark om den fasta vägförbindelsen över Öresund.⁴⁷⁶ Avtalet om att bygga Öresundsförbindelsen slöts mellan Sverige och Danmark 1991.⁴⁷⁷ Genom SFS 1993:642 infördes i GML möjlighet att göra avdrag i projektet för ingående moms på förvärv gjorda från och med den 1 oktober 1992. En avdragsrätt tillskapades genom att skattskyldighet under särskilda skäl infördes i 2 § femte st. GML.⁴⁷⁸

I samband med att Öresundsförbindelsen skulle tas i bruk 2000 uppmärksammades att mervärdesbeskattningen skulle ske enligt art. 9.2 a i sjätte direktivet (77/388/EEG)⁴⁷⁹ till viss del i Sverige respektive Danmark, eftersom den sträcker sig mellan de båda länderna.⁴⁸⁰ Därför ansökte Sverige och Danmark hos EU-kommissionen och erhöll tillstånd om undantag från EU:s regler med stöd av art. 27 i sjätte direktivet.⁴⁸¹ Undantaget möjliggjorde införandet av en förenklad hantering av skatteuttaget för Öresundsförbindelsen.⁴⁸² Förenklingen innebär att

⁴⁷⁴ Jfr art. 2 i Rådets genomförandebeslut 2013/680/EU av den 15 november 2013. Enligt art.3 riktar sig beslutet till Konungariket Danmark och Konungariket Sverige.

⁴⁷⁵ Jfr Forssén 2015 (1), avsnitt 2.6.

⁴⁷⁶ Förbindelsen ägs och drivs av Öresundskonsortiet, som bildats av det statligt ägda svenska bolaget Svedab AB och det av danska staten ägda bolaget A/S Öresundsförbindelsen. Se prop. 1999/2000:58 s. 16.

⁴⁷⁷ Se prop. 1999/2000:58 s. 14.

⁴⁷⁸ Se prop. 1992/93:190 s. 13.

⁴⁷⁹ Numera art. 47 i mervärdesskattedirektivet.

⁴⁸⁰ Se prop. 1999/2000:58 s. 17.

⁴⁸¹ Numera art. 395 i mervärdesskattedirektivet.

⁴⁸² Se prop. 1999/2000:58 s. 15.

beskattningsunderlaget fördelas så att upplåtelse av förbindelsen anses tillhandahållen till 50 procent i Sverige och till 50 procent i Danmark.⁴⁸³

De förenklade reglerna innebär också att svenska och danska företagare får göra avdrag för erlagd moms på broavgiften direkt i sitt eget lands skattedeklaration.⁴⁸⁴ För utländska företagare som inte är momsregistrerade i vare sig Sverige eller Danmark innebär de förenklade reglerna att de får vända sig till SKV i Sverige för återbetalning av såväl dansk som svensk moms. Det ansågs naturligt att de vänder sig till SKV på grund av att betalstationen finns i Sverige.⁴⁸⁵ Enligt författningskommentaren innebär 1 kap. 2 c § ML enbart att en upplysning lämnas om att det finns särskilda bestämmelser om mervärdesskatt, vilka hänger samman med beskattningen av avgifterna för passage över Öresundsbron.⁴⁸⁶

Även om ifrågavarande regel innebär en särlösning för Öresundskonsortiet och ingenting annat i ML, var den av intresse i min doktorsavhandling om enkla bolag (och partrederier) och moms. Den visar nämligen att frågan om en effektiv uppbörd av moms är viktig både för Sverige som EU-land och för EU, som gav tillstånd till undantag från EU:s regler för konsortiet.

MOMSPROBLEM MED EXEMPELVIS FILMVERK I ENKLA BOLAG, 7 KAP. 1 § TREDJE ST. 8 ML⁴⁸⁷

Från min doktorsavhandling hämtar jag ett särskilt momsproblem angående skatteobjektet, nämligen samarbeten i enkla bolag med att skapa exempelvis filmverk och frågan därvidlag när den generella momssatsen om 25 procent ska tillämpas enligt 7 kap. 1 § första st. ML resp. när den reducerade momssatsen om 6 procent ska tillämpas enligt bl.a. 7 kap. 1 § tredje st. 8 ML.⁴⁸⁸

Oberoende av de problem som jag anför i min doktorsavhandling och i denna bok beträffande den s.k. representantregeln i 6 kap. 2 § ML (5 kap. 2 § SFL) om skattskyldighet i enkla bolag (och partrederier) föreligger ett särskilt problem beträffande skatteobjektet för samarbeten

⁴⁸³ Se prop. 1999/2000:58 s. 19.

⁴⁸⁴ Se prop. 1999/2000:58 s. 20 och 21.

⁴⁸⁵ Se prop. 1999/2000:58 s. 21. Jfr även art. 1 i Rådets genomförandebeslut 2013/680/EU av den 15 november 2013.

⁴⁸⁶ Se prop. 1999/2000:58 s. 27. Där noteras för övrigt också att lagrådet avstod från att uttala sig om bestämmelsen.

⁴⁸⁷ Jfr Forssén 2018 (1), 12 213 122.

⁴⁸⁸ Jfr Forssén 2015 (1), avsnitten 6.5 och 7.1.3.6.

i enkla bolag med att skapa t.ex. filmverk. Det gäller momssatsfrågan avseende upphovsrätter till litterära och konstnärliga verk:

- Problemet är att gemensamma verk skapade t.ex. av ett enkelt bolag omfattas av den generella momssatsen om 25 procent, medan ett motsvarande verk anses som självständigt hos exempelvis ett aktiebolag eller handelsbolag och den reducerade momssatsen om 6 procent i stället tillämpas.
- Det beror på att 7 kap. 1 § tredje st. 8 ML, som stipulerar reducerad momssats om 6 procent, enbart hänvisar till 1, 4 eller 5 § URL. Beträffande ett gemensamt verk, t.ex. ett filmverk som skapas av en manusförfattare, en regissör och en scenograf etc., gäller då att de olika delarna kan var för sig uppnå verkshöjd och anses omfattade av 1 § URL, men det färdiga filmverket som är ett gemensamt verk inom företagsformen enkelt bolag omfattas av 6 § URL. Det lagrummet omfattas inte av hänvisningen i 7 kap. 1 § tredje st. 8 ML och i stället gäller den generella momssatsen om 25 procent, enligt 7 kap. 1 § första st. ML, för själva filmverket.
- I förhållande till mervärdesskattedirektivet föreligger enligt min mening en omotiverad brist på neutralitet i mervärdesbeskattningen av gemensamma verk mellan företagsformen enkelt bolag och andra företagsformer såsom aktiebolag. Om manusförfattaren, regissören och scenografen etc. bildar ett aktiebolag, omfattas inte bara deras respektive prestationer av självständighetskriteriet i 1 § URL, utan så är då fallet också med själva (det färdiga) filmverket. Aktiebolagets upplåtelse eller överlåtelse av filmverket omfattas således av den reducerade momssatsen om 6 procent, enligt 7 kap. 1 § tredje st. 8 ML. Problemet i förevarande särskilda hänseende avhjälpas därför inte av en omformulering av 6 kap. 2 § ML. I stället skulle lösningen ligga i att 7 kap. 1 § tredje st. 8 ML skulle ändras, så att lagrummet inte bara omfattade självständiga verk, utan också gemensamma verk. Av neutralitetsskäl borde enligt min mening 7 kap. 1 § första st. 8 ML utökas till att omfatta också 6 § URL, så att ett gemensamt verk som skapas under företagsformen enkelt bolag mervärdesbeskattas med samma momssats (6 procent) som gäller för andra bolagsformer och enskilda firmor, dvs. om en av de inblandade äger alla rättigheter och övriga är anställda hos denne.

För övrigt: se mer om 6 kap. 2 § ML (5 kap. 2 § SFL) i samband med genomgången av 6 kap. 7 § ML (se nedan i nästa kapitel). Där behandlas bl.a. mer om problem inom artistområdet för produktionsbolag.

4. MELLANMÄN (FÖRMEDLARE), 6 KAP. 7 § (och 8 §), 9 b KAP. ML (RESE TJÄNSTER) OCH SÄRSKILT OM 6 KAP. 7 § OCH PRODUKTIONSBOLAG INOM ARTISTOMRÅDET

SKATTSKYLDIGHET FÖR FÖRMEDLARE⁴⁸⁹

Inledning

SKV kan oförväntat påstå följande angående en mellanmanssituation: 'Denna situation omfattas av 6:7 i mervärdesskattelagen'. En företagare uppfattar sig som agent, men anses därmed enligt SKV likställd med en försäljare eller kommissionär. Revisorn känner oftast till regeln, men den är tämligen obekant bland företagare och skapar problem framför allt i ett nystartat företag, som kanske har varit igång ett och ett halvt år, innan revisorn granskar det. Dessa "6:7-fall" innebär att en förmedlare av en vara eller en tjänst kan bli skattskyldig i lika mån som sin huvudman, men är tämligen obekanta i affärslivet. De saknar också en direkt motsvarighet i bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet, där de närmast motsvaras av två regler, en om varor respektive en om tjänster i art. 14.2 c respektive art. 28.

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:

"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."

⁴⁸⁹ Jfr Forssén 2018 (1), 11 222 000, 12 200 001, 12 201 030, 12 201 031, 12 201 032 och 12 201 033. Jfr även avsnitten 3.3.1-3.3.4 i *Ord och kontext i EU-skatterätten: En analys av svensk moms i ett law and language-perspektiv Andra upplagan* [Cit. Forssén 2017 (1)].

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 – i likhet med representantregeln (6 kap. 2 § ML) – från den allmänna varuskatten från 1959,⁴⁹⁰ som ersattes av den första svenska lagstiftningen om mervärdesskatt 1969, dvs. av GML. I tredje st. första men. i anvisningarna till 12 § Kungl. Maj:ts förordning (1959:507) om allmän varuskatt angavs: ”Vid försäljning i *kommission* anses kommissionären såsom säljare.” Regeln överfördes sedan till första st. i pkt 3 av anvisningarna till 2 § GML, när mervärdesskatten således ersatte varuskatten 1969.⁴⁹¹ När ML ersatte GML den 1 juli 1994 överfördes regeln till 6 kap. 7 § ML.⁴⁹² Därefter har Sverige anslutit sig till EU 1995, och vid tolkningen av 6 kap. 7 § ML bör därför två regelverk numera beaktas: ML respektive EU:s mervärdesskattedirektiv.

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 EU:s mervärdesskattedirektiv. I art. 14.2 c uppställs kravet att det ska vara fråga om ”Överföring av en vara i enlighet med ett kommissionsavtal om köp eller försäljning”. Sålunda bör ett kommissionsavtal i civilrättslig mening föreligga, innan det kan bli fråga om tillämpning av 6 kap. 7 § ML. En förmedlare som enbart har agerat som en vanlig agent bör anses omfattad av de allmänna bestämmelserna i ML, och inte av specialregeln för 6 kap. 7 §, vilket innebär att dennes beskattningsunderlag motsvarar provisionen som vederbörande uppbär för att sammanföra säljaren och köparen av aktuell vara eller tjänst. För övrigt noteras att art. 28 i mervärdesskattedirektivet – som innehåller – lokutionen ”i eget namn” enbart omfattar tjänster och att art. 14.2 c enbart omfattar varor, medan 6 kap. 7 § ML omfattar förmedling av varor eller tjänster. De båda artiklarna återges här:

Art. 14.2 c i mervärdesskattedirektivet

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

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

Art. 28 i mervärdesskattedirektivet

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

⁴⁹⁰ Kungl. Maj:ts förordning (1959:507) om allmän varuskatt.

⁴⁹¹ Jfr prop. 1968:100 s. 17, 120 och 121.

⁴⁹² Jfr prop. 1993/94:99 s. 190.

I de följande avsnitten i detta kapitel prövar jag 6 kap. 7 § ML från olika perspektiv och avslutar med mina konklusioner samt med att jag nämner något om uttrycket *i eget namn* i 9 b kap. ang. s.k. resetjänster och något särskilt om 6 kap. 7 § ML och produktionsbolag inom artistområdet. Här ska bara nämnas också något om 6 kap. 8 § ML ang. producentföretag som har bildats av producenter för avsättning av deras produktion på auktion:

- 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. Beträffande ett producentföretags försäljning av en vara eller en tjänst på auktion anges i 6 kap. 8 § ML att vad som sägs om skattskyldighet i 7 § ska gälla producentföretaget och producenten. 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 §.⁴⁹³

Prövning av 6:7 avseende förmedlare som är beskattningsbara personer

Ett problem vid tillämpningen av 6 kap. 7 § ML är att SKV enligt min erfarenhet brukar hävda att regeln inte bara omfattar kommissionärsförhållanden, utan alla situationer där mellanmannen (förmedlaren) agerar i eget namn i förhållande till köparen av en vara eller tjänst. Problemet är att i sådana branscher inom affärlivet där en förmedlare antingen arbetar som vanlig agent eller som kommissionär åt sin huvudman är begreppet ”6:7-fall” obekant. Tvisten mellan SKV och mellanmannen innebär att denne för viss omsättning har valt att agera som vanlig agent och anser att beskattningsunderlaget endast utgörs av provisionen från huvudmannen, medan SKV hävdar att förmedlingen omfattas av 6:7 bara för att huvudmannen inte är synlig i fakturan. Därmed ska mellanmannen anses ha agerat *i eget namn* och uppburit likviden med den följd att denne enligt 6:7 också anses göra huvudmannens omsättning, dvs. beskattningsunderlaget för mellanmannen är enligt SKV hela priset för varan eller tjänsten till kund – inte bara förmedlingsprovisionen från huvudmannen.

Jag anser att SKV:s inställning saknar stöd i en tolkning av 6 kap. 7 § ML utifrån EU-rätten. 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

⁴⁹³ Jfr Forssén 2018 (1), 12 200 001.

situationer som utgör ”6:7-fall”. Den särskilda bestämmelsen om skattskyldighet för förmedlare härrör således från en lagstiftning där i första hand varor utgjorde skatteobjekt. Den allmänna varuskatten från 1959 omfattade i första hand följande typiska beskattningssituation: En affärsidkare, t.ex. livsmedelshandlare, tillhandahåller mot betalning en vara över disk till en kund. Tredje st. första men. i anvisningarna till 12 § i förordningen om allmän varuskatt angav följande: ”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 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 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 6:7, som skulle medföra 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 momsreformen 1991 (SFS 1990:576), vilken bl.a. innebar att tjänsterna blev 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 från huvudmannen.

Ännu mer problematisk blir 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. 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 borde då mellanmannen alternativt kunna åberopa att vanligt agentförhållande råder och att beskattningsunderlaget är förmedlingsprovisionen. Då blir beskattningsunderlaget detsamma 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 ett sådant alternativt yrkande med att ”6:7-fall” föreligger, och att det innebär att mellanmannen ska jämföras med en egenförsäljare. Denne tillhandahåller – enligt SKV – inte bara en förmedlingstjänst, utan ska anses göra samma omsättning som huvudmannen. Fenomenet blir desto

märkligare som SKV då 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 uppta varorna i en varulagerinventering enligt lagen (1955:257) om inventering av varulager för inkomstbeskattningen. Det är, som nämnts, nämligen så att bestämmelsen i 6 kap. 7 § är en specialregel i ML, och saknar motsvarighet inom t.ex. inkomstskatterätten.

Ovan återges de problem som jag i första hand anser föreligger beträffande 6 kap. 2 § ML 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 berörs här beträffande 6:7 visar på liknande sätt på ett behov av prövning i rättspraxis av omfattningen av "6:7-fall" beträffande bestämningen av det skattepliktiga området etc.

- 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.
- Den beskrivna extrema tolkningen och tillämpningen av 6 kap. 7 § ML liknar den jag har beskrivit beträffande 6 kap. 2 § ML, 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 en vanlig privatperson ges rätt till momsavdrag för sina utgifter. 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.⁴⁹⁴
- 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 affärlivet. Något sådant som "6:7-fall" kan inte existera vid sidan av kommissionsfall, för att jämföra en förmedlare med en egenförsäljare. Det är en företeelse som inte tillämpas i affärlivet, varför en sådan tjänst inte tillhandahålls enligt 1:6 ML. Vid implementeringen av bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet, såsom här med art. 14.2 c och 28, bör

⁴⁹⁴ Jfr Forssén 2015 (1), avsnitten 1.1.1 och 2.7.

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 i affärslivet. Därvidlag har de inte anledning att gå utöver vad som följer av direktivbestämmelserna i fråga, när det gäller att bestämma i vilka fall de ska jämföras med egenförsäljare. Att de skulle ha anledning att uppfatta att 6 kap. 7 § ML omfattar mer än kommissionsfallen i det hänseendet är en extrem tolkning som inte bör tillämpas enligt min mening. Inom affärslivet beskrivs förmedlare normalt sett som agenter respektive kommissionärer, och i art. 14.2 c i mervärdesskattedirektivet används också uttrycket *kommissionsavtal om köp eller försäljning*.

- 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 uttrycket *i eget namn*. Enligt min uppfattning ger den lagen, tillsammans med lagen (1991:351) om handelsagentur, vars 1 § anger att en handelsagent tar upp anbud till eller sluter avtal i huvudmannens namn, vägledning för distinktionen mellan å ena sidan kommissionsfall och därmed omfattningen av 6:7 ML och å andra sidan vanliga agentavtal som omfattas av de allmänna bestämmelserna i ML. I förarbetena till kommissionslagen anges att uppdragsgivarens – dvs. huvudmannens – intresse av överlåtelsen till tredje man respektive köpet från tredje man bör vara avgörande för frågan om parterna har träffat ett kommissionsavtal eller inte: Lagstiftaren anger att det blir fråga om en helhetsbedömning av parternas avtal, och att det är svårt att försöka göra en närmare reglering i lagen (jfr prop. 2008/09:88 s. 56). Det är således inte förenligt med EU-rätten på området, när SKV hävdar att 6:7 ML inte bara omfattar kommissionärsförhållanden, utan även fall därutöver, och att fakturans utseende skulle vara avgörande för bedömningen. Om det inte finns skriftligt avtal eller andra omständigheter till ledning för bedömningen av vad parterna har avtalat, kan fakturan utgöra ett indicium. Emellertid vore det inte ens möjligt att låta fakturans utseende i sig avgöra ifrågasvarande tolknings- och tillämpningsproblem. Det saknas 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 som 6:7 kan föranleda den uppfattning som SKV anför om dess omfattning.

Om en prövning skulle komma till stånd i Högsta förvaltningsdomstolen (HFD), anser jag, på samma sätt som med nämnda extrema tolkningsresultat avseende 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.⁴⁹⁵ Det bör beaktas att det inte finns någonting i mervärdesskattedirektivet som stöder 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 angående när en förmedlare momsmässigt sett ska jämföras med en egenförsäljare. Företagsskatterätten bör inte i sig kunna anses skapa beskattningssituationer som inte motsvarar verkliga förhållanden inom affärlivet.

Prövning av 6:7 avseende förmedlare som är icke beskattningsbara personer

I detta avsnitt berörs kortfattat 6:7-problematiken i förhållande till begreppet beskattningsbar person enligt 4 kap. 1 § ML, som genom SFS 2013:368 innebär en implementering av huvudregeln om beskattningsbar person enligt art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet. Frågan är om ”6:7-fall” kan anses omfatta också icke beskattningsbara personer. Det strider i så fall mot den direktivbestämmelsen. Även det perspektivet ger belägg för att det föreligger ett behov av prövning i rättspraxis av omfattningen av 6 kap. 7 § ML. Jag anför att 6:7, i likhet med vem som kan anses vara delägare i enkelt bolag eller partrederi enligt 6:2, innebär 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. Den utvidgningen genom 6:7 av kretsen av skattskyldiga i förhållande till 4:1, och därmed också i förhållande till art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet, beror på att ML i nuvarande avfattning tillåter 6:7 att, i likhet med 6:2, utvidga begreppet skattskyldig i förhållande till huvudregeln i 1 kap. 2 § 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 att det saknas en sådan hänvisning

⁴⁹⁵ De sententia ferenda ”Om den dom som bör göras”, dvs. uttalanden om rätten såsom man önskar se den utformad i rättspraxis i framtiden. Jfr även Forssén 2015 (1), avsnitt 2.7.

till 1 kap. 2 § första st. 1 som finns i 6 a kap. 1 § andra st. ML för bestämningen av skattskyldighet enligt reglerna om mervärdesskattegrupper.⁴⁹⁶

Jag föreslår, som ovan nämnts, på samma sätt som jag gör för bestämningen av vem som är skattskyldig enligt 6:2, att det angående 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 6:7 som hänvisar till allmänna bestämmelser om skattskyldighet i ML. Därigenom skulle 6:7 begränsas så att regeln bara omfattar en förmedlare som i sig har karaktären av beskattningsbar person. Att nuvarande avfattning av ML medger ett tolkningsresultat som innebär att skattskyldig förmedlare kan vara en icke beskattningsbar person enligt 6:7, och således, i motsats till vad som gäller enligt 4:1 ML och art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet, skattskyldig trots att denne är en vanlig privatperson, är ett extremt tolkningsresultat.⁴⁹⁷

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 sin egenskap av anställd är ett extremt tolkningsresultat också i det hänseendet. Till belägg för det anför jag EU-domstolens mål C-594/13 ("go fair" Zeitarbeit). I punkt 24 i det målet anser 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. Det är nämligen inte de anställda i ett sådant företag som är den beskattningsbara personen enligt art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet. Enligt EU-domstolens uppfattning i punkt 23 i målet utesluts därför de anställda från begreppet beskattningsbar person just i sin egenskap av anställda, vilket följer av art. 10.

Jag anser att nyss nämnda EU-mål stöder min uppfattning att en fråga om mervärdesbeskattning avseende en förmedlare ska gälla förmedlaren – företaget – och inte ett sådant företags anställda. Oavsett vad som gäller i övrigt angående 6:7 ML på temat förenlighet med mervärdesskattedirektivet, är det ett icke EU-konformt tolkningsresultat i förhållande till beskattningsbar person enligt direktivets art. 9.1 första st. att 6:7 ML skulle kunna göra en anställd till beskattningsbar person och – därigenom – skattskyldig. Sålunda bör – så länge 6:7 finns kvar oförändrad i ML – beskrivna extrema tolkningsresultat åtgärdas, som ovan nämnts, genom en *de sententia ferenda* reducerande tolkning av 6 kap. 7 § ML, så att resultatet blir förenligt med det resultat som ska

⁴⁹⁶ Jfr Forssén 2015 (1), avsnitten 2.8, 6.2.1.4, 6.3.3, 6.3.4, 6.6, 7.1.3.2 och 7.1.3.3.

⁴⁹⁷ Jfr Schema 2 i avsnitt 2.8 i Forssén 2015 (1).

uppnås med mervärdesskattedirektivet. Enligt art. 288 tredje st. Fördraget om EU:s funktionssätt är nämligen svenska domstolar och myndigheter skyldiga att tolka och tillämpa ML utifrån det resultat som är avsett med mervärdesskattedirektivet. Huvudregeln om vem som utgör skattesubjekt bestäms av kriterierna för beskattningsbar person enligt art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet, som är implementerad i 4:1 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.

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

Regler om s.k. mervärdesskattegrupper finns, med stöd av art. 11 i mervärdesskattedirektivet, i 6 a kap. ML. I förevarande sammanhang angående omfattningen av ”6:7-fall” gör jag en jämförelse med s.k. oäkta kommissionärsförhållanden enligt 6 a kap. 1 § första st. 3 ML. Ett kommissionärsförhållande enligt den regeln är ett specialfall av kommissionärsförhållande enligt de inkomstskatterättsliga regler vilka numera återfinns i 36 kap. IL. Ifrågavarande specialfall benämns därför för oäkta kommissionärsförhållanden, just för att betona dess karaktär av skatterättsligt specialfall.⁴⁹⁸

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.⁴⁹⁹ HFD uttalade i RÅ 1995 not. 16, som omfattade både tiden före införandet av ML den 1 juli 1994 och tiden därefter, att den bindande förklaringen upphörde då, dvs. när GML ersattes av ML. Frågan var om skattskyldigheten till moms vid oäkta kommissionärsförhållanden skulle bedömas med tillämpning av ML:s allmänna bestämmelser eller enligt 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 eller utifrån specialregeln i 6:7 ML. HFD ansåg, med hänvisning till uttalanden i prop. 1993/94:99 s. 190 och prop. 1968:100 s. 121 om att syftet med specialregeln är att behandla en förmedlare av en vara på samma sätt som en återförsäljare, att 6:7 inte är avsedd att tillämpas vid ett s.k. oäkta kommissionärsförhållande. Enligt HFD ska skattskyldigheten i sådana fall avgöras med stöd av allmänna regler i ML.

⁴⁹⁸ Jfr HFD:s förhandsbesked RÅ 1995 not. 16.

⁴⁹⁹ Jfr RSN 1969:30.9.

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). Emellertid stöder HFD:s avgörande i RÅ 1995 not. 16 min konklusion att det är en extrem tolkning att anse att ”6:7-fall” skulle omfatta mer än vad som avses med kommissionsfall inom affärslivet. I stället för en sådan utvidgande tolkning innebar HFD:s avgörande enbart nämnda negerade uttalande om att bestämmelsen i 6 kap. 7 § ML inte är avsedd att tillämpas vid ett s.k. oäkta kommissionsförhållande. I linje med vad jag har anfört ovan anser jag således att också de i detta 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 ovan nämnts, 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.

Konklusioner

Genomgången ovan har lett till konklusionen att det beträffande 6 kap. 7 § ML förekommer en faktisk gällande rätt utan stöd i gällande rätt i en egentlig mening, när SKV anför det extrema tolkningsresultatet att ”6:7-fall” omfattar beskattningssituationer som inte motsvarar verkliga förhållanden inom affärslivet. Jag anser att det saknas ett särskilt (andra) st. i 6:7 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 angående mervärdesskattegrupper i 6 a kap. 1 § ML. Jag har för övrigt föreslagit detsamma beträffande 6:2 ML, som också öppnar för ett extremt tolkningsresultat, genom att den regeln kan tolkas som att med skattskyldig enligt 6 kap. 2 § första men. kan anses en delägare i ett 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 det inte heller möjligt.⁵⁰⁰

⁵⁰⁰ Jfr Forssén 2015 (1), avsnitt 7.1.3.2.

Jag anser att genomgången här belägger att det finns ett behov av prövning i rättspraxis av omfattningen av 6 kap. 7 § ML och huruvida ”6:7-fall” kan anses omfatta icke beskattningsbara personer såsom vanliga privatpersoner (konsumenter) och anställda. Genom att därigenom ge sådana personer karaktären av skattesubjekt momsmässigt sett, strider 6:7 mot bestämningen av beskattningsbar person i huvudreglerna i 4:1 ML och art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet. Lagrummet 6:7 är som begrepp något som inte kan anses förenligt med mervärdesskattedirektivet, när SKV anser att ”6:7-fall” omfattar beskattningssituationer som inte motsvarar verkliga förhållanden inom affärlivet eller om det skulle anses ge vanliga privatpersoner inklusive anställda karaktären av skattesubjekt momsmässigt sett. Problematiken beror på att lagstiftaren inte har beaktat, när lagrummet överfördes från GML till ML eller därefter, att 6:7 härrör från en annan kontext än den som gäller sedan Sveriges EU-inträde 1995, nämligen från 1959 års förordning om allmän varuskatt.

För övrigt: se mer om uttrycket i eget namn i nästa avsnitt angående resetjänster enligt 9 b kap. ML, där jag anför ytterligare stöd för min uppfattning om innebörden av uttrycket *i eget namn* etc. i 6 kap. 7 § ML.

UTTRYCKET I EGET NAMN I 9 b KAP. ML ANG. RESETJÄNSTER⁵⁰¹

Personbefordran ska inte förväxlas med s.k. resetjänster, som är något annat momsmässigt sett. Beträffande s.k. resetjänster som tillhandahålls av resebyråer kan det bli aktuellt med VMB enligt 9 b kap. ML (jfr art. 306-310 i mervärdesskattedirektivet), i stället för ML:s allmänna bestämmelser om beskattningsunderlag etc.

Jag beskriver mer om resetjänster och VMB i Forssén 2018 (1), och här ska bara något nämnas om uttrycket ”i eget namn” i 9 b kap. 1 § ML, som lyder:

”Detta kapitel tillämpas vid sådan omsättning av resor som en resebyrå tillhandahåller resenärer, om resebyrån som ett led i den omsättningen förvärvar varor och tjänster från andra beskattningsbara personer eller förmedlar varorna och tjänsterna i eget namn för deras räkning. Vad resebyrån på detta sätt tillhandahåller en resenär ska anses som omsättning av en enda tjänst (resetjänsten).

Med resebyrå avses även researrangör.”

⁵⁰¹ Jfr Forssén 2018 (1), 12 213 234. För mer läsning särskilt ang. 9 b kap. ML: se Forssén 2018 (1) 12 213 234, 13 120 000, 21 230 000, 21 362 134, 21 362 200 och 21 362 300

Jag anför bruket av uttrycket *i eget namn* i 9 b kap. 1 § första st. första men. ML och i art. 306.1 första st. i mervärdesskattedirektivet till ytterligare stöd för min uppfattning ovan ang. innebörden av uttrycket *i eget namn* etc. i 6 kap. 7 § ML, dvs. att det – i motsats till vad SKV hävdar – inte är förenligt med EU-rätten på området att 6 kap. 7 § ML inte bara omfattar kommissionärsförhållanden, utan även fall därutöver och att fakturans utseende skulle vara avgörande därvidlag. Jag anför sålunda följande till ytterligare stöd för min uppfattning:

- Enligt art. 306.1 första st. i mervärdesskattedirektivet gäller en särskild ordning för resebyråer, om en resebyrå *i eget namn* använder andra beskattningsbara personers leveranser och tjänster för att tillhandahålla *reseprestationer*. Ett ”6:7-fall” är inte baserat på något liknande i direktivet, varför vad som avses med en förmedlare som agerar *i eget namn* enligt 6:7 bör förstås en person som omfattas av ett kommissionärsförhållande, medan en förmedlare som omfattas av ett vanligt agentavtal omfattas av de allmänna bestämmelserna i ML. En mellanman som inte omfattas av någon sådan särskild ordning som gäller för resebyråer bör således inte behandlas momsmässigt sett på det ena eller andra sättet enbart på grund av fakturans utseende.
- HFD har i RÅ 2003 ref. 32 bedömt att en resebyrå anses agera ”i eget namn” resp. i annans namn beroende på om resebyrån står ensam som avtalspart i förhållande till resenären på flygbiljetten resp. tillsammans med flygbolaget på flygbiljetten, där flygbolaget anges som avtalspart i förhållande till passageraren. HFD hänvisade därvidlag till 9 b kap. 1 § ML och art. 26.1 i sjätte direktivet (numera art. 306 i mervärdesskattedirektivet), där det anges att ett krav i direktivet för tillämpning av den särskilda ordningen för resebyråer är att resebyrån använder andra skattskyldiga personers leveranser och tjänster för att tillhandahålla *reseprestationer*.
- HFD hänvisar också till EU-målet C-163/91 (Van Ginkel et al.), där det i pkt 21 anges att det för bedömning av om tillämpning av art. 26.1 i sjätte direktivet aktualiseras särskilt ska beaktas de *contractual obligations* vilka gäller för resebyrån gentemot resenären, och huruvida dessa är uppfyllda eller inte.
- På motsvarande sätt bör enligt min mening innebörden av avtal mellan huvudman, mellanman och kund granskas för att bedöma om ett ”6:7-fall” föreligger. Emellertid finns därvidlag inte något stöd för att avvika från de allmänna bestämmelserna i ML med hänvisning till att fråga skulle vara om att åstadkomma någon

sådan särskild prestation som motiverar en särskild ordning såsom för resebyråer när de åstadkommer reseprestationer.

SÄRSKILT OM 6 KAP. 7 § ML OCH PRODUKTIONSBOLAG INOM ARTISTOMRÅDET⁵⁰²

Från skatteplikt undantas enligt 3 kap. 11 § 1 ML omsättning bestående i en utövande konstnärs framförande av ett sådant litterärt eller konstnärligt verk som omfattas av URL, och regeln har följande bakgrund:

- Regeln överensstämmer inte med EU-rätten på området. Sverige fick i anslutningsfördraget med EU 1995 rätt att tills vidare undanta från mervärdesbeskattning tjänster som tillhandahålls av författare, artister och liknande aktörer. Emellertid innebär EU-reglerna att ersättningar som betalas till annan än den utövande konstnären ska omfattas av momsplikten.⁵⁰³
- I samband med momsreformen 1997 (SFS 1996:1327) föreslogs att de situationer som regeln i fråga avser skulle bli momspliktiga, med tillämpning av den reducerade momssatsen om 6 procent. Endast upphovsmannens överlåtelse resp. upplåtelse skulle omfattas av undantag från momsplikten.⁵⁰⁴
- Vid remissbehandlingen mellan Finansdepartementet och organisationer verksamma på området framkom att nämnda avgränsning av omfattningen av undantaget skulle medföra stora administrativa problem för organisationer som företrädde rättighetshavarna.⁵⁰⁵
- Vid ”en sammanvägning av alla omständigheter” bedömde Regeringen att den låga momssatsen i kombination med den generella avdragsrätten för ingående moms skulle medföra att de ekonomiska effekterna av en skattebeläggning skulle bli jämförelsevis små ”för de på olika sätt berörda”. Däremot ansåg lagstiftaren att den möjlighet som anslutningslagen ger att undanta från momsplikt själva framförandet av det litterära eller konstnärliga verket (t.ex. gage) ska fortsätta att utnyttjas. Lagstiftaren ansåg att ”de problem som redovisats vid upplåtelse och överlåtelse av rättigheter saknade motsvarighet när det gällde ersättningen för själva framförandet”.⁵⁰⁶

⁵⁰² Jfr Forssén 2018 (1), 12 214 030.

⁵⁰³ Jfr SOU 2006:90 s. 146.

⁵⁰⁴ Jfr SOU 2006:90 s. 146 och 147.

⁵⁰⁵ Jfr SOU 2006:90 s. 147.

⁵⁰⁶ Jfr SOU 2006:90 s. 147 och 148.

Utredningen SOU 2006:90 nämner i samband med genomgången av 3 kap. 11 § 1 ML den s.k. EMA Telstardomen, dvs. HFD:s förhandsbesked RÅ 2002 ref. 9. Utredningen anför att den medför att när t.ex. ”en länsteater säljer en produktion till en annan arrangör så skall 25 procent moms debiteras”.⁵⁰⁷ Det som saknas i domen, och vid lagstiftarens bedömning att tillämpningsproblemen enbart skulle gälla ersättningen för själva framförandet, är, enligt min uppfattning, att SKV brukar anför att produktionsbolagen ska omfattas av undantaget och således inte ha avdragsrätt för ingående moms i sin verksamhet, varvid SKV brukar anför att ett ”6:7-fall” föreligger, så att även produktionsbolaget ska anses göra den omsättning konstnären gör genom framförandet. Det berörs inte när utredningen SOU 2006:90 går igenom EMA Telstardomen ang. föreställningar som tillhandahålls av produktionsbolag m.fl.⁵⁰⁸

Problemet för produktionsbolag inom kultur- och nöjesområdena är enligt min mening att EMA Telstardomen inte behandlar den situationen att SKV – enligt min erfarenhet – ibland anför mot dem att s.k. ”6:7-fall” föreligger – med den negativa konsekvensen för produktionsbolagen att de förlorar sin avdragsrätt. Jag noterar att EMA enligt domen ”åberopade ett utlåtande av professorn Jan Rosén”. Jag anser att om en ansökan om förhandsbesked inte innehåller frågor om de grundläggande mervärdesskatterättsliga rekvisiten, är det poänglöst att i en ansökan om förhandsbesked om mervärdesskatt uppställa postulat om rättsfakta och rättsföljder utifrån civilrätten som om den i sig principiellt sett skulle kunna förväntas ge önskvärt momsmässigt tolkningsresultat vid prövningen av ansökan hos skatterättsnämnden (SRN) och HFD.

Eftersom varken SRN eller HFD nämner problematiken med ”6:7-fall” i sammanhanget, kan läsaren av EMA Telstardomen anta att utlåtandet från professorn i fråga inte heller berörde den. Enligt min mening bör en ny prövning ske i HFD, för att klarlägga om gällande rätt ska anses innebära att produktionsbolagen ska redovisa moms med 25 procent på sina omsättningar och därmed anses ha avdragsrätt, men endast förutsatt att omständigheterna är sådana att SKV inte skulle anse sig ha anledning att anför att ”6:7-fall” föreligger.

Om SKV anför sistnämnda, ska produktionsbolagen behandlas likadant som artisten som faktiskt framför konserten etc. Dennes kostnads massa torde typiskt sett vara tämligen ringa jämfört med produktionsbolagets. Att konstnären/artisten inte omfattas av momsplikten innebär på

⁵⁰⁷ Jfr SOU 2006:90 s. 142 och 143.

⁵⁰⁸ Jfr SOU 2006:90 s. 157ff.

avdragssidan kanske bara att denne saknar avdragsrätt för ingående moms på förvärv av t.ex. en gitarr. Produktionsbolaget har utgifter för att planera och förbereda konserten etc., vilka t.ex. kan utgöras av förvärv av konsulttjänster, resor till arrangörens lokaler för genomförande av konserten, hotellövernattningar i samband därmed etc. Det kan således vara ett direkt konkurshot mot ett produktionsbolag, om SKV anför att ”6:7-fall” föreligger och sådant bolag därmed – till skillnad från konkurrenterna på området som inte råkar ut för ett sådant angrepp – inte ska anses ha avdragsrätt för ingående moms på sina förvärv för produktionen i fråga. Det har förekommit att t.ex. dansorkestrar har delat upp sina verksamheter i olika bolag, för att erhålla momsavdrag på förvärv av turnébuss i ett bolag som hyr ut bussen till arrangören (som har avdragsrätt), medan orkesterns andra bolag har debiterat arrangören utan moms för själva framförandet av dansbandsmusiken.⁵⁰⁹ Det är en konstlad uppdelning och SKV har anledning att agera, men när det gäller att åberopa 6 kap. 7 § ML och anföra att produktionsbolag inom artistområdet skulle omfattas av 3 kap. 11 § 1 ML, med förlust av rätten till momsavdrag som en konsekvens därav, agerar SKV enligt min mening i strid mot den för momsens grundläggande neutralitetsprincipen. Det är enligt min mening ytterligare ett exempel på en extrem tolkning och tillämpning av 6 kap. 7 § ML.

Jag får för sammanhanget också nämna problematiken enligt ovan med enkla bolag som gör ett filmverk, en musikproduktion etc. och den särskilda problematiken därvidlag med att den reducerade momssatsen om 6 procent enligt 7 kap. 1 § tredje st. 8 ML inte omfattar gemensamma verk. Det är lätt insett att tolknings- och tillämpningsproblemen blir tämligen svårbemästrade, om både den problematiken och nämnda problematik ang. ”6:7-fall” skulle anses föreligga samtidigt.

Utredningen SOU 2006:90 gör ett antagande om att EMA Telstardomen skulle ge hela bilden av den problematik som produktionsbolagen i fråga möter i sin vardag. Emellertid är det vanskligt om lagstiftaren håller det för gott, och underlåter att undersöka eller efterfråga uppgifter om förekomsten av en faktisk gällande rätt som SKV skapar enligt vad nyss beskrivits, och som så att säga utgör isbergets del under ytan. Gällande rätt i egentlig mening kommer enbart till uttryck genom de avgöranden som sker i HFD och som utgör isbergets del över ytan. Att lagstiftaren gör dylika antaganden om fullständighet genom prejudikat och förhandsbesked för beskrivningen av gällande rätt, och inte efterfrågar mer av empiriska undersökningar därvidlag, är, enligt min

⁵⁰⁹ Jfr SOU 1994:31 s. 17.

mening, betänkligt på temat ord och kontext i samband med tillkomsten av skatteregler.

5. MOMSPROBLEM MED EXEMPELVIS MUSIKVERK I OSKIFTADE DÖDSBON FRÅN TIDEN FÖRE 1997 (6 KAP. 4 § ML)⁵¹⁰

I 6 kap. ML finns en särskild regel om skattskyldighet för dödsbon, vilken jag har berört i annat sammanhang.⁵¹¹ Det är 6 kap. 4 §, som lyder:

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

Frågan är om ett oskiftat dödsbo från tiden före den 1 januari 1997 som innehåller konstnärliga eller litterära rättigheter blir skattskyldigt för omsättningar efter den tidpunkten, dvs. efter det att sådana rättigheter blev skattepliktiga enligt SFS 1996:1327.

Svaret på frågan är enligt min mening nej. Jag utgår ifrån att dödsboet inte har några andra intäkter som skulle kunna medföra momsskyldighet än ifrågavarande royalties. Frågan om ett oskiftat dödsbos skattskyldighet i förevarande situation regleras inte genom de allmänna bestämmelserna i 1 kap. 1 § första st. 1 ML, utan genom 6 kap. 4 § ML. Den avlidne upphovsmannen dog före 1997, och var sålunda inte skattskyldig enligt reglerna i ML dåför tiden. Det innebär enligt min mening att dödsboet inte blir skattskyldigt för royalties som uppbärs 1997 och framåt i tiden, eftersom förutsättningen för dess skattskyldighet är att den avlidne också var skattskyldig.

Liknande frågor har inte berörts i förarbeten mer än i samband med införandet av ML den 1 juli 1994, varvid – med särskilda problem angående konkursbons skattskyldighet enligt 6 kap. 3 § ML som förebild – ett förtydligande gjordes såtillvida att ordet omsättning infördes i förevarande beskattningsregel.⁵¹² Det innebar att om en avliden var skattskyldig, ska dödsboet enligt 6 kap. 4 § ML också bli skattskyldigt från första kronan av omsättning som det gör. Däremot är förarbetena tysta beträffande vad som gäller i förevarande situation, dvs. när den avlidne inte var skattskyldig men skatteplikt senare har införts för de skatteobjekt som dödsboet omsätter.

Det här är 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

⁵¹⁰ Jfr Forssén 2018 (1), 12 213 123.

⁵¹¹ Jfr Forssén 1997 s. 467f.

⁵¹² Jfr prop. 1993/94:99 s. 189.

fall med oskiftade dödsbon från tiden före 1997 vilka innehåller t.ex. rättigheter till musikverk. Lagstiftaren borde ha beaktat den frågan på temat ord och kontext redan 1997, dvs. när konstnärliga eller litterära rättigheter gjorde skattepliktiga enligt ML. För att undvika konkurrenssnedvridning, genom att oskiftade dödsbon i sådana fall undgår skattskyldighet för momspliktiga omsättningar, bör skattskyldigheten för dödsboet knytas till begreppet beskattningsbar person i 4 kap. 1 § första st. första men. ML, genom att det för skattskyldighet enligt 6 kap. 4 § ML införs ett särskilt st. i lagrummet med en koppling till de allmänna bestämmelserna och huvudregeln om vem som är skattskyldig i 1 kap. 2 § första st. 1 ML. Det föreslås – med 6 a kap. 1 § andra st. som förebild – också för 6 kap. 2, 7 och 8 §§ enligt ovan. Här ska också nämnas, att principen om en konkurrensneutral moms får anses stärkt, genom att den principen uttryckligen anges även i primärrätten, närmare bestämt i art. 113 Fördraget om EU:s funktionssätt, till skillnad från i föregångaren art. 93 EG-fördraget. Sekundärrättsligt framgår principen om en neutral moms genom art. 1.2 i mervärdesskattedirektivet och av bl.a. fjärde, femte och sjunde st. i ingressen till mervärdesskattedirektivet.⁵¹³

⁵¹³ Jfr Forssén 2011 s. 37 och 46 och Forssén 2015 (1), avsnitt 2.2.

6. MOMSPROBLEM MED FASTIGHETER I KONKURSBON, M.M. (6 KAP. 3 § ML)⁵¹⁴

På liknande sätt som med 6 kap. 4 § och problematiken med oskiftat dödsbo kan det 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”.

Till skillnad från beträffande dödsboet kan det på civilrättslig grund ifrågasättas om konkursboet är ett rättssubjekt full ut. Konkursboets funktion är att avveckla konkursgäldenärens tillgångar och skulder, varvid konkursförvaltaren är processhabil i konkursgäldenärens ställe. I förarbetena till ändringar i GML 1974 nämns att den föregående utredningen ansåg att konkursgäldenären ska anses som skattskyldig för det mervärde som skapas före konkursutbrottet och konkursboet mervärdesbeskattas för det mervärde som skapas efter konkursutbrottet, men förslaget att knyta skattskyldigheten till tidpunkten då mervärdet har skapats i stället för till vem som gör själva omsättningen fick anstå.⁵¹⁵ 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 uppfattning går det, som ovan nämnts, 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. Enligt min mening är det nämligen oklart om icke rättssubjekt kan betraktas som beskattningsbar person enligt art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet.⁵¹⁶ Min uppfattning är således att konkursboet – och inte konkursgäldenären – är skattskyldig 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.

Även om sistnämnda skulle klarläggas av EU-domstolen eller genom ändring i art. 9-13 i mervärdesskattedirektivet, anser jag dock att ett konkursbo inte kan bli skattskyldigt enligt 6:3 ML för jämkning av

⁵¹⁴ Jfr Forssén 2018 (1), 12 213 124. Jfr även Forssén 2017 (3), avsnitten 3 resp. 4: ang. särskild fråga om moms på byggnadsentreprenader i samband med byggnadsentreprenörs konkurs (6 kap. 3 § ML) resp. ang. viss fråga om investeringsvaror som utgör fastigheter och konkurs (8 a kap. ML).

⁵¹⁵ Jfr prop. 1973:163 s. 60 och 67.

⁵¹⁶ Jfr Forssén 2015 (1), avsnitt 7.1.3.2.

ingående moms avseende en fastighet för vilken konkursgäldenären har haft avdragsrätt och som utgör s.k. investeringsvara enligt 8 a kap. 2 § ML. Oavsett om frågeställningen gäller jämkningsskyldighet i fall enligt 8 a kap. 11 §, där investeringsvaran inte omfattas av frivillig skattskyldighet (enligt 9 kap.), eller i fall enligt 8 a kap. 12 §, där investeringsvaran omfattas av frivillig skattskyldighet enligt 9 kap., sker inte någon äganderättsövergång av fastigheten (investeringsvaran) från konkursgäldenären till konkursboet. I dessa båda fall är en föregående överlåtelse av fastigheten förutsättningen för att förvärvaren ska kunna överta fastighetsägarens jämkningsskyldighet. Konkursbeslutet innebär inte någon överlåtelse av fastigheten, utan fastighetsägaren är alltså vid konkursboets fastighetsförsäljning konkursgäldenären.

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. *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 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.⁵¹⁷ Det enda som återstår att beakta därvidlag är 8 a kap. 11 och 12 §§, och dessa regler förutsätter, i enlighet med vad ovan nämns, överlåtelse av fastigheten från konkursgäldenären till konkursboet, vilket, som också nämnts, aldrig sker, utan *fastighetsägaren* är hela tiden konkursgäldenären. Det borde t.ex. anges att konkursförvaltaren ska kunna upprätta sådan handling som ska utfärdas enligt 8 a kap. 15-17 §§ ML både för konkursboet och konkursgäldenären, som själv saknar rådighet på grund av konkursen, för att 6 kap. 3 § och 8 a kap. 13 § ML ska kunna innebära att konkursboet har övertagit konkursgäldenärens rättighet och skyldighet ang. jämkning av ingående moms från fastighetsägaren (konkursgäldenären).

Jag föreslår att SKV, oavsett om eller när lagstiftaren tar tag i berörda frågor om moms och konkursbon, i samråd med konkursförvaltarna utvecklar en sådan information om redovisning av moms i samband med konkurs som Riksskatteverket (RSV) – som idag kan sägas ha sin motsvarighet i SKV:s huvudkontor – utgav på 1980-talet: Däri återfanns

⁵¹⁷ Jfr ordet *kan* i 8 a kap. 13 § första st. första men. ML.

redogörelser för bl.a. materiella regler resp. administrativa regler beträffande moms vid konkurs.⁵¹⁸

RSV förordade t.ex. att konkursgäldenärens återstående momsredovisning upprättas av denne i samråd med konkursförvaltaren. För det fall konkursgäldenären inte deklarerar, angavs det som *önskvärt* att konkursförvaltaren på förfrågan av länsstyrelsen – jfr SKV numera – lämnar sådana uppgifter att ett så korrekt beskattningsbeslut som möjligt kan fattas.⁵¹⁹ Enligt min erfarenhet kan problem förekomma på fastighetsområdet när en skattskyldig har beställt en byggnadsentreprenad och byggmästaren försätts i konkurs, om konkursförvaltaren inte medverkar till att beställaren erhåller ett fakturaunderlag som visar den utgående moms som ingår i a conton som erlagts av beställaren före konkursen (eftersom byggmästaren saknar rådighet på grund av att denne är försatt i konkurs). Ett annat problem är att det – enligt min erfarenhet – har 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 genom ytterligare arbeten utöver de som motsvarar erlagda a conton. I så fall sker fakturering av arbeten som aldrig kommer att utföras.

Konkursgäldenären har, i enlighet med 13 kap. 14 § ML, enbart haft *uppskov* med att redovisa den moms för vilken skattskyldighet inträdde enligt 1 kap. 3 § andra st. ML redan när denne uppbar a conton från beställaren. Konkursgäldenären ska enligt 13 kap. 10 § första st. ML, avseende moms på omsättningar eller förvärv för vilka skattskyldighet men inte redovisningsskyldighet inträtt före konkursbeslutet, redovisa sådan moms i mervärdesskattedeclaration för den redovisningsperiod under vilken konkursbeslutet meddelats.

Att mervärdesbeskatta tjänster som inte har utförts strider dock 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 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

⁵¹⁸ Jfr RSV:s Moms vid konkurs 1984, där det angavs bl.a. ”Materiella regler beträffande redovisning av moms vid konkurs” (s. 7ff) resp. ”Administrativa regler beträffande moms vid konkurs” (s. 13ff).

⁵¹⁹ Jfr RSV:s Moms vid konkurs 1984 s. 13.

använder aktiebolagsformen för sin verksamhet, till personligt betalningsansvar inför förvaltningsrätten avseende den utgående moms som faktureras på fiktiva omsättningar av konkursförvaltaren.⁵²⁰ 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,⁵²¹ men den felaktigt debiterade momsen kan ändå komma att delas ut till fordringsägare i konkursen – t.ex. till en leverantör som ingår i konkursgäldenärens vänkrets. Av bl.a. den anledningen bör Tillsynsmyndigheten i konkurs (Kronofogden) också intressera sig för dessa frågor. Mitt förslag är därför att SKV, konkursförvaltarna och tillsynsmyndigheten tillsammans utvecklar en information om redovisning av moms i samband med konkurs.

För övrigt får nämnas att den källa som åberopades 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 men. i citatet som både konkursförvaltare och SKV – enligt min erfarenhet – har åberopat till stöd för att konkursförvaltaren skulle ha utfärdat faktura med moms till beställarna av byggnadsentreprenaden för tjänster som beställarna 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 2010.⁵²² Fenomenets tidigare existens utgör emellertid ett exempel på vad jag beskriver som att det under gällande rätt i en egentlig mening – dvs. gällande rätt som kommer till uttryck genom prejudikat från HFD (och som så att säga utgör isbergets del över ytan) – kan förekomma en faktisk gällande rätt skapad av SKV:s handledningar m.m. (och som då utgör isbergets del under ytan). Den får givetvis inte strida mot gällande rätt i form av skattereglerna, och bör uppmärksammas av lagstiftaren samt prövas i HFD, som således, enligt min mening, bör lämna

⁵²⁰ Jfr ang. företrädaransvar: 59 kap. 12-21 §§ SFL.

⁵²¹ Det gäller oavsett om kommunen är momsregistrerad och lämnar mervärdesskattedeclarationer eller om kommunen tillämpar redovisning inom *kommunkontosystemet*.

⁵²² 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).

prövningstillstånd i skatteprocesser som innehåller dylika frågor. Fenomenet utgör ett exempel på det behov av empiriska studier som jag anser föreligger inom skatterätten, t.ex. genom empiriska studier inom ämnet *fiscal sociology*.

Särskilt för sammanhanget med fastigheter som utgör investeringsvaror får jag även nämna HFD:s förhandsbesked RÅ 1993 ref. 78 (mål nr 4825-1992). SRN ansåg i sitt förhandsbesked 1992-08-31 att konkursboet, och inte konkursgäldenären, var skatt- och redovisningsskyldig – enligt dåvarande 3 § andra st. tredje men. och 15 § femte-sjunde st. GML – för återföringen av tidigare avdragen ingående moms avseende en fastighet för vilken frivillig skattskyldighet gällde hos konkursgäldenären. HFD fastställde SRN:s besked. Fallet berörs i doktrinen, Öberg 2001,⁵²³ och där nämns att konkursgäldenären förlorar rådigheten men inte äganderätten till fastigheten och att konkursboet således inte är ägare till fastigheten samt att HFD inte behandlade det problemet explicit, varför det är oklart exakt hur HFD kom fram till sitt avgörande.⁵²⁴

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.⁵²⁵

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” (s.k. intygsmoms).⁵²⁶

Jag har för övrigt berört ifrågavarande problematik redan innan Forssén 2015 (1) respektive Forssén 2017 (3) publicerades. I Forssén 2008, avsnitt 7.1, nämner jag att jag berörde förevarande frågeställning i en artikel 2006 om reglerna om jämkning av ingående moms på fastighetsområdet i samband med konkurser.⁵²⁷ Den gällde – i likhet med Forssén 2017 (3) – huruvida staten kan ålägga en köpare

⁵²³ Jfr Öberg 2001 s. 219-221.

⁵²⁴ Jfr Öberg 2001 s. 220.

⁵²⁵ Jfr prop. 1993/94:225 s. 18.

⁵²⁶ Jfr prop. 1993/94:225 s. 18.

⁵²⁷ Jfr Forssén 2006.

av fastighet som omfattas av frivillig skattskyldighet jämkningskyldighet för återstående korrigeringsperiod, trots att parterna har utnyttjat möjligheten i 8 a kap. 12 § första st. andra men. ML att träffa "avtal om att överlåtaren skall jämka". Den 1 januari 2001 upphörde den s.k. intygsmomsen, som dessförinnan gällde på fastighetsområdet parallellt med jämningsreglerna, genom att återföringssystemet då avskaffades genom SFS 2000:500. Frågan är emellertid om nämnda avtalsmöjlighet medför liknande effekter i systemet med jämkning av ingående moms som de som tilläts förekomma beträffande intygsmomsen, innan det systemet reviderades i och med införandet av ML den 1 juli 1994. Under GML:s tid förekom nämligen att den som köpte från ett konkursbo en fastighet som omfattades av frivillig skattskyldighet tilläts av vissa skattemyndigheter – numera SKV – att, enbart på grund av intyget från konkursförvaltaren, återfå ingående moms i fastigheten utan att konkursgäldenären eller konkursboet faktiskt återbetalade till staten den ingående moms som upptogs i intyget och egentligen skulle återföras till staten. Det ansåg jag redan på den tiden som en extrem tolkning [jfr ang. min uppfattning i Forssén 2015 (1) om att ett sådant tolkningsresultat får anses föreligga om en vanlig privatperson kan anses som skattskyldig enligt ML]. 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 (dubbelkompensation från staten således för samma momsutgifter).

Jag får åter nämna att det beskrivna fenomenet med intygsmomsen togs upp i en artikel i Svenska Dagbladet den 4 mars 1993 av Björn Dickson och att frågan om dubbelkompensation för moms från statskassan aldrig prövades av HFD i förhandsbeskedet RÅ 1993 ref. 78 (som avgjordes 1993-10-26). Öberg 2001 berörde inte ifrågasatt fenomen ang. intygsmomsen, utan där berördes RÅ 1993 ref. 78 enbart beträffande frågan om återföringskyldighet ålåg konkursgäldenären eller konkursboet.⁵²⁸ Öberg 2001 behandlade inte jämningsreglerna som infördes 2001 genom 8 a kap. ML, och eftersom Öberg 2001 inte heller tog upp fenomenet ang. dubbelkompensation för samma momsutgifter genom intygsmomsen, föreslår jag att skatterättsforskningen behandlar jämningsreglerna i 8 a kap. och därvidlag bl.a. frågan huruvida parterna – i enlighet med 8 a kap. 12 § första st. andra men. ML – kan så att säga avtala bort SKV:s möjlighet att ålägga köparen av fastighet som omfattas av

⁵²⁸ Jfr Öberg 2001 s. 219-222.

frivillig skattskyldighet jämkningsskyldighet, genom att överlåtaren först åtar sig att jämka enligt avtal med köparen och sedan ansöker om att försätta sig i konkurs, innan jämkning skett. Det ger samma effekter för statskassan i rådande jämkningssystem (korrigeringsystem) som vissa skattemyndigheter före den 1 juli 1994 tillät vid tolkningen av ordet ”återföring” i 15 § sjunde st. GML beträffande systemet med intygsmoms (dvs. dubbelkompensation för samma momsutgifter), varför det enligt min uppfattning kunde vara intressant, vid analysen av jämkningsreglerna i 8 a kap. ML, med en pendang till intygsmomsen i enlighet med vad jag anför här och har nämnt tidigare.

Jag anser således att samma behov av reglering av hur jämkning ska ske föreligger idag som det gjorde beträffande intygsmomsen den 1 juli 1994, för att undvika att dubbelkompensation för samma momsutgifter lämnas av staten:

- 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 ML t.ex. anges att konkursförvaltaren ska kunna upprätta sådan handling som ska utfärdas vid jämkning enligt 8 a kap. 15-17 §§ ML både för konkursboet och konkursgäldenären, dvs. fastighetsägaren, för att hantera skatt- och redovisningsskyldigheten när 6 kap. 3 § och 8 a kap. 13 § ML ska anses innebära att konkursboet har övertagit konkursgäldenärens rättighet och skyldighet ang. jämkning av ingående moms.
- Det finns, för fall av övertagande enligt 8 a kap. 13 § ML, i och för sig angivet i 13 kap. 28 a § tredje st. andra och tredje men. ML dels att ändring av jämkningsbeloppet 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. Emellertid noterar jag i förstone att 13:28 a är en redovisningsregel, där begreppet ”den skattskyldige” enbart används beträffande konkursgäldenären, medan det saknas en hänvisning i 6:3 till de allmänna bestämmelserna om vem som är skattskyldig enligt huvudregeln i 1 kap. 2 § första st. 1 ML. Jag erinrar om att 6:3 ingår bland de särskilda bestämmelserna om vem som i vissa fall är skattskyldig, enligt 1 kap. 2 § sista st. ML, varför en sådan hänvisning borde införas i 6:3, så att konkursboets skattskyldighet i fall av övertagen

skyldighet att jämka bestäms i de materiella reglerna om skattskyldighet. Att basera en regel som ska innebära skattskyldighet på en redovisningsregel strider enligt min mening mot legalitetsprincipen för beskattningsåtgärder i 8 kap. 2 § första st. 2 RF – dvs. mot principen *nullum tributumj sine lege* (ingen skatt utan lag).

Härvidlag får också nämnas att det finns en särskild regel om registreringskyldighet för den som är skyldig att jämka ingående moms avseende s.k. 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.⁵²⁹ Det innebär enligt min mening att det är angeläget att också skapa särskilda och sammanhållna regler för konkursbons skattskyldighet, skyldighet att jämka ingående moms, redovisningskyldighet och registreringskyldighet till moms.

Dessutom bör, som nämnts, konkursförvaltarens skyldighet att upprätta sådan handling som ska utfärdas vid jämkning enligt 8 a kap. 15-17 §§ ML regleras i dessa regler för konkursboet såväl vad gäller konkursboet som beträffande konkursgäldenären. Det bör noteras att reglerna om handling som ska utfärdas enligt 8 a kap. 15-17 §§ är – i likhet med vad som gällde enligt vad ovan beskrivits i äldre svensk mervärdeskatterätt beträffande intyg (s.k. intygsmoms) – materiella regler, och inte formella regler. De formella momsreglerna återfinns i 11 kap. ML, och därav följer för övrigt enligt 2 § att konkursförvaltaren inte behöver utfärda faktura som uppfyller faktureringsreglerna i ML för sin försäljning av fastigheten, eftersom den försäljningen är undantagen från skatteplikt enligt 3:2 ML och det lagrummet ingår bland undantagen från faktureringsreglerna i ML, enligt 11 kap. 2 § ML.⁵³⁰ För sammanhanget får också nämnas att ett konkursbo inte är bokföringsskyldigt över huvudtaget enligt 2 kap. 5 § 2 BFL, och är således inte heller skyldigt att upprätta verifikationer såsom fakturor enligt 5 kap. 6 och 7 §§ BFL. Här får också nämnas att ett konkursbo inte anses skattskyldigt för inkomstskatt.⁵³¹ De nämnda begränsningarna av konkursbons dokumentationsskyldighet innebär enligt min mening att det är angeläget att det sker en reglering i ML av konkursbons skyldighet att upprätta sådan särskild handling som ska upprättas enligt 8 a kap. 15-17 §§, så att kontinuiteten i dokumentationen

⁵²⁹ Jfr prop. 2010/11:165 Del 2 s. 718.

⁵³⁰ Jfr 12 201 032, 31 221 000 och 31 223 000.

⁵³¹ Jfr RÅ 1955 ref. 21. Jfr även Öberg 2001 s. 194.

av ingående moms som kan bli föremål för jämkning upprätthålls så att säga hela vägen till den förvärvare av fastigheten som i sin tur ska kunna hålla reda på återstående korrigeringsstid etc.

Jag har tidigare berört RÅ 1993 ref. 78 med avseende särskilt på betydelsen av begreppet *fastighetsägare* och nämnt i samband därmed legalitetsprincipen för beskattningsåtgärder i RF.⁵³² Här får nämnas att lagstiftaren har uppmärksammat problemet med att begreppet fastighet enligt 1 kap. 11 § ML inte överensstämde med det vidare begreppet fast egendom (eng., *immovable property*) i mervärdesskattedirektivet. Genom SFS 2016:1208 ändrades begreppet fastighet i ML den 1 januari 2017, så att det för bestämmningen av begreppet i 1 kap. 11 § ML inte längre sker någon koppling till fastighetsbegreppet i jordabalken (1970:994) – vilket jag återkommer till nedan i kapitlet ang. frivillig skattskyldighet (9 kap. ML). Det löser emellertid inte de problem som jag anser föreligger med begreppet *fastighetsägare* enligt förevarande kapitel, dvs. momsproblem med fastigheter i konkursbon.

Att lagstiftaren, enligt min uppfattning, alltjämt underlåter att undersöka *konkursboets status som rättslig figur*, och huruvida det kan anses utgöra beskattningsbar person enligt ML och mervärdesskattedirektivet, resp. användningen av begreppet *fastighetsägare* i samband med frågor om tillämpning av jämningsreglerna i samband med konkurs, när konkursboet ändå aldrig kan anses bli fastighetsägare, bidrar, enligt min mening, bl.a. till att rättstillämparna inte beaktar att tolkningen av gällande rätt på momsområdet innebär att två regelverk ska beaktas, dvs. i förevarande fall ML och, bland EU:s rättsakter, främst mervärdesskattedirektivet.

Jag jämför, som nämnts, den särskilda bestämmelsen om skattskyldighet för förmedlare enligt 6 kap. 7 § ML med den s.k. representantregeln för enkla bolag och partrederier, dvs. 6 kap. 2 § ML (och 5 kap. 2 § SFL). Representantregeln behandlade jag, som nämnts, i min doktorsavhandling, och de problem som jag har gått igenom däri beträffande representantregeln består ännu.⁵³³ Eftersom det, som nämnts, enligt min mening inte går att dra någon definitiv slutsats huruvida ett icke rättssubjekt kan utgöra beskattningsbar person, vore det intressant mot bakgrund av vad som nämnts i detta avsnitt om *konkursboets status som rättslig figur* att forskningen behandlar 6 kap. 3 § ML. Jag föreslår att så sker i samband med en genomgång av 6 kap. 7 § ML, där mina jämförelser mellan 6:2 och 6:7, samt min doktorsavhandling om 6:2, kan fungera som uppslag till idéer om en

⁵³² Jfr Forssén 1993 s. 196 och Forssén 1994 s. 268-270.

⁵³³ Jfr Forssén 2015 (1).

samlad forskningsinsats beträffande 6:3 och 6:7, där även 6:4 ML kan beröras (jfr ovan). I Öberg 2001 behandlades, som nämnts, inte regeländringarna genom SFS 2000:500, dvs. dagens system för jämkning av ingående moms avseende investeringsvaror i det den 1 januari 2001 införda 8 a kap. i ML.⁵³⁴ Eftersom EG-rätten (numera EU-rätten) togs upp i Öberg 2001 ”framför allt vid eventuell diskrepans mellan ML och EG-rätten”,⁵³⁵ är det enligt min uppfattning således dags för en förnyad forskningsinsats, framför allt när det gäller behandlingen hos konkursbon av fastigheter som utgör investeringsvaror.

Tills vidare föreslår jag av samma skäl som beträffande dödsbon och 6 kap. 4 §, dvs. konkurrensneutralitetsskäl, att det i samband med regeln om skattskyldighet för konkursbon, 6 kap. 3 §, och reglerna i 8 a kap. om jämkning av ingående moms avseende fastigheter i konkursbon, införs bestämmelser som gör att en neutral mervärdesbeskattning åstadkoms, trots att konkursboet aldrig blir fastighetsägare avseende sådan investeringsvara.

⁵³⁴ Jfr Öberg 2001 s. 19.

⁵³⁵ Jfr Öberg 2001 s. 19.

7. DEN SÄRSKILDA REGELN OM MOMSSKYLDIGHET FÖR STATLIGA AFFÄRSVERK (6 KAP. 6 § ML)⁵³⁶

ML bryter systematiskt mot mervärdesskattedirektivet, när det gäller två typer av juridiska personer såtillvida att begränsningen av mervärdesbeskattningen sker med avseende på bestämningen av skattesubjektet i stället för objektet, dvs. omsättningen av vara eller tjänst. De båda juridiska personerna är allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund. Begreppet ekonomisk verksamhet och således deras karaktär av beskattningsbar person begränsas enligt följande i 4 kap. 8 § ML (dess lydelse enligt SFS 2013:954), som 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, vilket även är fallet ang. religiösa eller filosofiska institutioner under vissa omständigheter enligt art. 132.1 k, medan motsvarande begränsning sker med avseende på skattesubjektet i 4:8 ML.

Enligt art. 9-13 i mervärdesskattedirektivet sker begränsningen av mervärdesbeskattningen med avseende på skattesubjektet för vissa juridiska personer endast i art. 13 och då beträffande stater, regionala och lokala myndigheter och övriga offentligrättsliga organ [eng., *bodies governed by public law (public bodies)*]. Stöd finns således inte 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 min licentiatavhandling noterade jag att EU-kommissionen den 26 juni 2008 inledde fördragsbrottsförfaranden mot Sverige om att 4 kap. 1 § och 4 kap. 8 § ML

⁵³⁶ Jfr Forssén 2018 (1), 12 214 050.

skulle innebära överträdelser av mervärdesskattedirektivet.⁵³⁷ EU-kommissionens formella underrättelse, 2007/2311 K(2008) 2803, av 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 2008.⁵³⁸ Regeringen avgav sitt svar 2008-10-09 till EU-kommissionen,⁵³⁹ 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.⁵⁴⁰ EU-kommissionen avslag ansökan, men enligt ett pressmeddelande från 2011-03-31 avsåg Regeringen att fortsätta att arbeta med frågan.⁵⁴¹ Enligt vad som har kunnat 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. Därför betecknar jag 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.

Den enda särbehandlingen av juridiska personer i ML som har stöd i art. 9-13 i mervärdesskattedirektivet är den särskilda regeln om skattskyldighet för statliga affärsverk, dvs. 6 kap. 6 § ML, som lyder:

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

Den regeln kan anses ha stöd i 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.”

Emellertid är frågan om de statliga affärsverken bör åtskiljas från staten i övrigt, genom att en särskild regel om skattskyldighet stipuleras i 6 kap. 6 § ML. Även i det fallet kan 1 kap. 2 § sista st. ML anses utvidga begreppet skattskyldig i förhållande till huvudregeln om vem som är skattskyldig enligt 1 kap. 2 § första st. 1 ML. Därför bör enligt min mening – av EU-konformitetsskäl – 6 kap. 6 § ersättas med att det i 4 kap. 6 §, som närmast motsvaras av art. 13 i mervärdesskattedirektivet, anges att varje statligt affärsverk är en självständig beskattningsbar person. Idag har för övrigt 4 kap. 6 och 7 §§ ML följande lydelse:

⁵³⁷ Jfr Forssén 2011 s. 59.

⁵³⁸ Jfr även Forssén 2011 s. 59.

⁵³⁹ Jfr Fi2008/4219 (Regeringens svar till EU-kommissionen ang. 4 kap. 8 § ML). Jfr Forssén 2011 s. 59.

⁵⁴⁰ Jfr Fi2011/414 (Regeringens ansökan till EU-kommissionen). Jfr även Forssén 2011 s. 61.

⁵⁴¹ Jfr Forssén 2011 s. 61.

4 kap. 6 § ML

Verksamhet som bedrivs av staten, ett statligt affärsverk eller en kommun anses inte som ekonomisk verksamhet om den

1. ingår som ett led i myndighetsutövning, eller
2. avser bevis, protokoll eller motsvarande avseende myndighetsutövning.

4 kap. 7 § ML

Bestämmelserna i 6 § tillämpas inte om det skulle leda till betydande snedvridning av konkurrensen.

Omhändertagande och förstöring av avfall och föroreningar samt avloppsrening är att anse som ekonomisk verksamhet även i sådana fall som avses i 6 §, under förutsättning att åtgärderna utförs mot ersättning.

Genom den åtgärd som jag föreslår blir det klart att begränsningen av mervärdesbeskattningen hos alla offentligrättsliga organ sker, 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. Vad särskilt gäller moms ang. omsättningar mellan statliga affärsverk, staten och kommuner får för övrigt följande nämnas.

- Varje statligt affärsverk utgör ett särskilt skattesubjekt enligt 6:6 ML, medan staten i övrigt utgör ett enda skattesubjekt. Det förändras inte om 6:6 ersätts med mitt förslag avseende 4:6.
- Enligt 1 kap. 16 § ML avses med *staten* inte de *statliga affärsverken* och med *kommun* förstås enligt samma lagrum kommun och landsting enligt kommunallagen (2017:725).
- Således sker mervärdesbeskattning för omsättning mellan stat och statligt affärsverk, mellan stat och kommun, mellan olika kommuner och mellan statligt affärsverk och kommun liksom mellan statliga affärsverk (vilket inte förändras av mitt förslag). Däremot sker inte mervärdesbeskattning mellan statliga myndigheter, eftersom de ingår i samma juridiska person, dvs. staten, som är ett enda skattesubjekt.

Dessutom får nämnas att staten, till skillnad från statliga affärsverk, inte har någon avdragsrätt för ingående moms, enligt 8 kap. 8 § ML.

En kommun har avdragsrätt eller återbetalningsrätt för ingående moms om den bedriver ekonomisk verksamhet enligt 4 kap. 1 § andra st. ML och gör skattepliktiga eller från skatteplikt kvalificerat undantagna omsättningar av varor eller tjänster, enligt 8 kap. 3 § eller 10 kap. 11 § första st. ML. För annan verksamhet får kommuner ansöka om ersättning enligt *kommunkontosystemet*, dvs. enligt lagen (2005:807) om

ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner, landsting,
kommunalförbund och samordningsförbund.

8. FRIVILLIG SKATTSKYLDIGHET FÖR VISSA FASTIGHETSUPPLÅTELSE (9 KAP. ML)

ALLMÄNT OM FRIVILLIG SKATTSKYLDIGHET⁵⁴²

Reglerna om frivillig skattskyldighet för vissa fastighetsupplåtelser, exempelvis upplåtelse av verksamhetslokaler, återfinns i 3 kap. 3 § andra-fjärde st. och 9 kap. ML. Dessa regler har stöd i den fakultativa art. 137.1 d i mervärdesskattedirektivet. Innan mervärdesskattedirektivet den 1 januari 2007 ersatte sjätte direktivet, återfanns bestämmelsen i art. 13C.a i sjätte direktivet. Reglerna i 9 kap. ML infördes ursprungligen den 1 juli 1979 i 2 § fjärde st. (senare tredje st.) GML genom SFS 1979:304, och motivet var att sjätte direktivet förordade systemet och att Danmark redan hade infört det.⁵⁴³

I sammanhanget får nämnas beträffande begreppet fastighet i ML att det ändrades genom SFS 2016:1208 den 1 januari 2017. Bestämningen av begreppet fastighet enligt 1 kap. 11 § ML ändrades, så att någon koppling till fastighetsbegreppet i jordabalken (1970:994) inte längre sker. Lagrummet hänvisar numera för bestämningen av begreppet fastighet i stället till begreppet fast egendom enligt art. 13b i rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 (tillämpningsförordningen).⁵⁴⁴ Emellertid kan vissa problem som berör fastighetsbegreppet i ML kvarstå, och bl.a. kan det gälla frågor om reglerna om frivillig skattskyldighet i 9 kap. ML.⁵⁴⁵

Syftet med den frivilliga skattskyldigheten – enligt 3 kap. 3 § andra-fjärde st. och 9 kap. ML – är att den som exempelvis förhyr en verksamhetslokal för sådan avdrags- eller återbetalningsberättigande verksamhet ska jämföras momsmässigt sett med den som bedriver sin skattepliktiga eller återbetalningsberättigade verksamhet i egna lokaler och kan lyfta momsen på investeringar i lokalen: Genom hyresvärdens frivilliga skattskyldighet kan motsvarande momsutgift för värden övervältras genom avdrag och debitering till förhyraren som i sin momsdeklaration lyfter den av värden debiterade momsen på hyran.⁵⁴⁶ Reglerna om frivillig skattskyldighet infördes från början, den 1 juli

⁵⁴² Jfr Forssén 2018 (1), 12 212 210.

⁵⁴³ Jfr prop. 1978/79:141 s. 69.

⁵⁴⁴ Jfr även prop. 2016/17:14 s. 46. Genom förordningen (EU) nr 1042/2013 infördes art. 13b i tillämpningsförordningen.

⁵⁴⁵ Jfr Forssén 2017 (3), avsnitt 2, ang. 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), samt Forssén 2017 (3), avsnitten 3 resp. 4 ang. 6 kap. 3 § ML resp. 8 a kap. ML. Referenser till Forssén 2017 (3), avsnitten 3 och 4 – beträffande momsproblem som också berör fastighetsbegreppet – sker för övrigt ovan i not till rubriken i kapitlet ang. 6 kap. 3 § ML.

⁵⁴⁶ Jfr prop. 1978/79:141 s. 68. Jfr även Forssén 2001 s. 172 och 173.

1979 (SFS 1979:304), med förebild från Danmark samt sjätte direktivet.⁵⁴⁷ De har reviderats sedan dess, främst:

- genom SFS 2000:500 den 1 januari 2001, då framför allt de s.k. återföringsreglerna slopades och numera enbart reglerna om jämkning av ingående moms kan bli tillämpliga för förändrad användning eller överlåtelse av fastighet för vilken frivillig skattskyldighet gäller;⁵⁴⁸ och
- genom SFS 2013:954 den 1 januari 2014, då reglerna om frivillig skattskyldighet förenklades så att ett ansökningsförfarande inte längre krävs för frivillig skattskyldighet enligt huvudregeln därom i 9 kap. 1 §, utan ansökan hos SKV om frivillig skattskyldighet numer bara krävs vid s.k. uppförandeskede enligt 9 kap. 2 §.⁵⁴⁹

Här återges förutsättningarna för frivillig skattskyldighet enligt **9 kap. 1 §** (genom debitering i faktura av moms på hyra) respektive **9 kap. 2 §** (genom ansökan hos SKV om frivillig registrering vid uppförandeskede):

9 kap. 1 § ML

Skyldigheten att betala skatt enligt 1 kap. 1 § första stycket 1 för sådan skattepliktig fastighetsuthyrning eller bostadsrättsupplåtelse som anges i 3 kap. 3 § andra stycket och tredje stycket 1 och 2 gäller endast för fastighetsägare, hyresgäster, bostadsrättshavare, konkursbon och mervärdesskattegrupper som har angett utgående skatt i en faktura för uthyrningen eller upplåtelsen (frivillig skattskyldighet).

Om den fastighet, hyresrätt eller bostadsrätt som ska omfattas av den frivilliga skattskyldigheten ägs eller innehas av en beskattningsbar person som ingår i en mervärdesskattegrupp som avses i 6 a kap. 1 §, blir mervärdesskattegruppen frivilligt skattskyldig om fakturan har utfärdats av den beskattningsbara person i mervärdesskattegruppen som äger fastigheten eller, i fråga om en hyresrätt eller bostadsrätt, av den beskattningsbara person som innehar hyresrätten eller bostadsrätten. Första stycket gäller även om fakturan har utfärdats i den beskattningsbara personens namn och för dennes räkning av köparen eller av en tredje person.

Frivillig skattskyldighet för uthyrning eller annan upplåtelse till någon som har rätt till återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 6 § gäller endast om upplåtaren har ett intyg om att upplåtelsen sker till någon som har rätt till sådan återbetalning. Intyget ska vara utfärdat av Utrikesdepartementet.

En faktura som avses i första stycket ska ha utfärdats senast sex månader från den första dagen i den uthyrningsperiod eller upplåtelseperiod som fakturan avser. En

⁵⁴⁷ Jfr prop. 1978/79:141 s. 69.

⁵⁴⁸ Jfr Forssén 2001 s. 171.

⁵⁴⁹ Se prop. 2013/14:1 s. 466, 472, 473 och 474.

fastighetsägare, en hyresgäst, en bostadsrättshavare, ett konkursbo eller en mervärdesskattegrupp ska inte anses ha blivit frivilligt skattskyldig enligt första stycket om hela skattebeloppet sätts ned i en kreditnota som avses i 11 kap. 10 §. Det gäller dock endast om kreditnotan utfärdas senast fyra månader från den dag då fakturan utfärdades.

9 kap. 2 § ML

Skyldigheten att betala skatt enligt 1 kap. 1 § första stycket 1 för sådan skattepliktig fastighetsuthyrning eller bostadsrättsupplåtelse som anges i 3 kap. 3 § tredje stycket 3 gäller endast om Skatteverket har beslutat om frivillig skattskyldighet efter ansökan. En sådan ansökan får göras av en fastighetsägare, ett konkursbo eller av en sådan gruppövudman som avses i 6 a kap. 4 §.

Om den fastighet som ska omfattas av den frivilliga skattskyldigheten ägs av en beskattningsbar person som ingår i en sådan mervärdesskattegrupp som avses i 6 a kap. 1 § ska ansökan göras av gruppövudmannen med samtycke av den beskattningsbara personen.

Vad som i första stycket sägs gäller endast om

- det finns särskilda skäl,
- den sökande har för avsikt att använda fastigheten för sådan uthyrning eller upplåtelse som avses i 3 kap. 3 § andra stycket, och
- det är lämpligt med hänsyn till den sökandes personliga eller ekonomiska förhållanden och omständigheterna i övrigt.

I sammanfattning är således förutsättningarna för frivillig skattskyldighet, för uthyrning av en verksamhetslokal etc. (för stadigvarande användning i en verksamhet som medför avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms), att:

- fastighetsägare, hyresgäster, bostadsrättshavare, konkursbon eller mervärdesskattegrupper anger utgående moms i en faktura till hyresgästen för sin uthyrning eller upplåtelse;⁵⁵⁰ eller
- SKV beslutar om frivillig skattskyldighet efter ansökan därom från en fastighetsägare, ett konkursbo eller en gruppövudman i mervärdesskattegrupp, varvid bl.a. särskilda skäl krävs, dvs. att ett s.k. uppförandeskede föreligger.⁵⁵¹

Av andra-fjärde st. i 3 kap. 3 § ML följer att grundförutsättningen för frivillig skattskyldighet enligt 9 kap. 1 eller 2 § är att uthyrningen av t.ex. en verksamhetslokal ska ske till någon som stadigvarande använder lokalen i en verksamhet som medför skattskyldighet eller återbetalningsrätt för ingående moms. Det är således i enlighet med det i förevarande avsnitt beskrivna syfte med reglerna om frivilligt inträde i momssystemet som gällt från början Därav framgår också att skatteplikt

⁵⁵⁰ Se 9 kap. 1 § första st. och 3 kap. 3 § andra st. och tredje st. 1 och 2 ML.

⁵⁵¹ Se 9 kap. 2 § första och tredje st. och 3 kap. 3 § tredje st. 3 ML.

dock inte gäller om uthyrningen avser stadigvarande bostad.⁵⁵² Även om någon bedriver verksamhet som medför skattskyldighet i en förhyrd lägenhet som till sin karaktär utgör stadigvarande bostad kan således inte hyresvärden tillämpa reglerna om frivillig skattskyldighet. Exempelvis en konsultverksamhet kan drivas i en bostadslägenhet, men hyresvärden kan inte tillämpa reglerna om frivillig skattskyldighet.

- Beträffande det sistnämnda fallet får nämnas att ett möjliggörande av frivillig skattskyldighet för uthyrning avseende stadigvarande bostad enbart skulle leda till en s.k. kumulativ effekt (skatt-på-skatt-effekt): Hyresvärden skulle då debitera moms på hyran till konsulten, som inte skulle ha någon avdragsrätt för den momsen på grund av avdragsförbudet i 8 kap. 9 § första st. 1 ML för ingående moms hänförlig till stadigvarande bostad. Med hänsyn till det avdragsförbudet skulle inte heller hyresvärden ha avdragsrätt för ingående moms på exempelvis el-, vatten-, värme och reparationskostnader avseende lägenheten.

Vidare gäller dessutom enligt 9 kap. 8 § andra st. ML, dess lydelse enligt SFS 2013:954, att fastighetsägare numer kan göra s.k. retroaktivt avdrag inom tre år för ny-, till- eller ombyggnadsmoms, i stället för att korrigera ingående moms genom jämkning (enligt 9 kap. 9-13 §§), även om denne varit frivilligt skattskyldig under uppbyggnadsskede enligt 9 kap. 2 §, och således inte bara i fall av frivillig skattskyldighet enligt huvudregeln i 9 kap. 1 §.⁵⁵³

FRÅGAN OM EN VANLIG PRIVATPERSON KAN VARA SKATTSKYLDIG FÖRELIGGER ÄVEN ANG. 9 KAP. 1 OCH 2 §§ ML⁵⁵⁴

Den 1 januari 2014 genomfördes, som nämnts, 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.⁵⁵⁵ 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:

⁵⁵² Jfr även prop. 2013/14:1 s. 475.

⁵⁵³ Jfr prop. 2013/14:1 s. 478.

⁵⁵⁴ Jfr Forssén 2017 (3), avsnitt 2. Jfr även Jfr Forssén 2018 (1), 12 212 211 och Forssén 2017 (1), avsnitt 3.11.2.

⁵⁵⁵ Jfr 9 kap. 1 § första st. ML.

- Jag har, som nämnts, beträffande den särskilda bestämmelsen om skattskyldighet i 6 kap. 2 § ML för delägare i enkla bolag och partrederier anfört att de bör vara beskattningsbara personer i sig, för att de ska omfattas av skattskyldighet till mervärdesskatt, varvid jag också har anfört att något undantag inte bör göras i det hänseendet angående frivillig skattskyldighet för vissa fastighetsupplåtelsen enligt de särskilda bestämmelserna om sådan skattskyldighet i 9 kap. ML.⁵⁵⁶ Att en vanlig privatperson (en konsument) skulle kunna anses utgöra skattesubjekt momsmässigt sett betecknar jag som ett extremt tolkningsresultat.⁵⁵⁷
- 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 bestämningen av skattesubjektet i art. 12 tar över begränsningen beträffande skatteobjektet i art. 137.1 d. Eftersom en direktivbestämmelse, art. 137.1 d, ska kunna anses genomförd i 9 kap. ML, är det relevant att ställa frågan huruvida EU-konformitet föreligger. I det hänseendet får nämnas att lagstiftaren, i samband med momsreformen den 1 juli 2013 (SFS 2013:368), enbart kort uttryckte att specialbestämmelserna om yrkesmässig verksamhet, 4 kap. 2 och 3 §§ ML, slopades.⁵⁵⁸ Eftersom 4:3 var den regel som kunde anses innebära en implementering i ML av 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,⁵⁵⁹ borde lagstiftaren ha lämnat en förklaring eller gjort ett klarläggande särskilt angående 4:3 ML.
- Enligt min mening innehåller 9:1 och 9:2 ML ingenting som begränsar möjligheterna till frivillig skattskyldighet för exempelvis uthyrning av en verksamhetslokal till att enbart

⁵⁵⁶ Jfr Forssén 2015 (1), avsnitt 7.1.3.3.

⁵⁵⁷ Jfr Forssén 2017 (1), avsnitt 1.3.3.

⁵⁵⁸ Se prop. 2012/13:124 s. 95.

⁵⁵⁹ Jfr Forssén 2015 (1), avsnitt 1.1.3.

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.

- Problemet är att 1 kap. 2 § sista st., som nämnts, utvidgar kretsen av vilka som kan anses som skattskyldiga enligt ML till att gälla särskilda bestämmelser i 6 kap., 9 kap. och 9 c kap. om vem som i vissa fall är skattskyldig. Därmed 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.

Jag anser således att det i 9 kap. 1 och 2 §§ ML saknas, i likhet med vad jag anför 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.⁵⁶⁰

För övrigt anför jag att mitt ovan nämnda förslag beträffande bolagsmän i enkla bolag eller delägare i partrederier, av innebörd att sådana bolagsmän eller delägare bör vara beskattningsbara personer i sig för att omfattas av begreppet skattskyldig i 6 kap. 2 § första men. ML, även bör omfatta bolagsmän i enkla bolag vars verksamheter består i fastighetsupplåtelse för vilken frivillig skattskyldighet enligt 9 kap. ML tillämpas.

⁵⁶⁰ Se Forssén 2017 (1), avsnitt 3.3.4.

VISSA FÖRFARANDEMÄSSIGA ASPEKTER ANG. 9 KAP. ML⁵⁶¹

Samägande av fastighet och frivillig skattskyldighet

I sistnämnda hänseende i närmast föregående avsnitt får jag beröra en förfarandemässig fråga beträffande när tillämpningen av 9 kap. ML om frivillig skattskyldighet angår sådan skattskyldighet i samband med samägande av fastighet som ägs av två eller flera som hyr ut fastigheten till en affärsidkare.⁵⁶² Egentligen borde varje ägare av andel i fastigheten registreras till moms för sig för sin andel. Det bör, enligt min mening, vara möjligt för dem – precis som veterligen är fallet idag – att ansöka om att en av dem utses av SKV enligt 6 kap. 2 § andra men. ML (med hänvisning till 5 kap. 2 § SFL) till representant för uppbörden av momsen i uthyrningsverksamheten. En sådan likabehandling administrativt sett av fall med samägande av fastighet och fall med fastighet i enkelt bolag bör enligt min mening gälla i praktiken så länge lagstiftaren inte tar ett samlat grepp på reglerna om särskilda fall av skattskyldighet i 6 kap. ML.⁵⁶³

De nya reglerna 2014 avseende frivillig skattskyldighet i förhållande till 7 kap. 4 § SFL

Utredningen SOU 2002:74 förordade att ett *transaktionstänkande* skulle ersätta ett *verksamhetstänkande* i ML.⁵⁶⁴ Jag har anfört att båda synsätten på rättigheter och skyldigheter enligt ML bör finnas, och kan till och med kompletteras med ett *tillgångstänkande*. Därvidlag har jag resonerat enligt följande: Den som har en ekonomisk verksamhet i kraft av sina förvärv har karaktären av beskattningsbar person, förutsatt att övriga rekvisit i art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet är uppfyllda för den subjektbestämningen, men kan inte tillhöra momssystemet såtillvida att vederbörande skulle kunna anses ha avdragsrätt för ingående moms, om syftet är att använda tillgångarna för att skapa från skatteplikt okvalificerat undantagen omsättning av varor eller tjänster. Om tillgångarna däremot ändrar karaktär till omsättningstillgångar, blir ifrågavarande beskattningsbar person skyldig att redovisa och erlægga utgående moms för omsättning av dem. Vederbörande ska då tillhöra momssystemet på samma sätt som den som från början förvärvat anläggnings- och omsättningstillgångar i syfte att skapa skattepliktig eller från skatteplikt kvalificerat undantagen omsättning av varor eller tjänster.⁵⁶⁵ Jag har i min licentiatavhandling gjort en ingående analys av frågeställningen och konkluderat att ett

⁵⁶¹ Jfr Forssén 201 (4), 12 212 211.

⁵⁶² Jfr Forssén 2015 (1), avsnitt 7.1.3.3.

⁵⁶³ Jfr även Forssén 2018 (1), 12 202 101.

⁵⁶⁴ Se SOU 2002:74 Del 1 s. 17 och 194-200. Jfr även Forssén 2011 s. 34.

⁵⁶⁵ Se Forssén 2007 (1), avsnitt 5.1.1.

transaktionstänkande inte kan ersätta generellt sett ett *verksamhetstänkande* i ML på det sätt som föreslogs i SOU 2002:74.⁵⁶⁶ En bedömning av de materiella skyldigheterna och rättigheterna enligt ML kan således enligt min mening behöva göras i dåtid, nutid och framtid.

I samband med t.ex. en utredning från SKV:s sida bör således uppmärksammas om frågor om syftet med investeringar ställs i förhållande till vad den beskattningsbara personen hade för syfte med dem när de gjordes eller när utredningen, exempelvis en skatterevision, genomförs. Det kan vara avgörande för om den treåriga retroaktiva avdragsrätten enligt 9 kap. 8 § andra st. ML är tillämplig eller om den beskattningsbara personen är hänvisad till att yrka avdrag genom jämkning av ingående moms enligt 9 kap. 10-13 §§ och 8 a kap. ML (jfr 9:9 ML), när användningen förändras så att fastigheten som s.k. investeringsvara övergår till att användas för att skapa skattepliktiga transaktioner inom den s.k. korrigeringsperiod som gäller enligt 8 a:6 för sådana fastigheter (10 år).

Sistnämnda aspekter har inte berörts i samband med den reform som genomfördes 2014, genom SFS 2013:954, och som, enligt vad ovan nämns, innebär den förenklingen att huvudregeln i 9 kap. 1 § ML för frivillig skattskyldighet inte längre kräver ett ansökningsförfarande hos SKV. Det borde enligt min mening ha behandlats tydligt hur de nya reglerna i förevarande hänseende som infördes 2014 förhåller sig till den förfarandemässiga regeln i 7 kap. 4 § SFL om underrättelseskyldighet om ändrade förhållanden jämfört med vad som rådde vid registreringen till mervärdesskatt. Regeln har följande lydelse:

”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.”

Emellertid berördes inte problematiken med underrättelseskyldighet till SKV vid ändrade förhållanden enligt 7 kap. 4 § SFL av lagstiftaren i samband med momsreformen 2014.⁵⁶⁷

För övrigt tog jag redan 1993 upp, beträffande den treåriga retroaktiva avdragsrätten, att dåvarande lagrummet åttonde st. av anvisningarna till 17 § GML inte förutsatte identitet mellan fastighetsägaren och den som en gång bestred kostnaderna för ny-, till- eller ombyggnad. Fastighetsägaren hade retroaktiv avdragsrätt enligt det lagrummet för ingående moms ”som hänför sig till byggnadsarbetena” om de avsåg lokaler som fastighetsägaren hyrde ut till momsskyldig. Kostnaderna kunde enligt min mening således ha lagts ned av en säljare av fastigheten som inte var frivilligt momsregistrerad själv och som därför

⁵⁶⁶ Jfr Forssén 2011 s. 34, 189ff och 259f.

⁵⁶⁷ Jfr prop. 2013/14:1 s. 460-482.

inte, och inte heller på annan grund, hade dragit ingående moms för byggnadsarbetena. Köparen av fastigheten gick frivilligt in i momssystemet och kunde göra retroaktivt avdrag för de kostnader som säljaren lagt ned.⁵⁶⁸

Det var först när ML ersatte GML den 1 juli 1994 som lagstiftaren i 9 kap. 3 § första st. 1 ML (nuvarande 9 kap. 8 § ersatte 9:3 den 1 januari 2001 genom SFS 2000:500) ersatte nyss nämnda lokution med att ange att fastighetsägaren har retroaktiv avdragsrätt avseende byggnadsarbeten som ”han har utfört eller låtit utföra”. Därigenom förutsätts således numera identitet mellan fastighetsägaren och den som bestridit kostnaderna för byggnadsarbeten, för att retroaktiv avdragsrätt ska föreligga för fastighetsägaren genom frivillig skattskyldighet.⁵⁶⁹

Den nyss beskrivna frågan borde ha fått sin lösning redan när retroaktiv avdragsrätt i förevarande sammanhang infördes den 1 juli 1979, genom SFS 1979:304. Den utgör också 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 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. Jag noterar att formuleringen ”han har utfört eller låtit utföra” ändrades till ”fastighetsägaren har utfört eller låtit utföra” i 9 kap. 8 § andra st. 1 ML den 1 januari 2014, genom SFS 2013:954. Det saknar dock betydelse för ifrågavarande problem – *han* har bara ersatts med *fastighetsägaren*.⁵⁷⁰

⁵⁶⁸ Jfr Forssén 1993 s. 86.

⁵⁶⁹ Jfr prop. 1993/94:99 s. 220. Jfr även Forssén 1994 s. 112.

⁵⁷⁰ För jämförelse med ett liknande ”fall”: se Forssén 2018 (1), 12 202 020 ang. 8 kap. 4 § 4 ML.

9. SÄRSKILT OM VAROR I VISSA LAGER (9 c KAP. ML)

ALLMÄNT OM VAROR I VISSA LAGER ENLIGT 9 c KAP. ML⁵⁷¹

Bestämmelserna i 9 c kap. ML handlar om den momsmässiga behandlingen av varor i vissa lager (tullager och skatteupplag m.m.), och har stöd i den s.k. övergångsordningen i mervärdesskattedirektivet för varuhandeln mellan EU-länderna.

Övergångsordningen för varuhandeln mellan EU-länderna (91/680/EEG) infördes i art. 28a-28n i sjätte direktivet, och återfinns numera i art. 402-404 i mervärdesskattedirektivet. Övergångsordningen genomfördes när EU:s inre marknad etablerades 1993, och avsikten är att den skall säkerställa att den inre marknaden fungerar i enlighet med art. 113 Fördraget om EU:s funktionssätt (före den 1 december 2009 art. 93 EG-fördraget).⁵⁷²

Den grundläggande bestämmelsen om undantag från skatteplikt för omsättning av varor, import av varor eller unionsinterna förvärv av varor i ML enligt reglerna om varor i vissa lager är 9 c kap. 1 §, som lyder:

”Från skatteplikt undantas, om inte annat följer av andra stycket,

1. omsättning och import av varor som anges i 9 §, om de är avsedda att placeras i sådant skatteupplag inom landet som anges i 3 §,
2. omsättning av tjänster som avser en sådan omsättning som anges i 1,
3. omsättning av icke-unionsvaror och av tjänster, som görs i en anläggning för tillfällig lagring, ett tullager eller en frizon inom landet under den tid varorna är placerade där, och
4. omsättning av varor som anges i 9 § och av tjänster, som görs i sådant skatteupplag inom landet som anges i 3 § under den tid varorna är placerade i skatteupplaget.

Skattefrihet enligt första stycket gäller endast under förutsättning att omsättningen eller importen inte syftar till slutlig användning eller förbrukning.

Vad som i första och andra styckena sägs om omsättning av varor gäller även vid unionsinterna förvärv av varorna.”

Ifrågavarande omsättningar medför inte skattskyldighet och således föreligger inte rätt till avdrag för ingående moms på förvärv eller import

⁵⁷¹ Jfr Forssén 2018 (1), 21 122 000.

⁵⁷² Jfr även COM(2017) 569 final – EU-kommissionens förslag den 4 oktober 2017 till ett definitivt system för handeln mellan EU-länder, där destinationsprincipen för mervärdesbeskattningen vid handel mellan beskattningsbara personer i olika EU-länder, som tillämpas enligt övergångsordningen, föreslås bli permanent, i stället för den ursprungsprincip som var tanken från början skulle ersätta övergångsordningen.

i verksamheten hos den som gör dem, eftersom huvudregeln om avdragsrätt i 8 kap. 3 § första st. ML anger att sådan rätt förutsätter att verksamheten som denne bedriver medför skattskyldighet. Emellertid får vederbörande lyfta ingående moms på förvärv eller import, eftersom s.k. återbetalningsrätt stipuleras i 10 kap. 11 § första st. ML för den som i en ekonomisk verksamhet omsätter varor eller tjänster inom landet vilka omfattas av undantag från skatteplikt enligt bl.a. 9 c kap. 1 §.

I stället för att bara gå igenom reglerna i 9 c kap. ML deskriptivt gör jag nedan i detta kapitel en genomgång av vissa av dem utifrån ett tänkt praktikfall, vilket förhoppningsvis levandegör reglerna. Med praktikfallet berör jag att det kan vara möjligt att sänka beskattningsunderlaget och därmed priset på en vara, genom att en från skatteplikt undantagen omsättning av varan enligt bestämmelserna om moms fria omsättningar av varor i vissa lager matchas mot en från skatteplikt undantagen finansiell tjänst, innan varan tas ut ur sådant lager. Jag anför att det är möjligt att göra utan att konflikt uppstår med de allmänna bestämmelserna i ML om bestämningen av beskattningsunderlaget för moms.

KONKURRENSFÖRDELAR MED VARUOMSÄTTNINGAR EFTER MOMSFRIA OMSÄTTNINGAR AV VAROR I VISSA LAGER OCH AV FINANSIELLA TJÄNSTER⁵⁷³

Sammanfattning

Nedan i detta kapitel behandlas den situationen att en köpare kan förvärva en vara som är skattepliktig enligt ML, liksom enligt EU:s mervärdesskattedirektiv, till ett lägre pris på grund av att säljaren har kunnat sänka priset på sin försäljning av varan till köparen, genom föregående åtgärder under det att varan har varit placerad i vissa lager enligt reglerna i 9 c kap. ML, vilka närmast motsvaras av bestämmelserna i art. 154-163 i mervärdesskattedirektivet. Det ger säljaren konkurrensfördelar gentemot andra leverantörer som har haft sina varor i lager som omfattas av de allmänna bestämmelserna i ML och EU:s mervärdesskattedirektiv. Reglerna i 9 c kap. ML är ett av exemplen i 1 kap. 2 § sista st. ML på *särskilda bestämmelser om vem som i vissa fall är skattskyldig*, och på det nämnda sättet kan de indirekt påverka priset på varan, så att det blir lägre.

Jag drar konklusionen att det inte finns något i mervärdesskattedirektivet som skulle underkänna att en sänkning av beskattningsunderlaget och därmed av priset på varan baseras på en matchning/kvittning av skattefri omsättning av varan under tiden den varit placerad i visst lager mot en

⁵⁷³ Jfr min artikel Forssén 2018 (4).

skattefri finansiell tjänst. Lagstiftaren borde kanske därför beakta att säljaren och köparen därmed 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*. Förfarandemissbruk bör inte heller kunna anses komma i fråga – i vart fall inte om samma vara enbart omfattas av en omgång av det beskrivna matchningsförfarandet.

Om sänkning av beskattningsunderlaget och därmed priset på en skattepliktig vara på grund av åtgärder under tiden den har varit placerad i vissa lager – 9 c kap. ML⁵⁷⁴

Särskilt om omfattningen av bestämmelserna om undantag från skatteplikt för omsättning av vara i 9 c kap. ML

Enligt 9 c kap. 1 § första st. 1, 3 och 4 ML⁵⁷⁵ är följande omsättningar av varor undantagna från skatteplikt:

- en omsättning av en vara som anges i 9 § i 9 c kap., om varan är avsedd att placeras i sådant skatteupplag inom landet (Sverige) som anges i 3 § i 9 c kap.;
- en omsättning av en vara som anges i 9 § i 9 c kap., om den omsätts under tiden som den är placerad i skatteupplag inom landet (Sverige) som anges i 3 § i 9 c kap.; och
- en omsättning av en icke-unionsvara som görs i en anläggning för tillfällig lagring, ett tullager eller en frizon inom landet (Sverige), om den omsätts under den tid som den är placerad där.

Skattefriheten för en omsättning av en vara i dessa fall gäller enligt 9 c kap. 1 § andra st. ML endast under förutsättning av att den inte syftar till slutlig användning eller förbrukning, dvs. att omsättningen sker till någon som handlar med varor och inte till en konsument eller någon som ska använda den i sin verksamhet.

Skatteupplag samt icke-unionsvara, anläggning för tillfällig lagring, tullager och frizon enligt 9 c kap. ML

Med *skatteupplag* avses enligt 9 c kap. 3 § ML:

- för varor i 9 §, som utgör energiprodukter enligt 1 kap. 3 § lagen (1994:1776) om skatt på energi och omfattas av de förfaranderegler som anges i 3 a § i samma kapitel, sådana

⁵⁷⁴ Jfr även Forssén 2017 (1), avsnitt 3.2.2.3.

⁵⁷⁵ Jfr lydelsen av 9 c kap. 1 § ML från och med den 1 maj 2016 (SFS 2016:261).

- godkända skatteupplag som bedrivs av en upplagshavare som godkänts enligt 4 kap. 3 § i den lagen;
- för etylalkohol, sådana godkända skatteupplag som bedrivs av en upplagshavare som godkänts enligt 9 § lagen (1994:1564) om alkoholskatt; och
 - för övriga varor i 9 §, sådana godkända skatteupplag som bedrivs av en upplagshavare som godkänts enligt 7 §.

De varor som anges i 9 § i 9 c kap. ML är:

- varor som hänförs till följande nummer i Kombinerade nomenklaturen (KN-nr) enligt rådets förordning (EEG) nr 2658/87 av den 23 juli 1987 om tulltaxe- och statistiknomenklaturen och om Gemensamma tulltaxan,
1. tenn (KN-nr 8001),
 2. koppar (KN-nr 7402, 7403, 7405 eller 7408),
 3. zink (KN-nr 7901),
 4. nickel (KN-nr 7502),
 5. aluminium (KN-nr 7601),
 6. bly (KN-nr 7801),
 7. indium (KN-nr ex 8112 91 eller ex 8112 99),
 8. spannmål (KN-nr 1001 till 1005, 1006: endast obehandlat ris, eller 1007 till 1008),
 9. oljeväxter och oljehaltiga frukter (KN-nr 1201 till 1207), kokosnöt, brasiliansk nöt och cashewnöt (KN-nr 0801), andra nötter (KN-nr 0802) eller oliver (KN-nr 0711 20),
 10. spannmål och utsäde, inklusive sojaböner (KN-nr 1201 till 1207),
 11. kaffe, inte rostat (KN-nr 0901 11 00 eller 0901 12 00),
 12. te (KN-nr 0902),
 13. kakaoböner, hela eller sönderslagna, råa eller rostade (KN-nr 1801),
 14. råsocker (KN-nr 1701 11 eller 1701 12),
 15. gummi, i ursprungliga former eller som plattor, ark eller remsor (KN-nr 4001 eller 4002),
 16. ull (KN-nr 5101),
 17. kemikalier i bulk (kapitel 28 och 29),
 18. mineraloljor, inklusive hydrerade vegetabiliska och animaliska oljor och fetter, naturgas, biogas, propan och butan; också inklusive råpetroleumoljor (KN-nr 2709, 2710, 2711 11 00, 2711 12, 2711 13, 2711 19 00, 2711 21 00 eller 2711 29 00),
 19. silver (KN-nr 7106),
 20. platina; palladium, rhodium (KN-nr 7110 11 00, 7110 21 00 eller 7110 31 00),
 21. potatis (KN-nr 0701),
 22. vegetabiliska oljor och fetter och deras fraktioner, oavsett om de är raffinerade eller inte, dock inte kemiskt modifierade (KN-nr 1507 till 1515),
 23. virke (KN-nr 4407 10 eller 4409 10),
 24. etylalkohol, E85 och ED95 (KN-nr 2207 eller 3823 90 99),
 25. fettsyrametylestrar (KN-nr 3823 90 99),
 26. råttololja (KN-nr 3803 00 10), och
 27. tillsatser i motorbränsle (KN-nr 3811 11 10, 3811 11 90, 3811 19 00 eller 3811 90 00).

Med *icke-unionsvara, anläggning för tillfällig lagring, tullager och frizon* förstås enligt 9 c kap. 2 § ML detsamma som i

Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 952/2013 av den 9 oktober 2013 om fastställande av en tullkodex för unionen (unionstullkodexen).

Särskilt om att sänka beskattningsunderlaget och därmed priset på en skattepliktig vara genom åtgärder under tiden varan har varit placerad i lager enligt 9 c kap. ML

Allmänna momsbestämmelser

Om säljaren gör en från skatteplikt undantagen omsättning vara enligt 9 c kap. ML i en ekonomisk verksamhet, har vederbörande återbetalningsrätt för ingående moms i verksamheten enligt 10 kap. 11 § första st. ML. Frågan är om beskattningsunderlaget och därmed priset på varan kan sänkas på grund av åtgärder som skett under den tid varan har varit placerad i lager enligt 9 c kap., när varan omsätts efter det att den har tagits ut från sådant lager och omfattas av den generella skatteplikten för varor och tjänster enligt 3 kap. 1 § första st. ML.

I enlighet med 7 kap. 2 § första st. ML utgörs beskattningsunderlaget, för debitering av utgående moms på en skattepliktig omsättning av vara eller tjänst, av samtliga kostnadselement (direkta utgifter, avskrivningar etc.) hos företaget för att producera varan eller tjänsten jämte vinstpåslag. Beskattningsunderlaget utgörs med andra ord av priset för varan eller tjänsten, vari inbegrips värdet av bytesvara, faktureringsavgifter, fraktavgift, porto o.d., kompensation för skatter och avgifter och andra tillägg till priset utom ränta.

Orden *utom ränta* utmönstrades ur 7 kap. 3 a § ML den 1 januari 2003, genom SFS 2002:1004. Regeringen föreslog först att orden *utom ränta* skulle behållas i den då till 7 kap. 2 § överflyttade texten, trots att de saknade motsvarighet i bestämmelserna om beskattningsunderlaget i art. 11 A.2a och b i sjätte direktivet – numera art. 78 första st. a och b och andra st. i mervärdesskattedirektivet. Regeringen anslöt sig sedan till lagrådets uppfattning att orden *utom ränta* skulle utgå. Det ansågs redan föreligga en utvecklad nationell praxis och EU-praxis på området, vilken innebar att viss ränta, t.ex. finansiell ränta som utgår på grund av en särskild överenskommelse mellan parterna om uppskjuten betalningstidpunkt, inte ska inräknas i beskattningsunderlaget, medan annan typ av ränta, t.ex. en ränta som erläggs vid hyresköp, kan anses utgöra sådan bikostnad som avses i art. 11 A.2 b i sjätte direktivet – numera art. 78 första st. b och andra st. i mervärdesskattedirektivet – och som därmed ska ingå i beskattningsunderlaget, förutsatt att räntan inte är baserad på en skuld till uthyraren. Undantaget för ränta i ML ansågs ha tillämpats i överensstämmelse med EG-praxis. Regeringen ansåg dessutom att det inte var nödvändigt med en sådan särskild

reglering i ML som angavs i art. 11 A.2 b sista ledet i sjätte direktivet – och numera återfinns i art. 78 andra st. i mervärdesskattedirektivet – och som innebär att medlemsstaterna får betrakta kostnader som är föremål för ett separat avtal som bikostnader.⁵⁷⁶

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. I enlighet med HFD:s rättspraxis får dock en dold räntekompensation inte sänka beskattningsunderlaget, genom att en momsfri finansiell tjänst – jämför 3 kap. 9 § ML – *matchar* det annars kalkylerade priset på den momspliktiga varan eller tjänsten, så att beskattningsunderlaget delvis kvittas bort. Rättsläget kan illustreras med följande exempel:

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

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

⁵⁷⁶ Se prop. 2002/03:5 s. 108.

sänka beskattningsunderlaget, utan om en rabatt för *snabb betalning*.⁵⁷⁷

Särreglerna i 9 c kap. ML i förhållande till reglerna om undantag från skatteplikt för finansiella tjänster

Genomgången ovan av HFD:s rättspraxis i förhållande till exemplet med sänkningen av beskattningsunderlaget för omsättningen av segelbåten avser de allmänna momsbestämmelserna i ML. Frågan är om särreglerna i 9 c kap. ML innebär att nämnda rättspraxis kan kringgås om det är fråga om en sådan vara som omfattas av dessa regler och den åtgärden vidtas, under tiden som varan är placerad i lager enligt 9 c kap., att en skattefri omsättning av varan matchas mot en skattefri finansiell tjänst enligt 3 kap. 9 § ML.

Nu antas att en vara som en köpare förvärvar från en säljare är en sådan vara som räknas upp i 9 c kap. 9 §, och som säljaren har placerat i godkänt skatteupplag enligt 9 c kap. 3 § ML beläget inom landet. I så fall kan varan under den tid den har varit placerad där ha omsatts utan att moms tas ut, enligt 9 c kap. 1 § första st. 1 ML. Frågan är sålunda – vid jämförelse med exemplet med segelbåten enligt ovan – vad som nu i stället gäller beträffande beskattningsunderlaget i samband med att varan tas ut från skatteupplaget och moms utgår enligt 9 c kap. 5 § ML, om beskattningsunderlaget och därmed priset har sänkts på grund av ett arrangemang som liknar det som baserades på en rabatt för *snabb betalning* men i stället baseras på en matchning/kvittning av omsättningen av varan mot en skattefri finansiell tjänst.

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 nämnts följer av praxis. Emellertid stipuleras här den skillnaden, jämfört med exemplet med segelbåten, att ett motsvarande scenario som beträffande rabatten för *snabb betalning* innebär att en skattefri omsättning har skett av en vara under tiden den har varit placerad i ett skatteupplag och att matchning/kvittning då har skett mot förvärv av en skattefri finansiell tjänst enligt 3 kap. 9 § ML. 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 ifrågasättas om det vid ett senare skattepliktigt uttag av varan från skatteupplaget föreligger motiv, utifrån

⁵⁷⁷ Jfr HFD:s förhandsbesked om moms RÅ 1986 ref. 46 och HFD:s mål om mervärdesskatt RÅ 1991 ref. 105. Dessa båda fall berörs också i avsnitt 12 213 151 i Forssén 2018 (1), och på s. 54 och 214 i Forssén 2001.

mervärdesskattedirektivet, för att hävda att beskattningsunderlaget borde bestämmas utan hänsyn till matchningen mot den finansiella tjänsten, dvs. såsom enligt HFD:s praxis beträffande rabatten för *snabb betalning*. Jag hittar inte några sådana motiv, och problematiken verkar inte heller ha berörts ännu i avhandlingar på momsområdet,⁵⁷⁸ varför jag föreslår att den beforskas. Frågeställningen skulle kunna ingå i ett större forskningsprojekt där 9 c kap. ML i sin helhet behandlas, t.ex. som ett inslag i ett projekt avseende internationell handel, inkomstskatt och indirekta skatter.

Jag anser sålunda, med reservation för att förfarandemissbruk skulle kunna anses föreligga om samma vara omfattas av upprepade dylika åtgärder som jag beskriver här under tiden den är placerad i skatteupplag, att stöd saknas för att sänka beskattningsunderlaget och därmed priset på en vara genom följande *exempel* på åtgärder:

- X och Y antas båda vara svenska företagare vars verksamheter medför skattskyldighet och sålunda berättigar till avdrag för ingående moms på förvärv eller import i verksamheten enligt huvudregeln i 8 kap. 3 § första st. ML.

Ingen av de båda antas ha så kallad blandad verksamhet, varför de har full avdragsrätt för ingående moms. Sålunda aktualiseras inte reglerna om omvärdering till marknadsvärde av prissättningen mellan förbundna parter i 7 kap. 3 a-3 d §§ ML.

- Y äger ett lager av basmetallen koppar (varor) och X är intresserad av att köpa en viss volym av dessa varor. Varorna har Y placerade i ett skatteupplag i Sverige, och marknadsvärdet på den volym som X är intresserad av att förvärva från Y är 10 000 kr exklusive moms, dvs. 12 500 kr inklusive moms, varav moms 2 500 kr.
- Y har ett lån i bank på 1 000 000 kr och skulle kunna sänka det kalkylerade priset på sina varor, om Y kunde få betalt snabbare för varorna från X, så att Y kunde betala mindre i ränta till banken på grund av att Y skulle kunna amortera snabbare på banklånet. Emellertid känner X och Y till att staten, utifrån HFD:s rättspraxis enligt de allmänna momsbestämmelserna, ändå skulle hävda att priset är 10 000 kr exklusive moms, och att momsen på försäljningen av koppartiet ska vara 2 500 kr (25 procent x 10 000).

⁵⁷⁸ Se t.ex. s. 257-281 ang. Taxable Amount i Henkow 2008, och s. 143-150 och s. 175-183 ang. Skattesats och beskattningsunderlag respektive Beskattningsunderlag och Omvärdering av beskattningsunderlaget i Sonnerby 2010.

- I stället för scenariot med snabbare betalning avser X och Y att utnyttja särreglerna för skatteupplag i 9 c kap. ML i förhållande till reglerna om finansiella tjänster i 3 kap. 9 § ML genom följande alternativa scenario för en bättre konkurrenssituation gentemot andra leverantörer av samma sorts varor, genom att priset inklusive moms till X kund sänks.
- Y utfärdar en option till X om att X ska få köpa kopparpartiet.

X betalar för optionen en premie till Y på 5 procent av marknadsvärdet av kopparpartiet.

Y:s utfärdande, försäljning av optionen är undantagen från moms som en finansiell tjänst.

X betalar 4 procent på marknadsvärdet exklusive moms, dvs. 400 kr (4 procent x 10 000).

Y erhåller från X: 400 kr. Jfr nedan A).

Y erhåller från X 9 600 kr (10 000 – 400) för kopparpartiet, vilket säljs av Y utan moms på grund av att omsättningen sker när varorna är placerade i skatteupplaget. Optionen är således utnyttjad genom Y:s försäljning av varorna till X, när varorna var placerade i skatteupplaget. Jfr nedan B).

Y:s intäkter för kopparpartiet blir 10 000 kr (400 + 9 600), dvs. Y:s resultat sänks inte på grund av det alternativa scenariot.

- X gör uttag av varorna – kopparpartiet – från skatteupplaget och redovisar utgående moms om 2 400 kr (25 procent x 9 600). X får dra motsvarande belopp som ingående moms. Jfr nedan C).

Kostnaden för X blir 10 000 kr (400 + 9 600) beträffande förvärvet av kopparpartiet, dvs. resultatet för X sänks inte på grund av det alternativa scenariot.

- Genom det alternativa scenariot med en intäkt för optionen om 400 kr kan Y erhålla ett förbättrat kassaflöde och amortera på banklånet, och därmed sänka det kalkylerade priset på varuförsäljningen till X under nivån 9 600 kr, genom att bankräntan och därmed kostnadsmassan blir lägre för Y, innan försäljningen av varorna sker till X. Antag att Y kan sänka priset med ytterligare 40 kr exklusive moms på grund av att HFD:s rättspraxis som diskvalificerar sänkt beskattningsunderlag på

grund av snabbare betalning avser de allmänna momsbestämmelserna och inte ifrågavarande särregler för varor i skatteupplag och matchning mot finansiell tjänst. Det medför följande:

- Y:s resultat påverkas inte, eftersom kostnaden för bankräntan blir 40 kr lägre och motsvarar den ytterligare prissänkningen på varorna om 40 kr exklusive moms till 9 560 kr exklusive moms ($9\,600 - 40$).
 - X sätter ett pris till kund för varorna i fråga om 9 960 kr exklusive moms ($10\,000 - 40$). X resultat påverkas inte, eftersom priset motsvarar kostnaden för optionen om 400 kr plus inköpspriset för varorna om 9 560 kr ($400 + 9\,560 = 9\,960$).
 - X kund betalar 12 450 kr inklusive moms i stället för 12 500 kr, dvs. 9 960 kr plus 25 procent moms, 2 490 kr, därpå blir 12 450 kr ($9\,960 + 2\,490$). Jfr nedan D). Det ger X en konkurrensfördel gentemot andra leverantörer av samma sorts varor, genom att priset blir 50 kr lägre inklusive moms för X kund ($12\,500 - 12\,450$), dvs. 40 kr exklusive moms.
 - Staten får totalt sett 10 kr mindre i momsintäkter ($2\,500 - 2\,490$). Optionen om 400 kr sänker momsen med 100 kr på uttaget av varorna från 2 500 kr till 2 400 kr, men det blir ett nollsummespel eftersom utgående moms och ingående moms om 2 400 kr tar ut varandra. Jfr nedan C). Det är på grund av att Y kan sänka sin kostnads massa genom att minska bankräntan som priset till X kund kan sänkas med 40 kr utan att det påverkar resultatet hos vare sig X eller Y. Statens momsintäkter blir lägre i motsvarande mån, dvs. 10 kr lägre ($2\,500 - 2\,490$ eller $25\text{ procent} \times 40$ eller $20\text{ procent} \times 50$).
- Ovan har för enkelhetens skull antagits att X inte gör något påslag för vinst när varorna vidare säljs till kund. Förfarandet med matchning av särreglerna i 9 c kap. ML mot reglerna om finansiella tjänster i 3 kap. 9 § ML kan användas för ett vinstpåslag motsvarande enbart en andel av prissänkningen som det föranleder, och ändå innebära att priset till slutkund blir lägre än för leverantörer som inte använder förfarandet. Antag att X gör ett vinstpåslag motsvarande halva prissänkningen om 40 kr exklusive moms som förfarandet föranleder i exemplet. Det innebär att X sätter som pris på varorna 9 980 kr exklusive

moms ($9\,960 + \frac{1}{2} \times 40$). Priset till kund blir således 12 475 kr inklusive moms [$9\,980 + 2\,495$ (25 procent \times 9 980)], vilket är 25 kr lägre än alternativet 12 500 kr inklusive moms. I det här fallet blir statens momsintäkter 5 kr mindre jämfört med alternativet utan användning av matchningsförfarandet ($2\,500 - 2\,495=5$), i stället för 10 kr mindre som gällde när X inte gjorde något vinstpåslag alls.

- A) Y:s omsättning av optionen till X utgör värdepapper och omsättningen av den är undantagen från skatteplikt enligt bestämmelserna om finansiella tjänster – jfr 3 kap. 9 § första st. och tredje st. 1 ML och art. 135.1 f i mervärdesskattedirektivet. I sista satsen av direktivbestämmelsen anges att från begreppet värdepapper etc. utesluts i förevarande sammanhang handlingar som representerar äganderätt till varor och sådana rättigheter eller värdepapper som avses i art. 15.2. Art. 15.2 saknar intresse här, eftersom den gäller rättigheter till fast egendom. Av intresse är i stället art. 9 i tillämpningsförordningen, där det anges att försäljningen av en option i de fall som en sådan transaktion skulle falla inom tillämpningsområdet för art. 135.1 f i direktivet och utgöra beskattningsbar transaktion enligt huvudregeln för tillhandahållande av tjänster, art. 24.1 i mervärdesskattedirektivet, ska sådant tillhandahållande av tjänster ”betraktas som skilt från de underliggande transaktioner som tjänsterna hänför sig till”. Eftersom optionen inte grundar äganderätt till kopparpartiet (varorna), innan den har avropats, bör enligt min mening premien som Y erhåller från X för utfärdande, försäljning av optionen anses undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 9 § första st. och tredje st. 1 och art. 135.1 f i mervärdesskattedirektivet. Se dock nedan särskilt om art. 9 i tillämpningsförordningen och art. 24.1 i mervärdesskattedirektivet och privaträttsliga optioner – angående behov av precisering i art. 24.1 i direktivet.
- B) Y:s försäljning av kopparpartiet utgör en skattefri omsättning av varor enligt 9 c kap. 1 § första st. 4 jämförd med 9 § 2 ML, eftersom omsättningen sker under den tid varorna är placerade i skatteupplaget.
- C) Om förvärvaren av varan – här X – 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. För staten blir det således plusminusnoll: utgående moms 2 400 minus ingående moms 2 400.
- D) När varorna omsätts av X efter det att de har tagits ut ur skatteupplaget, gäller den generella skatteplikten för omsättning av varor och tjänster enligt 3 kap. 1 § första st. ML och den normala skattesatsen om 25 procent gäller för varan i fråga – koppar – enligt 7 kap. 1 § första st. ML.

Observera att blandad verksamhet kan uppkomma hos Y i exemplet och aktualisera omvärderingsreglerna i 7 kap. 3 a-3 d §§ ML, varvid följande får nämnas:

- Inslaget av momsfri finansiell tjänst genom användningen av optionen i exemplet kan medföra att Y får en blandad verksamhet som begränsar avdragsrätten för ingående moms. Då kan – för det fall parterna är så kallade förbundna parter enligt reglerna i 7 kap. 3 a-3 d §§ ML – omvärdering av prissättningen på varorna i fråga till marknadsvärde aktualiseras på grund av dessa regler (och 1 kap. 9 § ML). Därför bör sådan momsfri omsättning avseende finansiella tjänster hos Y vara lägre än fem (5) procent av Y:s totala omsättning (dvs. av momsfri omsättning plus momspliktig omsättning) i verksamheten. Då har Y alltså full avdragsrätt för ingående moms enligt den så kallade 95-procentregeln i 8 kap. 14 § första st. 1 ML. Därmed omfattas Y:s verksamhet inte av begränsningen av avdragsrätten för ingående moms i blandade verksamheter enligt 8 kap. 13 § ML, och Y omfattas inte av 7 kap. 3 b § 2 ML i omvärderingsreglerna.
- I exemplet blir förhållandet mellan momsfri omsättning av option och total omsättning hos Y fyra (4) procent (400/10 000). Sålunda aktualiseras inte omvärderingsreglerna, även om X och Y är förbundna parter enligt dessa regler.

Jag lämnar följande avslutande kommentarer till exemplet:

- 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 i en anläggning för tillfällig lagring, ett tulllager eller en frizon 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 sådant lager (jfr 9 c kap. 1 § första st. 3) och inte – såsom enligt 9 c kap. 1 § första st. 2 – av tjänster som avser en omsättning av en vara som är placerad i skatteupplaget.⁵⁷⁹ Processuellt sett får dessutom nämnas att det är SKV som har bevisbördan beträffande omsättningens storlek,⁵⁸⁰ dvs. beträffande beskattningsunderlaget.
- Sålunda bör det beskrivna matchningsförfarandet för att sänka det momsmässiga beskattningsunderlaget tillämpas för varor

⁵⁷⁹ 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.

⁵⁸⁰ 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".

enligt någon av de 27 punkterna i 9 c kap. 9 § ML, såsom koppar, vilka placeras i skatteupplag. Dessutom bör, med hänsyn till att förhållandet mellan momsfri omsättning av option och total omsättning inte ska diskvalificera 95-procentregeln för fullt avdrag för ingående moms i blandade verksamheter, förfarandet vara av intresse för företag med stora volymer av sådana varor.

- De särskilda bestämmelserna om vem som är skattskyldig i 9 c kap. i ML kan 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. Dock får det enligt SKV anses vara ovanligt att någon som inte är beskattningsbar person tillämpar reglerna om undantag från skatteplikt i tullager och skatteupplag.⁵⁸¹
- Vid avtalsskrivningen bör särskild uppmärksamhet ägnas åt att klart ange att det beskrivna matchningsförfarandet gäller två skilda omsättningar, dvs. först sker en omsättning av optionen och sedan sker en omsättning av varorna. Avtalet mellan X och Y kan bedömas avse sammansatta transaktioner (eng., *composite supplies*).
 - Om en sammansatt transaktion föreligger, och bedöms gälla två ersättningar och därmed två omsättningar, såsom i exemplet ovan, är det möjligt med matchningsförfarandet avseende Y:s omsättningar av optionen respektive av varorna som är placerade i skatteupplaget, för att åstadkomma att beskattningsunderlaget på X uttag av varorna blir lägre momsmässigt sett.

Det nyss anförda förutsätter emellertid att utfärdandet, försäljningen av optionen anses undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 9 § första st. och tredje st. 1 och art. 135.1 f i mervärdesskattedirektivet: Jämför ovan A) samt vad som nedan anges om art. 9 i tillämpningsförordningen och behov av precisering i art. 24.1 i mervärdesskattedirektivet avseende privaträttsliga optioner. För övrigt kan för frågeställningen om samma avtal medför en eller flera omsättningar en viss jämförelse göras med resonemanget i SRN i förhandsbeskedet RÅ 2005 ref. 11 (som fastställdes av HFD). Där gällde frågan tillämplig momssats för golflektioner. Majoriteten i SRN bedömde ett åtagande att vid senare tillfälle tillhandahålla golflektioner som separata tjänster: själva åtagandet ansågs utgöra en omsättning och tillhandahållandet av golflektionerna en annan omsättning. Själva åtagandet ansågs inte utgöra en tjänst inom idrottsområdet som omfattas av den reducerade momssatsen om 6 procent i enlighet med 3 kap. 11 a § första st. och 7 kap. 1 § tredje st. 10 ML. I stället ansågs det utgöra en tjänst som

⁵⁸¹ Se SKV:s ställningstagande 2014-02-14, dnr 131 770374-13/111.

omfattas av den generella momssatsen om 25 procent. 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 att 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).⁵⁸²

- Om en sammansatt transaktion hos Y skulle bedömas gälla *en* ersättning och därmed *en* omsättning, kan omsättningen 1) anses ha olika momsmässig karaktär med avseende på optionen respektive varorna *eller* 2) ersättningen anses lämnad dels som ett förskott, dels som återstående del av ersättningen som grundar omsättning av vara enligt 2 kap. 1 § första st. 1 ML, vilket jag benämner förskottsfallet. Jag anser att ett matchningsförfarande hos Y inte kan användas i något av dessa båda fall för att sänka beskattningsunderlaget för varorna vid X uttag av dem från skatteupplaget. Det förutsätter att fråga är om två omsättningar vid olika tidpunkter hos Y: först en skattefri omsättning av optionen och sedan en skattefri omsättning av varorna när de är placerade i skatteupplaget.

1) I förevarande fall med *en* omsättning vid *ett* tillfälle hos Y ska omsättningen i det förstnämnda fallet delas upp i två delar av olika momsmässig karaktär, enligt den delningsprincip som är huvudregel i sådana fall enligt 7 kap. 7 § ML: Den del av omsättningen som avser den skattefria finansiella tjänsten ger inte rätt till avdrag för ingående moms i verksamheten, medan den del av omsättningen som avser den skattefria omsättningen av varorna som är placerade i skatteupplaget ger återbetalningsrätt för ingående moms på förvärv i verksamheten, vilket innebär att så kallad *nollbeskattning* sker i den delen.

2) I det andra fallet – förskottsfallet – får en huvudsaklighetsprincip tillämpas, där omsättningen av varorna måste bedömas utgöra det dominerande inslaget i Y:s prestation, varför omsättningen omfattas av en *nollbeskattning* momsmässigt, där förskottet kommer att ingå som en del i beskattningsunderlaget för en sådan *nollbeskattning* hos Y när Y säljer varorna till X under den tid varorna alltjämt är placerade i skatteupplaget. Följande gäller för Y beträffande förskottet.

⁵⁸² Jfr Forssén 2018 (1), s. 191 (avsnitt 12 213 153). Jfr även s. 101 och 102 i Forssén 2017 (4).

Ett förskott medför skattskyldighet för den som uppbär det, om omsättningen av varan eller tjänsten är skattepliktig när förskottet uppbärs (jfr 1 kap. 3 § andra st. andra men. ML). Det innebär att förskottet inte föranleder skattskyldighet för Y, eftersom varorna är placerade i skatteupplaget och en omsättning av varorna då vore undantagen från momsplikt enligt 9 c kap. 1 § första st. 4 jämförd med 9 § 2 ML – jfr ovan B). Y säljer varorna till X momsfritt när varorna är placerade i skatteupplaget. Det medför emellertid inte att Y:s rätt att lyfta ingående moms på förvärv i verksamheten begränsas, eftersom omsättning som undantas från skatteplikt enligt 9 c kap. 1 §, som nämnts, ger återbetalningsrätt för ingående moms i verksamheten enligt 10 kap. 11 § första st. ML. Med andra ord ingår, som framgår ovan, förskottet i ett beskattningsunderlag om 10 000 kr exklusive moms som medför en *nollbeskattning* hos Y när Y säljer varorna till X under den tid de är placerade i skatteupplaget. I förskotts-fallet är det således, till skillnad från i fall 1), inte fråga om att Y gör en från skatteplikt okvalificerat undantagen omsättning av tjänst som varken skulle medföra avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms i verksamheten. För övrigt får nämnas att om X vore etablerad i ett land utanför EU skulle den tjänsten också *nollbeskattas* (jfr 10 kap. 11 § *andra* st. 1 ML), och Y skulle inte heller i fall 1) behöva iaktta regler om blandad verksamhet eller (för det fall X och Y är förbundna parter) omvärderingsreglerna. Under samma förutsättning – dvs. om X vore etablerad utanför EU – gäller dessutom detsamma för Y i fallet ovan med *två* omsättningar.

*Särskilt om art. 9 i tillämpningsförordningen och art. 24.1 i mervärdesskattedirektivet och privaträttsliga optioner – angående behov av precisering i art. 24.1 i mervärdesskattedirektivet*⁵⁸³

Art. 9 i tillämpningsförordningen avser, som nämnts, bland annat huvudregeln angående tillhandahållande av tjänster i mervärdesskattedirektivet, dvs. art. 24.1 i direktivet. Art. 9 i tillämpningsförordningen anger, som också nämnts, att försäljningen av en option ska, i de fall en sådan försäljning är en transaktion inom tillämpningsområdet för art. 135.1 f i mervärdesskattedirektivet, utgöra ett sådant tillhandahållande av tjänster som avses i art. 24.1 i direktivet. Därvid ska tillhandahållandet av tjänster betraktas som skilt från de underliggande transaktioner till vilka tjänsterna hänför sig.

Jag anser att det föreligger ett behov av en precisering av vad som omfattas av huvudregeln i art. 24.1 i direktivet. Den bör ske genom införande av en särskild punkt i art. 24, inte genom art. 9 i tillämpningsförordningen. Jag anser att ett begrepp som värdepappershandel även framgent bör utvecklas genom EU-domstolens rättspraxis, såsom redan har skett genom målet EU-målet C-2/95 (SDC) av innebörd att handeln med värdepapper omfattar handlingar som förändrar den rättsliga och finansiella situationen mellan parterna. Redan av EU-målet C-235/00 (CSC) framgår att undantaget i direktivets

⁵⁸³ Jfr Forssén 2018 (1), s. 267 (avsnitt 12 213 235).

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. Att särskilt för optioner ange i art. 9 i tillämpningsförordningen vad som redan följer av EU-domstolens rättspraxis kan enligt min mening ge uppfattningen att det skulle vara oklart hurvida 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 i mervärdesskattedirektivet (och av art. 15.2 i mervärdesskattedirektivet). Det kan dock enligt min uppfattning föreligga ett behov av precisering av vilka slags optioner som omfattas av undantaget från skatteplikt för finansiella tjänster, varvid jag får anföra följande:

- Om det ska ske en sådan precisering av undantaget från skatteplikt som jag nämner ovan, bör den ske i mervärdesskattedirektivet, i stället för i tillämpningsförordningen.
- Oavsett i vilken rättsakt preciseringen sker, 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. Före Sveriges EU-inträde 1995 anförde jag att det för en privaträttslig option inte finns någon marknad, och därför utgör utfärdandet av sådan option inte värdepappershandel.⁵⁸⁴ Nu finns det inte någon sådan preciserande gränsdragning gentemot privaträttsliga optioner, varför jag anser att utfärdande av sådana omfattas av undantaget från skatteplikt enligt art. 135.1 f i mervärdesskattedirektivet.

Konklusioner

Jag har inte funnit något i EU:s mervärdesskattedirektiv eller i tillämpningsförordningen som skulle underkänna att en matchning/kvittning av en skattefri omsättning av en vara under tiden den är placerad i skatteupplag enligt 9 c kap. ML mot en skattefri

⁵⁸⁴ Jfr s. 142 och 143 i Forssén 1994.

finansiell tjänst enligt 3 kap. 9 § ML kan medföra att beskattningsunderlaget och därmed priset på en skattepliktig omsättning av varan efter det att den tagits ut ur skatteupplaget sänks. Således borde enligt min mening lagstiftaren kanske beakta att säljaren och köparen därigenom kan kringgå HFD:s rättspraxis avseende de allmänna reglerna i ML, vilken innebär att beskattningsunderlaget för varan inte får sänkas genom att det *matchas* av en rabatt för *snabb betalning*. Förfarandemissbruk skulle dock kunna anses förekomma, om samma vara omfattas av flera omgångar av det beskrivna matchningsförfarandet.

10. SAMMANFATTNING OCH KONKLUSIONER

SAMMANFATTNING

Inledning

Utredningar om moms de senaste åren har inte lett till någon reformering av de särskilda reglerna om vem som i vissa fall är skattskyldig enligt 1 kap. 2 § sista st. ML. Jämför härvidlag nämnda SOU 2002:74, som inte har lett till förslag om lagändringar ännu, respektive nämnda Finansdepartementets promemoria av 2012-11-23 och prop. 2012/13:124, vilka ledde till att huvudregeln om skattesubjektet i 4 kap. 1 § första st. första men. ML fick samma lydelse som art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet, genom SFS 2013:368, samt Ds 2009:58 (Mervärdesskatt för den ideella sektorn, m.m.). Inte heller den utredning som Regeringen tillsatte den 22 juni 2016 enligt Dir. 2016:58, och som senast den 1 april 2019 ska vara klar med en strukturell översyn av ML förväntas behandla de särskilda fallen av skattskyldighet i ML. I *Momsreform i Sverige: Förslag till ändrade mervärdesskatteregler nationellt och på EU-nivå* – från oktober 2016 – lämnade jag ett antal förslag till ändringar av ML och av vissa EU-regler om moms. Den boken baseras på Forssén 2015 (1), föregående upplaga från 2016 av Forssén 2018 (1) och på första upplagan – från september 2016 – av Forssén 2017 (1) samt på föregående upplaga från 2015 av Forssén 2015 (2). Jag mejlade den 23 november 2016 boken till Regeringen, och utredningssekreteraren tackade för att de fick en hel bok i ämnet momsreform så tidigt under sitt arbete. I förevarande bok återfinns den boken i stort sett i avdelning I. I februari 2018 publicerade jag *Särskilda regler om momsskyldighet*, som i förevarande bok återfinns i sin helhet i avdelning II. Den boken mejlade jag den 20 februari 2018 till finansdepartementets expertgrupp, och fick ett mejl med tack samma dag. Med den boken har Regeringen också möjlighet att behandla de särskilda reglerna i ML om vem som i vissa fall är skattskyldig. Jag sammanfattar följande i det hänseendet.

6 kap. 1 § ML

Genom SFS 2013:368 upphävdes den 1 juli 2013 den tidigare kopplingen för bestämningen av skattesubjektet i 4:1 ML till 13 kap. IL. Därför är den särskilda bestämmelsen om skattskyldighet i 6 kap. 1 § ML för handelsbolag och EEIG obsolet, och bör utmönstras ur ML. Dessa juridiska personer ska, liksom andra rättssubjekt, numera bedömas enligt huvudregeln i 4 kap. 1 § ML för vem som är beskattningsbar person.

6 kap. 2 §, 6 kap. 7 och 8 §§ och 9 kap. 1 och 2 §§ ML

Beträffande reglerna om enkla bolag (och partrederier) i 6 kap. 2 § ML (och 5 kap. 2 § SFL) och om förmedling enligt i 6 kap. 7 och 8 §§ ML respektive om frivillig skattskyldighet för fastighetsuthyrning i 9 kap. 1 och 2 §§ ML får särskilt nämnas, att behov föreligger av en anpassning till begreppet beskattningsbar person enligt 4 kap. 1 § första st. första men. ML, som motsvarar art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet, respektive art. 137.d i mervärdesskattedirektivet.

Anpassningen som jag föreslår skulle bestå i att det i framför allt de särskilda reglerna om vem som är skattskyldig i 6 kap. 2 §, 6 kap. 7 och 8 §§ och 9 kap. 1 och 2 §§ ML införs ett särskilt st. liknande det som finns i reglerna om mervärdesskattegrupper, nämligen 6 a kap. 1 § andra st. ML, där följande anges:

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

Att en sådan bestämning av skattskyldig med en koppling till de allmänna bestämmelserna och huvudregeln i 1 kap. 2 § första st. 1, med hänvisning till huvudregeln i 1 § första st. 1 och därigenom bl.a. till 4 kap. 1 §, saknas i de särskilda bestämmelserna om vem som i vissa fall är skattskyldig (momsskyldig) enligt 6 kap., 9 kap. och 9 c kap. ML är en fundamental brist i förhållande till EU:s mervärdesskattedirektiv.

Genom den bristen kan 1 kap. 2 § sista st. ML, med hänvisning till 6 kap., 9 kap. och 9 c kap., anses utvidga begreppet skattskyldig i ML, och därmed kretsen av vilka som kan anses som skattskyldiga enligt ML, i förhållande till huvudregeln om vem som är skattskyldig enligt 1 kap. 2 § första st. 1 ML.

Utvidgningen som nämnda brist i ML medför öppnar för en tolkning av innebörd att en vanlig privatperson – en konsument – kan komma att omfattas av mervärdesskatten. Det strider mot den grundläggande tanken med mervärdesskatten om att åtskilja beskattningsbara personer – företagare – från konsumenterna - vanliga privatpersoner – vilka ska bära den moms (skattebärare) som företagen tar ut på priset på en vara eller tjänst.

Den åtgärd som jag föreslår har främst bäring på de särskilda fallen av vem som är skattskyldig enligt 6 kap. 2 §, 6 kap. 7 och 8 §§ och 9 kap. 1 och 2 §§ ML. Det rör sig i dessa fall enbart om en åtgärd för att åstadkomma åtminstone att ML i den grundläggande frågan om vem som är skattskyldig blir konform med huvudregeln om skattesubjektet enligt art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet. Beträffande framför

allt enkla bolag (och partrederier) återfinns ytterligare problemställningar att åtgärda, vilka berörs i Forssén 2015 (1).

6 kap. 4 § ML

För övrigt föreslår jag nämnda åtgärd beträffande regeln om skattskyldighet för dödsbon, 6 kap. 4 § ML, men därvidlag främst för att undvika konkurrensnedvridning, genom att momspliktiga transaktioner i ett oskiftat dödsbo undgår beskattning på grund av att den avlidne inte var skattskyldig enligt ML.

6 kap. 3 § ML

Av samma skäl, dvs. konkurrensneutralitetsskäl, föreslår jag att det i samband med regeln om skattskyldighet för konkursbon, 6 kap. 3 §, och reglerna i 8 a kap. om jämkning av ingående moms avseende fastigheter i konkursbon, införs bestämmelser som gör att en neutral mervärdesbeskattning åstadkoms, trots att konkursboet aldrig blir fastighetsägare avseende sådan investeringsvara.

Enligt 8 a kap. 13 § första st. första men. ML *kan*, som nämnts, konkursboet *överta* konkursgäldenärens rättighet och skyldighet att jämka avdrag för ingående moms, förutsatt att konkursboet är skattskyldigt enligt 6:3. *Övertagandet* av nämnda rättighet och skyldighet ska enligt 8 a kap. 13 § första st. andra men., som nämnts, ske innan *konkursboet överlåter fastigheten*, men gäller från det att konkursboet 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, som nämnts, 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.⁵⁸⁵ Det enda som återstår att beakta därvidlag är 8 a kap. 11 och 12 §§. Eftersom dessa regler förutsätter överlåtelse av fastigheten från konkursgäldenären till konkursboet, vilket aldrig sker, utan *fastighetsägaren* är hela tiden konkursgäldenären, föreslår jag följande ang. 8 a kap. i förevarande hänseende:

Det borde anges att konkursförvaltaren ska kunna upprätta en sådan handling som ska utfärdas enligt 8 a kap. 15-17 §§ ML – för övertagande av rättigheter och skyldigheter att jämka avdrag för ingående moms avseende investeringsvara som utgör fastighet – både

⁵⁸⁵ Jfr ordet *kan* i 8 a kap. 13 § första st. första men. ML.

för konkursboet och konkursgäldenären (som själv saknar rådighet på grund av konkursen), för att 6 kap. 3 § och 8 a kap. 13 § ML ska kunna innebära att konkursboet har övertagit konkursgäldenärens rättighet och skyldighet ang. jämkning av ingående moms från fastighetsägaren (konkursgäldenären).

6 kap. 6 § ML

Eftersom 1 kap. 2 § sista st. ML kan anses utvidga begreppet skattskyldig i förhållande till huvudregeln om vem som är skattskyldig enligt 1 kap. 2 § första st. 1 ML också beträffande den särskilda skattskyldighetsregeln för statliga affärsverk i 6 kap. 6 §, bör den regeln för att åstadkomma konformitet med art. 13 i mervärdesskattedirektivet, ersättas med att det i 4 kap. 6 § anges att varje statligt affärsverk är en självständig beskattningsbar person.

9 c kap. ML

Reglerna i 9 c kap. ML är ett av exemplen i 1 kap. 2 § sista st. ML på *särskilda bestämmelser om vem som i vissa fall är skattskyldig*, och kan således i princip också innebära en utvidgning av skattskyldighetsbegreppet i förhållande till de allmänna bestämmelserna och huvudregeln om vem som är skattskyldig enligt 1 kap. 2 § första st. 1 ML. Emellertid är det inte i första hand den aspekten som jag lägger på de särskilda reglerna om varor i vissa lager enligt 9 c kap. ML, vilka närmast motsvaras av bestämmelserna i art. 154-163 i mervärdesskattedirektivet. I stället berör jag i Avd. II., liksom i min artikel Forssén 2018 (4), att det kan finnas anledning att ändra i såväl direktivbestämmelserna och i 9 c kap. ML, så att upplägg undviks, där de allmänna bestämmelserna om bestämningen av beskattningsunderlaget åsidosätts. Jag beskriver i sammanfattning den situation som kan uppkomma enligt följande.

En köpare kan förvärva en vara som är skattepliktig enligt ML, liksom enligt EU:s mervärdesskattedirektiv, till ett lägre pris på grund av att säljaren har kunnat sänka priset på sin försäljning av varan till köparen, genom föregående åtgärder under det att varan har varit placerad i vissa lager enligt reglerna i 9 c kap. ML och i art. 154-163 i mervärdesskattedirektivet. Det ger säljaren konkurrensfördelar gentemot andra leverantörer som har haft sina varor i lager som omfattas av de allmänna bestämmelserna i ML och mervärdesskattedirektivet. På följande sätt kan priset på varan indirekt påverkas, så att det blir lägre:

Det finns enligt min mening inte något i mervärdesskattedirektivet som skulle underkänna att en sänkning av beskattningsunderlaget och därmed av priset på varan baseras på en matchning/kvittning av

skattefri omsättning av varan under tiden den varit placerad i visst lager mot en skattefri finansiell tjänst.

Därför borde kanske lagstiftaren beakta att säljaren och köparen därigenom 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*. Förfarandemissbruk bör inte heller kunna anses komma i fråga – i vart fall inte om samma vara enbart omfattas av en omgång av det beskrivna matchningsförfarandet.

KONKLUSIONER

Särskilt om konklusioner ang. 6 kap. 2 § och 6 kap. 7 § ML

Beträffande de särskilda fallen av vem som är skattskyldig enligt 6 kap. 2 §, 6 kap. 4 §, 6 kap. 7 och 8 §§ och 9 kap. 1 och 2 §§ ML föreslår jag enligt ovan en anpassning till begreppet beskattningsbar person, genom att det i respektive av dessa regler införs, i likhet med 6 a kap. 1 § andra st. ML, ett särskilt st. med en koppling till de allmänna bestämmelserna och huvudregeln i 1 kap. 2 § första st. 1 ML för bestämningen av skattskyldigheten. Framför allt beträffande enkla bolag (och partrederier) och 6 kap. 2 § ML finns i Forssén 2015 (1) en omfattande genomgång av den regeln – representantregeln – där nämnda anpassning till EU-rätten på området enbart utgör en del. Att den delen beträffande tolkningen av 6 kap. 2 § berörs här beror på att den åtgärd som jag föreslår får anses utgöra ett minimum av åtgärder, för att åtminstone åstadkomma att den för mervärdesskatten grundläggande åtskillnaden mellan skattesubjekten och konsumenterna upprätthålls, och på att samma problem, som beskrivits ovan, återkommer i bl.a. den särskilda regeln om förmedling i 6 kap. 7 § ML.

Lagrummet 6 kap. 7 § ML är särskilt angeläget att åtgärda för konformitet mervärdesskattedirektivet, eftersom SKV brukar hävda att ”6:7-fall” omfattar beskattningssituationer som inte motsvarar verkliga förhållanden inom affärlivet.

Gemensamt för 6 kap. 2 § och 6 kap. 7 § är att reglerna emanerar från tiden före den första svenska mervärdesskattelagstiftningen, dvs. från tiden före GML som infördes 1969. Reglerna överfördes okritiskt från 1959 års förordning om allmän varuskatt till GML, och vidare till ML den 1 juli 1994. Någon analys av reglerna skedde inte heller med anledning av Sveriges EU-inträde 1995. Eftersom de båda reglerna sålunda härrör från en annan kontext än den som gäller därefter, bör de undersökas med förtur, dvs. de bör undergå en analys från lagstiftarens

sida oavsett om lagstiftaren har för avsikt att behandla övriga av de särskilda fallen av skattskyldighet i 6 kap., 9 kap. 9 c kap. ML.

Särskilt om konklusioner ang. 9 c kap. ML

Beträffande de särskilda reglerna om varor i vissa lager enligt 9 c kap. ML har jag, som nämnts, inte funnit något i EU:s mervärdesskattedirektiv eller i tillämpningsförordningen som skulle underkänna att en matchning/kvittning av en skattefri omsättning av en vara sker under tiden den är placerad i skatteupplag mot en skattefri finansiell tjänst enligt 3 kap. 9 § ML, varigenom beskattningsunderlaget för aktuell vara kan sänkas i strid mot HFD:s rättspraxis avseende de allmänna reglerna i ML. Det öppnar för upplägg som innebär att vinsten på försäljningen av varan efter det att den upphört att vara placerad i ett skatteupplag skulle kunna bestå enbart i den sänkta momsens på varan. Jag bortser från att förfarandemissbruk skulle kunna anses förekomma, om samma vara omfattas av flera omgångar av det beskrivna matchningsförfarandet.

Om lagstiftaren inte gör något åt den beskrivna situationen beträffande 9 c kap. ML, vilket förutsätter att lagstiftaren uppmärksammar EU på den, kan underlåtenhet att åtgärda 6 kap. 2 § ML utnyttjas för kombinerade upplägg, där exempelvis en vanlig privatperson skulle kunna omfattas av mervärdesskatten med avdragsrätt för ingående moms på förvärv av varan. Se där: upplägget avseende 9 c kap. kan ge ytterligare en momsfordel, genom att 6 kap. 2 § läggs till i sammanhanget. I Forssén 2015 (1) finns således en hel del inspiration för lagstiftaren och andra att hämta beträffande upplägg och lagstiftningsåtgärder mot sådana.

Förslag till forskning eller lagändringar

Jag föreslår enligt ovan att åtminstone den lagändring avseende 6 kap. 2 § ML som jag upprepar i denna bok från Forssén 2015 (1) genomförs. Samma lagändring – dvs. införande i respektive lagrum av ett särskilt st. med koppling till de allmänna bestämmelserna och huvudregeln om vem som är skattskyldig enligt 1 kap. 2 § första st. 1 – bör genomföras också beträffande 6 kap. 4 §, 6 kap. 7 och 8 §§ och 9 kap. 1 och 2 §§ ML. Beträffande den särskilda regeln om förmedling i 6 kap. 7 § ML anser jag att den – och närmast motsvarande bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet (art. 14. 2 c och art. 28) – bör beforskas, oavsett om nämnda förslag från min sida till lagändring genomförs.

En annan fråga som bör beforskas, oavsett om nämnda lagändring genomförs, är fenomenet med dubbelkompensation för samma momsutgifter vid tillämpningen av jämningsreglerna i 8 a kap. i samband med konkurs, där dessa regler berörs angående investeringsvara

som utgör fastighet i samband med tillämpningen av 6 kap. 3 § ML avseende konkursbon. Frågan gäller då bl.a. huruvida parterna vid en fastighetsöverlåtelse – i enlighet med 8 a kap. 12 § första st. andra men. ML – kan så att säga avtala bort SKV:s möjlighet att ålägga köparen av fastigheten som omfattas av frivillig skattskyldighet jämkningsskyldighet, genom att överlåtaren först åtar sig att jämka enligt avtal med köparen och sedan ansöker om att försätta sig i konkurs, innan jämkning skett.

Även frågeställningen avseende 9 c kap. ML bör enligt min mening beforskas eller leda till lagändringar. Den skulle kunna ingå i ett större forskningsprojekt, där 9 c kap. ML i sin helhet behandlas, t.ex. som ett inslag i ett projekt avseende internationell handel, inkomstskatt och indirekta skatter. Eftersom särreglerna i 9 c kap. beträffande varor i vissa lager inte bara berör omsättningar inom landet, utan även internationell varuhandel, skulle den forskning som jag föreslår kunna ske i samband med det pågående OECD-projektet avseende inkomstskatt som benämns BEPS (*base erosion and profit shifting*). En huvudfråga där är internprissättning mellan parter i intressegemenskap, varvid avsikten är att åtgärda konstlade avvikelser från priser som sätts mellan oberoende parter. Prisproblematiken som jag tar upp angående matchande prestationer momsmässigt sett bör i forskningshänseende inte ses som en isolerad momsfråga, utan bör sättas i relation till den så kallade korrigeringsregeln avseende oriktig prissättning i 4 kap. 19 och 20 §§ IL, och lagen (2009:1289) om prissättningsbesked vid internationella transaktioner. Dessa inkomstskatterättsliga regler kan jämföras med frågorna här om 9 c kap. ML och om 7 kap. 3 a-3 d §§ ML angående omvärdering till marknadsvärde av prissättningen mellan förbundna parter, där säljaren eller köparen har så kallad blandad verksamhet och därmed begränsad avdragsrätt för ingående moms. Notera att begreppet marknadsvärde för tillämpning av omvärderingsreglerna har en särskild definition i 1 kap. 9 § ML, vilken kan avvika från bestämmingen av marknadsvärde enligt 61 kap. 2 § IL.

För sammanhanget och eventuella forskningsinsatser eller lagstiftarens åtgärder får jag också nämna att jag i annat sammanhang har föreslagit att ett tillägg bör göras i 3 kap. 9 § ML för att motverka att skattepliktig byteshandel kan gömmas ”bakom bitcoins”.⁵⁸⁶ Mitt förslag innebär att undantag från skatteplikt för bank- och finansieringstjänster eller värdepappershandel inte bör omfatta 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

⁵⁸⁶ Jfr Forssén 2018 (1), s. 193 (avsnitt 12 213 153). Jfr även s. 104 och 105 i Forssén 2017 (4).

även införs i 3 kap. 23 § 1 ML – vid sidan av sedlar och mynt – och med samma bestämning av vad som avses som jag föreslår för 3 kap. 9 §. Begreppet *lagligt* betalningsmedel i 3 kap. 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.

Beträffande 9 c kap. ML får nämnas att jag mejlade den 5 januari 2018 till Finansdepartementet min artikel Forssén 2018 (4), och nämnde att den kan vara av intresse för vad som anförs om s.k. call-off stock i EU-kommissionens förslag den 4 oktober 2017 till ett definitivt system för handeln mellan EU-länder – COM(2017) 569 final. Finansdepartementet skickade ett svarsmejl den 10 januari 2018, och tackade för denna input.

Jag har också, som nämnts, mejlat den 23 november 2016 min bok *Momsreform i Sverige: Förslag till ändrade mervärdesskatteregler nationellt och på EU-nivå* – från oktober 2016 – till Regeringen. Med den boken och förevarande bok har Regeringen en tämligen fullständig genomgång av vilka materiella regler i ML och mervärdesskattedirektivet som bör ändras. Regeringen tillsatte den 22 juni 2016 enligt Dir. 2016:58, en utredning som ska vara klar senast den 1 april 2019 med en genomgång av ML, men den avser enbart en strukturell översyn av ML.

Även om Regeringen tackade också för boken som jag mejlade den 23 november 2016, är jag tveksam till att det leder till något konstruktivt från lagstiftarens sida. Det enda som kan uppfattas ha lett till någon lagändring med anledning av mitt arbete är att huvudregeln om skattesubjektet i 4 kap. 1 § första st. första men. ML fick samma lydelse som art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet, genom SFS 2013:368 den 1 juli 2013. Det var huvudfrågan i min licentiatavhandling – Forssén 2011 – men användningen av begreppet skattskyldig i ML och SFL för bestämningen avdragsrätten och skyldigheten att momsregistrera sig, och huruvida det är EU-konformt, dvs. bifrågorna D och E i Forssén 2011, har inte lett till någon reaktion från lagstiftarens sida. Jag uppmärksammar det även i Forssén 2015 (1), som i sin första upplaga utgjorde min doktorsavhandling med disputation den 26 april 2013, och får här upprepa att min analys med flera förslag avseende 6 kap. 2 § ML (och 5 kap. 2 § SFL) angående enkla bolag (och partrederier) inte heller har föranlett förslag från lagstiftarens sida.

Epilog

SCHEMATISK ÖVERSIKT AV LAGRUM SOM BERÖRS I AVDELNINGARNA I. OCH II.

Schematisk översikt av lagrum som berörs i Avd. I.

Tabellen nedan anger de avsnitt i kapitlen 3 och 4 i Avd. I, där ändringsförslag anges för regler som berör moms. När förslag lämnas om att en regel bör ändras, upphöra eller tilläggas något anges den i **fetstil**. I övrigt anges regler som nämns i samband med sådana förslag. [OBS! Löpande anges i Avd. I. om en fråga även berörs i *Avd. II.*]

<i>Regeln/reglerna</i>	<i>berörs i</i>
1 kap. 2 § första st. 1	avsnitten 3.2.1, 3.3.3.2, 3.3.3.3, 3.3.4, 3.9.2, 3.9.5 och 4.5
1 kap. 2 § sista st. ML	avsnitten 3.1, 3.3.3.2, 3.3.3.3, 3.3.4, 3.3.6, 3.9.2, 3.9.5 och 4.5
1 kap. 6 § ML	avsnitten 3.7-3.7.3
1 kap. 18 § ML	avsnitt 3.7.2.1
3 kap. 2 § ML	avsnitten 3.2.3 och 4.5
3 kap. 4 § andra st. andra strecksatsen och 6 § ML	avsnitten 3.4.3, 3.4.4, 3.7.2.2 och 3.7.3
3 kap. 7 § ML	avsnitten 3.4-3.4.4
3 kap. 9 § ML och 3 kap. 23 § 1 ML	avsnitten 3.4.3, 3.4.4 och 3.5-3.5.4
3 kap. 10 § ML	avsnitten 3.4.3, 3.4.4, 3.5.2 och 3.5.4
3 kap. 10 a-10 c §§ ML	avsnitten 3.7.2.1 och 3.7.3
3 kap. 11 a § ML (och 7 kap. 1 § tredje st. 10 ML) och 4 kap. 8 § ML	avsnitten 3.5.3, 3.8.1, 3.8.3 och 3.8.5
4 kap. 1 § och 5 kap. 4 § ML och 2:2 tullagen	avsnitten 3.6-3.6.2
4 kap. 8 § ML	avsnitten 3.8-3.8.5
6 kap. 1, 2, 4, 7 och 8 §§ ML	avsnitten 3.3-3.3.6
- 6 kap. 1 och 4 §§ ML	avsnitt 3.3.6
- 6 kap. 2 § ML (och 5 kap. 2 § SFL)	avsnitten 3.3.5.2, 3.3.5.3 och 4.5
- 6 kap. 7 § och 8 § ML	avsnitten 3.3-3.3.4 och 4.5
6 kap. 3 § ML	avsnitten 3.9.3 (och 3.9.5 och 4.5)
6 kap. 6 § ML (och 1 kap. 16 § första men. ML) 4 kap. 7 och 8 §§ ML	avsnitt 3.8.2
6 a kap. 1 § första st. 3 ML (och 6 kap. 7 § ML)	avsnitten 3.3.3.3, 3.3.4 och 4.5
7 kap. 1 § tredje st. 1 ML	avsnitten 3.7.2.3 och 3.7.3
7 kap. 1 § tredje st. 8 ML	avsnitt 3.3.5.2

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

För övrigt berörs i Avd. I. – i avsnitt 5.3 – något om de regler om skattebefrielse av beskattningsbara personer med låg omsättning som infördes 2017 (SFS 2016:1069) i 1 kap. 1 § andra st. sista men. och 9 d kap. ML. Se därvid även: BILAGA TILL AVD I.

Schematisk översikt av lagrum som berörs i Avd. II.

I uppställningen nedan anges de kapitel i Avd. II. vari ändringsförslag lämnas avseende regler som berör moms. I de fall som jag lämnar förslag om att en regel bör ändras, upphöra eller tilläggas något anges sådan regel i **fetstil**. I övrigt anges vissa regler som nämns i samband med sådana förslag. Inom parentes anges om en regel även berörs i ett eller flera avsnitt i Avd. I.

Kap. 2 och 10: 6 kap. 1 § ML, ang. handelsbolag och europeisk ekonomisk intressegruppering (EEIG). [Jfr även Avd. I., avsnitt 3.3.6.]

Kap. 3 och 10: 6 kap. 2 § ML (och 5 kap. 2 § SFL), ang. enkla bolag och partrederier; och ang. Öresundskonsortiet (1 kap. 2 c § ML) samt **7 kap. 1 § tredje st. 8 ML** ang. momsproblem med exempelvis filmverk i enkla bolag. [Jfr även Avd. I., avsnitten 3.3.5.2, 3.3.5.3 och 4.5.]

Kap. 4 och 10: 6 kap. 7 § (och 8 §) ML, ang. mellanmän (förmedlare), 9 b kap. ML ang. resetjänster och 6 kap. 7 § särskilt ang. produktionsbolag inom artistområdet. [Jfr även Avd. I., avsnitten 3.3-3.3.4 och 4.5. OBS! 9 b kap. berörs enbart i Avd. II.]

Kap. 5 och 10: 6 kap. 4 § ML, ang. momsproblem med exempelvis i oskiftade dödsbon från tiden före 1997. [Jfr även Avd. I., avsnitt 3.3.6.]

Kap. 6 och 10: 6 kap. 3 § ML, ang. momsproblem med fastigheter i konkursbon, m.m. [Jfr även Avd. I., avsnitten 3.9.3 (och 3.9.5 och 4.5).]

Kap. 7 och 10: 6 kap. 6 § ML, ang. särskild momsskyldighet för statliga affärsverk. [Jfr även Avd. I., avsnitt 3.8.2.]

Kap. 8 och 10: 9 kap. 1 och 2 §§ ML, ang. frivillig skattskyldighet för vissa fastighetsupplåtelse. [Jfr även Avd. I., avsnitten 3.9.2 (och 3.9.5 och 4.5).]

Kap. 9 och 10: 9 c kap. 1 § ML, särskilt om varor i vissa lager. OBS! 9 c kap. berörs enbart i Avd. II.

Kap. 3 och 6: Art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet, ang. problemet med icke rättssubjekt och bestämningen av beskattningsbar person. [Jfr även Avd. I., avsnitten 3.3.5.2 och 3.3.5.3.]

Kap. 9 och 10: Tillämpningsförfordningen [Jfr även Avd. I., avsnitten 1.2, 4.4 och 4.5.]

URVAL AV MOMSFRÅGOR SOM BÖR BEHANDLAS AV LAGSTIFTAREN ELLER EU SAMT IDÉER OM METOD OCH ATT FORSKNINGEN BÖR STIMULERA LAGSKRIVNINGSSARBETET

A. Urval av momsfrågor som bör behandlas av lagstiftaren eller EU

Jag har, från de schematiska översikterna ovan i detta kapitel avseende lagrum som berörs i Avd. I. och II., valt ut vissa lagrum som lagstiftaren borde ta upp i en reform på momsområdet. I stället för att gå igenom samtliga av de momsfrågor vilka jag har nämnt åtminstone bör utredas av lagstiftaren eller EU, gör jag nedan ett urval bland framför allt sådana för moms-systemet centrala frågor som jag har berört och som särskilt kan passa för att beforskas. Utifrån dessa frågor lämnar jag i nästa avsnitt vissa idéer som syftar till att utveckla metodiken för forskningen om moms, och därigenom stimulera lagstiftningsarbetet om moms – framför allt beträffande själva lagskrivningsarbetet därvidlag.

1. Begreppet skattskyldig bör användas i ML endast i betydelsen skyldighet att redovisa och betala utgående moms. Begreppet motsvaras i mervärdesskattedirektivet av betalningsskyldig. I huvudregeln om avdragsrätten för ingående moms, **8 kap. 3 § första st. ML**, används begreppet *skattskyldighet* som ett nödvändigt rekvisit för uppkomsten av sådan rätt. Det kan föranleda en tolkning av innebörd att en beskattningsbar person måste ha gjort skattepliktig omsättning av varor eller tjänster, innan avdragsrätten uppkommer i verksamheten. Det strider mot EU-domstolens praxis. Därför bör lagrummet ändras så att det innehåller en formulering för bestämning av avdragsrättens uppkomst där skattskyldighet har ersatts med *beskattningsbar person*, vilket är det begrepp som används i närmast motsvarande bestämmelse i mervärdesskattedirektivet, art. 168 a).⁵⁸⁷
2. Bestämmelserna i **7 kap. 1 § första st. 3 och 4 SFL** om vem som ska momsregistreras bör ändras, så att skyldigheten att momsregistrera sig knyts till begreppet *beskattningsbar person*, i stället för till *skattskyldighetsbegreppet*. Därigenom omfattas beskattningsbara personer av skyldigheten att momsregistrera sig oavsett de avser att göra från skatteplikt okvalificerat undantagna omsättningar eller omsättningar som är skattepliktiga eller från skatteplikt kvalificerat undantagna. Därmed underlättas SKV:s kontrollverksamhet och framförhållningen för företagaren om vederbörande övergår till att göra skattepliktiga eller från skatteplikt kvalificerat undantagna omsättningar. Det bör också anges i **7 kap. 4 § SFL** att den beskattningsbara personen ska göra anmälan till SKV i momshänseende när *ekonomisk verksamhet*

⁵⁸⁷ Se Avd. I., avsnitten 3.2.1, 3.2.2.1, 3.2.2.2 och 3.2.4.

hos denne 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. I dag omfattas en beskattningsbar person som avser att göra från skatteplikt okvalificerat undantagna omsättningar av det allmänna skatteregistret, och är skyldig att anmäla sig till momsregistret först om denne övergår till att – enbart eller även – göra från skatteplikt kvalificerat undantagna omsättningar eller skattepliktiga omsättningar av varor eller tjänster.⁵⁸⁸

3. Beträffande den s.k. representantregeln i **6 kap. 2 § ML** och **5 kap. 2 § SFL**, som saknar motsvarighet i mervärdesskattedirektivet, föreligger en utvidgning av bestämmelsen av skattesubjekt momsmässigt sett i strid mot momsens grunder. Jag har tolkat regeln på så sätt att den öppnar för att en vanlig privatperson kan bli skattskyldig enbart på grund av sin roll som delägare i ett enkelt bolag eller ett partrederi. Grundläggande för momssystemet är att det ska göra en åtskillnad mellan å ena sidan skattesubjekten, vilka enligt huvudregeln i art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet ska ha karaktären av beskattningsbara personer, och å andra sidan konsumenterna, dvs. vanliga privatpersoner och anställda. Min tolkning har avgjorts av frågan om vad som avses med enkla bolag och partrederier enligt representantregeln, 6 kap. 2 § ML, varvid konstaterats att oavsett om den obligatoriska regeln i första men. eller den frivilliga regeln i andra men. är i fråga bestäms vad som däri avses med enkelt bolag eller partrederi av civilrätten. Ett bolag kan föreligga även om varken verksamhetsföremålet eller ändamålet är av ekonomisk natur, bara ändamålet är gemensamt. Den frivilliga regeln 6 kap. 2 § andra men. ML hänvisar dessutom till 5 kap. 2 § SFL, där uttrycket *för verksamheten* används. Det visar på att det enkla bolagets eller partrederiets verksamhet inte behöver vara en ekonomisk verksamhet. Därmed kan en delägare som är en vanlig privatperson anses som skattskyldig för sin andel i bolaget enbart på grund av rollen som delägare, enligt 6 kap. 2 § första men. ML.

Enligt min uppfattning föreligger sålunda ett behov av att förtydliga representantregeln så att en vanlig privatperson inte kan ges karaktären av skattskyldig enligt ML *via* att 6 kap. 2 § första men. ML skulle vara tillämplig för en sådan person, bara för att denne är delägare i en rättslig figur som utgör enkelt bolag (eller

⁵⁸⁸ Se Avd. I., avsnitten 4.1 och 4.5.

partrederi). Jag föreslår olika lösningar på problemet, vilka går ut på att antingen utmönstra representantregeln ur ML eller att behålla den i en modifierad lydelse. I sistnämnda fallet föreslår jag i huvudsak två lösningar. En hänvisning för representantregelns tillämplighet skulle kunna ske till 4 kap. 1 § ML och sålunda direkt till begreppet beskattningsbar person eller indirekt till det begreppet, genom att det – i likhet med vad som gäller för s.k. mervärdesskattegrupper enligt 6 a kap. 1 § andra st. ML – i ett särskilt stycke anges att skattskyldighet förutsätter att villkoren i huvudregeln därom, 1 kap. 2 § första st. 1 ML, är uppfyllda.

För övrigt föreslår jag då också att fördelningen av skattskyldigheten mellan delägarna bör ske på så sätt att omsättningskriteriet knyts till den bolagsman eller delägare som agerar för bolaget eller rederiet, i stället för att delägarna fortsatt skulle åläggas skattskyldighet i förhållande till deras andelar i enkla bolaget eller partrederiet, vilket gäller idag enligt 6 kap. 2 § första men. ML.

En annan lösning vore att införa ett förtydligande i huvudregeln i art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet om vem som är beskattningsbar person, så att däri anges att också icke rättssubjekt, såsom exempelvis enkla bolag och partrederier, omfattas. Det skulle även lösa problematiken med att den finska mervärdesskattelagen (30.12.1993/1501) anses innebära att s.k. sammanslutningar är skattesubjekt, trots att inte heller dessa rättsliga figurer utgör rättssubjekt. Den nämnda lösningen måste sålunda ske på EU-nivå, och jag föreslår att det i så fall görs genom att Sverige och Finland tillsammans vänder sig till EU.⁵⁸⁹

4. Oberoende av om representantregeln finns kvar i en eller annan lydelse i ML eller utmönstras ur ML föreligger ett problem beträffande tillämplig momsats för dem som använder samverkansformen enkelt bolag för att skapa ett gemensamt litterärt eller konstnärligt verk enligt 6 § URL. Det beror på att den reducerade momsatsen om 6 procent är förbehållen en person som självständigt skapar ett sådant verk, vilket följer av **7 kap. 1 § tredje st. 8 ML** som hänvisar till 1, 4 och 5 § URL men inte till 6 § URL. Om en artist samverkar med andra och de gemensamt skapar något som har verkshöjd, men dennes egen prestation i sammanhanget inte kan anses ha verkshöjd omfattas vederbörandes prestation av den generella momsatsen om 25 procent enligt huvudregeln i 7 kap. 1 § första st. ML. Därmed föreligger enligt min mening en omotiverad brist på neutralitet i ML – jämfört med art. 1.2 i mervärdesskattedirektivet – avseende mervärdesbeskattningen av gemensamma verk mellan företagsformen enkelt bolag och andra företagsformer såsom

⁵⁸⁹ Se Avd. I., avsnitten 3.3.5.2, 3.3.5.3, 4.5 och 5.2.2.1 samt Avd. II., kap. 3 och 10.

aktiebolag. Om manusförfattaren, regissören och scenografen etc., vilka exempelvis skapar ett filmverk tillsammans, bildar ett aktiebolag, omfattas inte bara deras respektive prestationer av självständighetskriteriet i 1 § URL, utan så är då fallet också med själva det färdiga filmverket. Aktiebolagets upplåtelse eller överlåtelse av filmverket omfattas således av den reducerade momssatsen om 6 procent, enligt 7 kap. 1 § tredje st. 8 ML. Av neutralitetsskäl borde enligt min mening 7 kap. 1 § första st. 8 ML utökas till att omfatta också 6 § URL, så att ett gemensamt verk som skapas under företagsformen enkelt bolag mervärdesbeskattas med samma momssats som gäller för andra bolagsformer och enskilda firmor, dvs. om en av de inblandade äger alla rättigheter och övriga är anställda hos denne. En artists skapande bör med andra ord omfattas av den reducerade momssatsen 6 procent inte bara när denne skapar ett eget självständigt verk, utan också när denne är med i samarbeten som resulterar i gemensamma verk.⁵⁹⁰

5. Genomgångarna i avsnitten 3.7.2.1-3.7.2.3 i Avd. I., av exemplen investeringsguld, tandvård och elektroniska tjänster, visar samtliga att **1 kap. 6 §** bör utmönstras ur **ML**, eftersom bestämmelsen bestämmer skatteobjektet eller undantag från skatteplikt i tre steg jämfört med mervärdesskattedirektivet, där det sker i endast två steg. Regeln bryter således regeltekniskt sett mot systematiken i mervärdesskattedirektivet. Den innebär att det först ska ske en bestämning av om en förmodad omsättning avser en *vara eller tjänst*. Därefter sker bestämningarna av om en *omsättning* faktiskt föreligger respektive om *undantag* från skatteplikt för omsättningen av varan eller tjänsten föreligger enligt 2 kap. respektive 3 kap. ML. Det blir ytterligare två steg för bedömningen. I mervärdesskattedirektivet förekommer enbart de båda sistnämnda stegen för bestämning av objektet för beskattning eller undantag, genom att det bedöms huruvida prestationen i fråga utgör leverans av vara eller tillhandahållande av tjänst respektive om undantag från skatteplikt stipuleras om endera är fallet. Samma regelteknik – systematik – bör konsekvent användas i ML som i mervärdesskattedirektivet för bestämningen av skatteobjektet eller undantag från skatteplikt, varför jag föreslår att 1 kap. 6 § utmönstras ur ML (och att 2 kap. respektive 3 kap. ML ges avfattningar som överensstämmer med motsvarande bestämmelser i mervärdesskattedirektivet).

Vidare anför jag i avsnitt 3.7.2.3 i Avd. I, beträffande elektroniska tjänster, att lagstiftaren bör ta upp på EU-nivå, dvs. med EU-kommissionen, Europaparlamentet och rådet, om att införa en

⁵⁹⁰ Se Avd. I., avsnitt 3.3.5.2 samt Avd. II., kap. 3 och 10.

regel som anger att omsättning av elektroniska tjänster ska i mervärdesskattelhänseende behandlas analogt med vad som gäller för omsättning av varor eller tjänster inom andra områden, såsom konsulttjänster, finansiella tjänster, vård och omsorg och utbildning. Genom den lösningen på problemet med att bestämma omfattningen av mervärdesbeskattningen för elektroniska tjänster får vad som avses med omsättning av elektroniska tjänster en yttre gräns som bestäms genom jämförelse med omfattningen av momsplikten för respektive av nämnda områden och de reella – icke elektroniska – tillhandahållanden som sker där. En sådan princip med analogislut för att bestämma omfattningen av mervärdesbeskattningen av elektroniska tjänster bör ge en mer rättssäker bestämning, eftersom den kan ske utifrån vad som – beträffande motsvarande reella produkter – är känt inom affärlivet om olika produkter och vad som behövs i termer av innovationer. Idag sker i stället bestämningen av vad som är en elektronisk tjänst, genom en kasuistisk princip i art. 7 i tillämpningsförordningen med en i och för sig varken slutgiltig eller uttömmande förteckning över exempel på elektroniska tjänster. Genom en analog bestämning utifrån vad som gäller för motsvarande reella produkter, blir bestämningen av omsättning av elektroniska tjänster allmänt giltig. Detaljerna bör enligt min mening få komma till uttryck vid eventuella särskilda behov av att reglera undantag i vissa situationer avseende vad som avses med omsättning av elektroniska tjänster.

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

Mitt förslag är att det i **art. 24 i mervärdesskattedirektivet** införs 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**. Då behöver inte rättstillämparna hamna i tolkningssvårigheter beträffande huruvida den extra sekundärrättsliga källa, som **tillämpningsförförordningen** annars utgör, är uppdaterad i förhållande till utvecklingen i det verkliga affärslivet när det gäller användningen av elektroniska tjänster.⁵⁹¹

B. Idéer om metod och att forskningen bör stimulera lagskrivningsarbetet

Inledning

Kap. 10 i Avd. II. avslutas med att jag bl.a. föreslår forskningsinsatser avseende vissa momsfrågor. I förevarande avsnitt avser jag att lämna vissa idéer på temat metod för forskningen avseende mervärdesskatt. Därvidlag återkommer jag under särskilda rubriker nedan till de fem frågorna i närmast föregående avsnitt (A.), och använder dem i syfte att just utveckla metodiken för forskningen om moms. Därigenom ska förhoppningsvis också själva lagskrivningsarbetet om moms stimuleras.

Att det behövs en förnyelse av forskningen inom skatterätten och då kanske framför allt beträffande mervärdesskatten förstår den som möter andra forskare som betraktar exempelvis forskningen om moms som *superrättsdogmatisk*. Jag har, med bl.a. Forssén 2017 (2) och Forssén 2016 samt nu senast i *Law and Language on The Making of Tax Laws and Words and context: with Legal Semiotics*,⁵⁹² avsett att introducera *fiscal sociology* för skatterättsforskningen i Sverige, och har i dessa arbeten utvecklat idéer om att analysera själva processen för att skapa en skatteregel (eng., *the process of the making of tax laws*), för att minska risker med att just *skattelagsskrivningsarbetet* i sig ger upphov till *communication distortions*.⁵⁹³ Lagstiftaren har en tradition av att i förarbeten förlita sig på SKV:s beskrivning av rådande rättsläge i en viss beskattningsfråga, vilket enligt min uppfattning inte är 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. Lagstiftaren kan på så sätt komma att basera lagförslag på en felaktig uppfattning om rådande rättsläge, vilket riskerar att ge upphov till *communication distortions*. Den risken är särskilt påtaglig mot bakgrund av den lojalitet till förarbeten vid lagtolkning som råder i svensk rättskällevärdelse, och det föreligger enligt min mening ett behov av att forskning börjar bedrivas i Sverige inom ämnet *fiscal sociology*, så att empiriska studier åtminstone kommer att komplettera traditionen med rättsdogmatiska studier inom skatterätten.

⁵⁹¹ Se Avd. I, avsnitten 3.7.2.3 och 3.7.3. Ang. tillämpningsförförordningen: se även Avd. II., kap. 9 och 10.

⁵⁹² Forssén 2018 (5).

⁵⁹³ Se Avd. I., avsnitt 1.3.

Då 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.⁵⁹⁴

Jag gjorde 2016 en bok som ett uppslag – en idé – om hur en avhandling med nyss nämnda kombination av rättsdogmatik och empiri skulle kunna avfattas, nämligen *Ord och kontext i EU-skatterätten: En analys av svensk moms i ett law and language-perspektiv* [numera Forssén 2017 (1)]. De exempel på *communication distortions* som jag redogjorde för däri hämtade jag från min bok *Momsrullan*, som jag samma år – 2016 – hade uppdaterat i en andra upplaga [numera Forssén 2018 (1)]. Däri hade jag löpande gjort genomgångar av exempel på när skattereglerna innehåller brister beträffande språk och sammanhang, dvs. med avseende på temat *ord och kontext*. Jag fick med min långa erfarenhet inom skatterätten helt enkelt utgöra den empiriska undersökningen, och genomgången enbart från mitt minne och tidigare författande i ämnet gav ett resultat som visar på att nämnda brister i skattelagstiftningsprocessen på skatteområdet är både många och allvarliga. Jag använde därför beträffande dessa brister uttrycket *betänkligheter från lagstiftarens sida på temat ord och kontext i samband med tillkomsten av skatteregler*. Vissa exempel hämtade jag dessutom från *IMPAKT – Avtal och momsavdrag* [numera Forssén 2018 (2)] och från mina avhandlingar [Forssén 2011 och Forssén 2015 (1)]. Materialet till den undersökningen bestod dels i 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, 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 har det varit fråga om fall där jag åtminstone känner till problematiken i dem.⁵⁹⁵

I förordet till Forssén 2018 (1) har jag dessutom tagit upp att utvecklingen angående hur SKV arbetar med sina handledningar riskerar att leda till att forskningen på exempelvis momsområdet försvåras. Problemet för såväl praktiker som forskare är enligt min uppfattning, att SKV i sina momshandledningar, som numera enbart publiceras i digital form, inte ger ut uppdaterade hela årgångar. I stället byggs en handledning (från 2014) på med pdf-filer avsnitt för avsnitt. Det går inte att se när i tiden något nytt har tillförts. Under arbetet med min doktorsavhandling blev jag varse detta problem beträffande SKV:s handledning om skatteförfarandet, som gavs ut med anledning av införandet av SFL 2012 – och som för övrigt bara har uppdaterats med vissa avsnitt (pdf-filer) 2013. För mig spelade det ingen roll, eftersom

⁵⁹⁴ Se Avd. I., avsnitten 3.9.3 och 3.9.5.

⁵⁹⁵ Se Forssén 2017 (1), avsnitt 1.3.2.

jag var klar med mitt arbete, men för dagens forskare lär detta försvåra för dem att enkelt få en överblick och kunna gå vidare med studier av rättsläget. Detsamma gäller också för exempelvis ett ombud eller en domare i en process som berör moms. Jag tog upp informationsfrågan med SKV i samband med mitt nämnda arbete, och jag har också försökt att intressera den forskargrupp som jag var knuten till vid Örebro universitet. SKV borde dessutom, för att uppfylla samma behov av lättillgänglig information på momsområdet, återuppta traditionen med att publicera mervärdesskatteförfattningarna med en förteckning över ändringar och förarbeten. Det intresserade inte heller forskarna. Vissa forskare lär använda äldre utgåvor av momshandledningarna på grund av nämnda problem från och med 2014. Hur länge håller det – när det redan nu har förflutit flera år? Beträffande fenomenet med en faktisk gällande rätt vid sidan av gällande rätt i en egentlig mening kan jag hänvisa till avsnitt 3.9.3 i Avd. I och exemplet där, när det gäller problem för forskningen med anledning av nyordningen för SKV:s arbete med sina handledningar. Där berörs att SKV i sina momshandledningar 2005 och framåt anförde en viss uppfattning i frågan om moms på byggnadsentreprenader i samband med byggnadsentreprenörs konkurs, och att det skedde en förändring såtillvida att den inte upprepades i handledningen för 2010. En sådan förändring av en faktisk gällande rätt i en viss fråga skulle vara omöjlig att bedöma med den ordning som gäller numera för hur SKV arbetar med sina handledningar. Ett annat exempel på problematiken är att SKV kan upphäva ett ställningstagande i en viss fråga, men har inte uppdaterat sin digitala version av momshandledningen (från 2014) så att det skulle finnas ett avsnitt däri som skulle motsvara ett avsnitt i framför allt den senaste tryckta versionen av momshandledningen från 2013.⁵⁹⁶ Hur vet då den som vill informera sig om SKV:s uppfattning vad SKV anser i den berörda frågan?

Jag hade god hjälp av SKV:s produkter på momsområdet i mitt avhandlingsarbete och även tidigare när jag författade böcker om moms. För dem som bedriver forskning numera vore det högst sannolikt också en fördel om de snabbt kan orientera sig i historiken på området. Det

⁵⁹⁶ Avsnitt 12.3 i SKV:s Handledning för mervärdesskatt 2013 del 1 har ingen motsvarighet i handledningen från 2014. RSV hänvisade till nämnda avsnitt i sin skrivelse 2002-01-11, dnr 3655-01/120, och den har upphävts av SKV 2016-01-20 (dnr 131 26976-16/111). Avsnittet (12.3) ingick i kapitel 12, Utlägg och vidarefakturerings, vilket kapitel är markerat grått i 2014 års handledning på www.skatteverket.se (kapitlet har så att säga ännu inte fått någon pdf-fil där – vilket jag kontrollerade i april 2018). På s. 102 i Forssén 2018 (1) hänvisar jag till SKV:s handledning från 2013 och även till HFD:s förhandsbesked RÅ 2001 ref. 34 I och II för bedömning av fråga om moms ang. vidarefakturerings resp. kostnadsfördelning. RSV hänvisade till RÅ 2001 ref. 34 I (mål nr 2809-1999) i den upphävda skrivelsen, men det gör inte SKV i avsnitt 12.3 i 2013 års handledning, där skrivelsen berörs på s. 426 och 427. Vad är då SKV:s uppfattning numera i momsfrågan?

gäller givetvis även för praktikerna på momsområdet, t.ex. i skatteprocessen. Därför föreslår jag för att underlätta att finna rätt att SKV och framför allt forskarna tar upp frågan om nämnda informationsproblem, så att historiken på momsområdet inte förlorar i överskådlighet på grund av den beskrivna nyordningen beträffande arbetet med handledningarna eller på grund av att SKV har upphört med att publicera mervärdesskatteförfattningarna med en förteckning över ändringar och förarbeten. Här får också nämnas att SKV i Handledning för skatt på energi och reklam 2014 (s. 204) uppenbarligen har missat att 4 kap. 1 § ML ändrades den 1 juli 2013, genom SFS 2013:368.

Modell eller verktyg kan inte utgöra metoden i sig

En analys av en juridisk text såsom en skatteregel sker i första hand utifrån textens innebörd enligt allmänt språkbruk. Språket är inte artificiellt, utan det är naturligt förändras. Det innebär att gränsdragningsproblemen, såsom exempelvis beträffande vad som utgör en från skatteplikt okvalificerat undantagen omsättning av finansiell tjänst eller en skattepliktig omsättning av vara eller tjänst enligt bestämmelserna i ML och mervärdesskattedirektivet, också förändras. För forskningsändamål bör den som gör en analys av ett sådant gränsdragningsproblem bestämma sig dels för en metod, ett tillvägagångssätt, för att genomföra analysen av den frågan och andra frågor som forskningsprojektet ska omfatta, dels för att skapa modeller – verktyg – som underlättar analysen. Verktøget kan inte göras som ett en gång för alla fulländat logikträd, eftersom språket förändras mer eller mindre över tid och med det gränsdragningsproblemen i reglerna, såsom beträffande skattereglerna. Ett tillvägagångssätt för analysen som innebär enbart användning av logik i form av logikträd slutar bara i ett träd med obsoleta grenar.

Det går således inte att låta modeller – verktyg – i sig utgöra metoden. Metoden ska bestå i en rättsdogmatisk och/eller empirisk studie av ett visst ämne inom skatterätten, såsom beträffande mervärdesskatterätten. Verktøgen ska blott utgöra just verktyg till stöd för att genomföra analysen av de problem som kan identifieras och vilka – efter vederbörlig avgränsning – forskningsprojektet ska omfatta. En viktig ingrediens i arbetet med att skapa ett teorikapitel, för att därmed även kunna skapa ett sådant verktyg, är enligt min mening den kulturella miljö eller miljöer inom en eller flera sektorer i samhällslivet som omfattar den aktuella aktivitet som är föremål för analysen. Då först kan exempelvis det beskrivna gränsdragningsdragningsproblemet, mellan moms fria finansiella omsättningar av tjänster respektive omsättningar av tjänster som omfattas av den generella momsplikten för omsättning av varor eller tjänster såsom konsulttjänster av olika slag, ges en adekvat och hållbar analys. Jag jämför härvidlag med algoritmer för att bygga sökmotorer på nätet såsom Google etc. De kan enbart användas på temat finna rätt, inte för att göra ett djupare rättfärdigande av en svår

juridisk fråga och därmed inte heller för att genomföra en forskningsmässig analys av en sådan fråga, såsom det beskrivna gränsdragningsproblemet. Det saknas kulturella parametrar i sådana sökmotorer, och det går inte att genomföra nämnda analys med logikträd i form av algoritmer som enbart söker på *chunks of words*.

En doktorsavhandling där logiken i form av matematiken används på det sätt som jag föreslår är dansk, nämligen *Interaktionen mellem momsretten og indkomstskatteretten i forhold til hjemmel og EU-ret – det danske eksempel*, av Karina Kim Egholm Elgaard.⁵⁹⁷ Logiken blir där bara ett verktyg – inte metoden i sig – eftersom hon låter metoden bli blott inspirerad av logiken, matematiken, vilket framgår av *Inledningskapitlet*, där just det framgår redan av rubriken till avsnitt 1.6.5.1, *Interaktionsgrundmodel inspireret af den matematiske mængdelære*. På ett motsvarande sätt använde jag, i min doktorsavhandling,⁵⁹⁸ ett pedagogiskt verktyg, som jag benämner ABCSTUXY-modellen, i samband med tillämpningsfrågorna beträffande representantregeln i 6 kap. 2 § ML (och 5 kap. 2 § SFL) avseende enkla bolag (och partrederier) och genomgången därvidlag av ett antal hypotetiska fallstudier angående regelns förhållande till mervärdesskattedirektivet.⁵⁹⁹ Jag har i Forssén 2018 (5) utvecklat *Law and Language*-perspektivet på *The Making of Tax Laws and Words and context*, genom att bygga på med juridisk semiotik, *Legal Semiotics*. Även om en momsfråga beforskas med rättsdogmatiska studier som metod, är det inte tillräckligt med ett semantiskt, syntaktiskt och logiskt angreppssätt för att i ett *Law and Language*-perspektiv genomföra en språklig analys av ett gränsdragningsproblem som det nämnda avseende moms fria finansiella omsättningar respektive momspliktiga omsättningar inom konsultområdet. Jag har därför i Forssén 2018 (5) byggt på dessa angreppssätt med juridisk semiotik, för att så att säga komplettera verktyget med en parameter som kan förfina gränsdragningarna inom och mellan den eller de kulturella miljöer inom olika sektorer i samhällslivet som omfattar den aktuella aktivitet som är föremål för analysen av gränsdragningsproblemet.⁶⁰⁰ Aktiviteten som sålunda ska analyseras kan vara sammansatta transaktioner (eng., *composite supplies*) bestående i prestationer av olika momsmässig karaktär på temat skatteplikt eller undantag eller på temat tillämpning av den generella momssatsen eller någon av de båda reducerade momssatserna,⁶⁰¹ varvid den kulturella miljö eller miljöer, i vilken ett visst begrepp eller definition som är föremål för bedömningen, kan vara av betydelse eller avgörande därvidlag.

⁵⁹⁷ Det juridiske fakultet Københavns universitet (2016).

⁵⁹⁸ Tredje upplagan: Forssén 2015 (1).

⁵⁹⁹ Jfr avsnitten 1.2.1, 2.8 och 3.2 i Forssén 2015 (1).

⁶⁰⁰ Se Forssén 2018 (5), *PART III, PAPER – about the topic On signs of tax crime in an artistic environment*.

⁶⁰¹ Jfr 7 kap. 7 § ML.

Ang. frågorna 1-5 från avsnitt A.

Från Avd. I., avsnitt 3.2.1 hämtar jag följande schematiska översikt som illustrerar mervärdesskattens skyldigheter och rättigheter:

Personer		
1a) Beskattningsbara personer		1b) Andra: konsumenter/skattebärare
Omsättning av vara eller tjänst		
2a) Skattepliktig	2b) Från skatteplikt kvalificerat undantagen	2c) Från skatteplikt okvalificerat undantagen
3a) Avdragsrätt för ingående moms	3b) Återbetalningsrätt för ingående moms	4) 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).
5) Vissa förvärv omfattas av avdragsförbud: ej avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms		

Här använder jag schemat för att beskriva mervärdesskattens yttre gränser avseende dess rättigheter och skyldigheter samt de inre gränsdragningsproblemen, varvid jag återkommer till frågorna 1-5 i avsnitt A. ovan i detta kapitel.

1. Om inte begreppet *skattskyldighet* i huvudregeln om avdragsrätten för ingående moms, **8 kap. 3 § första st. ML**, utmönstras och ersätts med en formulering för bestämning av avdragsrättens uppkomst, där skattskyldighet har ersatts med *beskattningsbar person*, begränsas den rättigheten i förhållande till art. 168 a) i mervärdesskattedirektivet.

En beskattningsbar person (1a) ska inte behöva vänta på att erhålla rätt till avdrag (3a) eller återbetalning (3b) för ingående moms på förvärv eller import, om denne avser att göra skattepliktiga (2a) eller från skatteplikt kvalificerat undantagna (2b) omsättningar av varor eller tjänster med sina förvärv eller import. Vederbörande har sådan rätt enligt EU-domstolens praxis redan på grund av den avsikten,⁶⁰² och bruket av begreppet skattskyldighet i 8 kap. 3 § första st. ML öppnar för en tolkning där denne skulle behöva vänta på att erhålla rätt till avdrag eller återbetalning av ingående moms tills skattepliktiga eller från skattepliktiga kvalificerat undantagna omsättningar skett i företaget.

2. De ändringar som jag föreslår beträffande **7 kap. 1 § första st. 3 och 4 och 4 § SFL** gäller också att ersätta begreppet

⁶⁰² Jfr pkt 23 i EU-målet 268/83 (Rompelman) samt art. 168 a) i mervärdesskattedirektivet.

skattskyldighet med mervärdesskattedirektivets beskattningsbar person, så att skyldigheten att momsregistrera sig knyts till begreppet *beskattningsbar person*, i stället för till *skattskyldighetsbegreppet*. En beskattningsbar person (1a) som från början enbart avser att göra från skatteplikt okvalificerat undantagna (2c) omsättningar av varor eller tjänster har varken avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms på förvärv eller import (4). Denne bör dock anses vara skyldig att registrera sig i momsregistret, och inte bara i det allmänna skatteregistret. Även om 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, föreligger idag problem såväl för SKV:s kontrollverksamhet som beträffande framförhållningen för företagaren, om vederbörande ska momsregistrera sig först om denne övergår till att – enbart eller även – göra skattepliktiga (2a) eller från skatteplikt kvalificerat undantagna (2b) omsättningar.

3. Om en vanlig privatperson, dvs. en konsument/skattebärare (1b), kan omfattas av mervärdesskatten, strider det mot grunderna för momssystemet. Grundläggande är nämligen att en åtskillnad – gränsdragning – ska ske mellan å ena sidan skattesubjekten (1a), dvs. beskattningsbara personer (i princip företagare) och å andra sidan konsumenterna (1b), dvs. de som ska bära skatten (skattebärare). Då måste representantregeln, **6 kap. 2 § ML** (och 5 kap. 2 § SFL), ändras, så att en vanlig privatperson (konsument) inte kan ges karaktären av skattskyldig enligt ML *via* att 6 kap. 2 § första men. ML skulle vara tillämplig för en vanlig privatperson, bara för att denne är delägare i en rättslig figur som utgör enkelt bolag (eller partrederi). Det strider således mot mervärdesskattens grunder, och framför allt mot huvudregeln om vem som är beskattningsbar person, art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet, eftersom gränsdragningen mellan 1a) och 1b) därmed inte upprätthålls konsekvent av reglerna i ML.

Jag har benämnt tolkningsresultatet angående 6 kap. 2 § ML för extremt, eftersom grunderna för momssystemet såsom det bestäms av EU-rätten åsidosätts. En vanlig privatperson skulle ges rätt till momsavdrag på sina utgifter, exempelvis vid inköp i matvaruaffären. Momsen är en konsumtionsskatt och skatten ska bäras av konsumenten, som vanligen är en privatperson och som, till skillnad från skattesubjekten, inte ska erhålla avdrag för ingående moms vid inköp av t.ex. matvaror. Den som exempelvis har en restaurang bedriver ekonomisk verksamhet, och har – såsom skattesubjekt – avdragsrätt för ingående moms på inköp av bl.a. matvaror. Denne debiterar i sin tur moms i restaurangnotan till gästen, som i egenskap av konsument inte får någon fordran på

staten motsvarande momsen i notan. Om konsumenterna skulle kunna göra gällande en fordran på moms gentemot staten, skulle det vara fråga om något slags bidrag från staten, och inte om en ingående moms såsom ett skattesubjektets fordran på staten. En sådan rättighet skulle enligt min uppfattning inte omfattas av något skyddsvärt intresse enligt legalitetsprincipen för beskattningsåtgärder i 8 kap. 2 § första st. 2 RF, och skulle i och för sig inte kunna utövas av konsumenten gentemot SKV, men en lagändring får givetvis ändå anses påkallad.⁶⁰³

Om det i stället vore fråga om att en beskattningsbar person (1a) som gör från skatteplikt okvalificerat undantagna omsättningar av varor eller tjänster (2c), och sålunda inte har avdrags- eller återbetalningsrätt (4), ändå ges avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms (3a/3b), är det fråga om ett otillåtet statligt stöd av sådana beskattningsbara personer (företag) enligt art. 107.1 FEUF, eftersom konkurrensen snedvrids. Det följer av ett avgörande i EU-domstolen av den 3 mars 2005, där domstolen ansåg att sådant otillåtet statligt stöd förelåg, när den omständigheten att de tjänster en läkare tillhandahöll övergick från att vara skattepliktiga (2a) till att vara okvalificerat undantagna från skatteplikt (2c) inte ledde enligt österrikisk mervärdesskattelagstiftning till den i art. 20 i sjätte direktivet (numera art. 184-192 i mervärdesskattedirektivet) föreskrivna beskattningsåtgärden, vilken skulle bestå i nedsättning av avdragsrätten för ingående moms på grund av förändrad användning av investeringsvarorna.⁶⁰⁴

4. Fråga 4 i avsnitt A., angående omfattningen av regeln i **7 kap. 1 § tredje st. 8 ML** om reducerad momssats om 6 procent, har jag berört i samband med att jag byggde på *Law and Language*-perspektiv för språkliga analyser med juridisk semiotik – *Legal Semiotics*.⁶⁰⁵ Jag betraktar därvidlag samverkansformen enkelt bolag i den artistiska miljö där exempelvis ett filmverk skapas av flera artister etc. tillsammans. Jag berörde regeln i min doktorsavhandling som en bifråga för att peka på att enkla bolag kan föranleda problem beträffande objektsfrågan och oberoende av den i avhandlingen i första hand behandlade representantregeln avseende enkla bolag (och partrederier).⁶⁰⁶ Genom att ta upp 7 kap. 1 § tredje st. 8 ML, och en sådan sammansatt prestation som filmverket utgör, i en hypotetisk artistisk miljö, där jag behandlar

⁶⁰³ Jfr Forssén 2015 (1), avsnitt 2.7.

⁶⁰⁴ Se pkt 59 i EU-målet C-172/03 (Heiser). Notera att EU-domstolen hänvisar till art. 92 i EG-fördraget, före omnumreringen av art. genom Amsterdamfördraget, vilken blev art. 87 i EG-fördraget och som idag motsvaras av art. 107 FEUF.

⁶⁰⁵ Se Forssén 2018 (5), *PART III, PAPER – about the topic On signs of tax crime in an artistic environment*, avsnitt 3.

⁶⁰⁶ Tredje upplagan av doktorsavhandlingen: Forssén 2015 (1).

teatern som ett dockskåp i vilket olika kreatörer samverkar, ges bestämningen av skatteobjektet, i förhållande till de olika skattesatser som kan förekomma för dem, en förfinad och mer nyanserad analys jämfört med om den traditionella renodlade rättsdogmatiska metoden inom skatterättsforskningen skulle användas. Det belägger tydligare att momsmässiga neutralitetsskäl får anses medföra att en artists skapande bör omfattas av den reducerade momssatsen 6 procent inte bara när denne skapar ett eget självständigt verk, utan också när denne är med i samarbeten som resulterar i gemensamma verk. Artisten ska inte vara tvungen att tillämpa den generella momssatsen om 25 procent i det sistnämnda hänseendet heller, varför 7 kap. 1 § tredje st. 8 ML bör ändras så att även 6 § URL avseende gemensamma verk omfattas, och inte bara 1, 4 och 5 § URL angående självständiga verk.

5. För bestämningen av skatteobjektet bör samma regelteknik – systematik – användas i ML som i mervärdesskattedirektivet. Mervärdesskattedirektivet innehåller ingen definition av vara respektive tjänst. I stället innehåller direktivet regler om skattepliktiga transaktioner och om vilka transaktioner – leveranser av varor respektive tillhandahållande av tjänster – som undantas från beskattning. Bestämningen av objektet för beskattning eller undantag sker således – till skillnad från i ML – utan någon föregående bestämning av om det är fråga om en vara eller tjänst. Därför bör **1 kap. 6 §** utmönstras ur **ML**, som i stället också bör innehålla enbart regler om skattepliktig omsättning respektive undantag från skatteplikt för vissa omsättningar av varor eller tjänster, när det gäller bestämningen av skatteobjektet eller undantag från skatteplikt.

Bedömningen av om fråga är om en omsättning av vara eller en omsättning av tjänst bör ske med beaktande av äganderättsbegreppet, och att det är ett sammansatt begrepp. Exempelvis innebär uthyrning av en vara enbart en upplåtelse av rätten att använda varan. En sådan omsättning utgör omsättning av tjänst, eftersom en fullständig övergång av samtliga de rättigheter till varan i fråga som bildar äganderättsbegreppet – äganderättsövergång – inte sker. Jämför huvudreglerna för vad som utgör *leverans av varor* respektive *tillhandahållande av tjänster*, art. 14.1 respektive 24.1 i mervärdesskattedirektivet: Leverans av varor avser överföring av rätten att såsom ägare förfoga över materiella tillgångar, medan tillhandahållande av tjänster avser varje transaktion som inte utgör leverans av varor.

Den neerade bestämningen av tillhandahållande av tjänster tar som utgångspunkt materiella tillgångar. Ett tillhandahållande av en tjänst kan således ske på ovan nämnda sätt, genom att det inte medför en äganderättsövergång avseende en materiell tillgång.

Emellertid innebär den negerade bestämmningen inte något hinder för att ett tillhandahållande av en tjänst kan anses uppkomma i sig och utan någon referens till en materiell tillgång – det är ändå fråga om en transaktion som inte utgör en leverans av en vara. Precis som med utformningen av varor kan således tjänster förekomma i en oändlig mängd av variationer. Mervärdesskattens omfattning består enligt schemat ovan dels i en subjektssida med en indelning av personer av olika momsmässig status, där beskattningsbara personer omfattas av den, medan konsumenter faller utanför, dels i en objektssida, där omsättning av vara eller tjänst inte bör betraktas enbart tvådimensionellt.

- Angående rutorna 1a och 1b, och mervärdesskattens nämnda indelning på subjektssidan, är den mest djuplodande frågan huruvida andra företagsformer än dem som utgör rättssubjekt, t.ex. enkla bolag (och partrederier), kan omfattas av huvudregeln om beskattningsbar person, art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet, varvid jag enligt pkt 3 i avsnitt A. föreslår att Sverige – i samråd med Finland – tar frågan till EU.
- Objektssidan är att beteckna som tredimensionell, varför rutorna 2a, 2b och 2c bör betraktas som djuplodande eller med andra ord som lådor utan bakstycke. Det går – i överförd mening – att lägga en i princip oöverskådlig variation av varor och tjänster i dessa lådor.⁶⁰⁷ En omsättning av vara är tämligen enkel att konstatera, eftersom den gäller materiella tillgångar – dvs. något som (förenklat uttryckt) går att beröra. Beträffande omsättning av tjänster ligger svårigheten i att kunna kategorisera dessa för att åstadkomma en uppdelning mellan å ena sidan de som berättigar till avdrags- eller återbetalningsrätt (3a/3b), dvs. skattepliktiga (2a) respektive från skatteplikt kvalificerat undantagna (2b), och å andra sidan de som inte medför sådan rätt (4), dvs. från skatteplikt okvalificerat undantagna omsättningar (2c). Jag har därför i *Momsrullan* tagit upp en idé från mina momsböcker 1993 respektive 1994,⁶⁰⁸ vilken innebär att jag delar in tjänsterna i fem olika kategorier (I-V), varvid jag använder *föremål* respektive *objekt* för vara respektive tjänst, för att ange när ett resonemang gäller en bedömning av omsättning av vara respektive av omsättning av tjänst. Det är också en idé som kan utvecklas, och fungera som ett ytterligare verktyg för att underlätta den analys som ska göras vid en forskningsinsats beträffande en eller flera momsfrågor.

⁶⁰⁷ Jfr även Forssén 2018, 12 210 000 och 12 210 010.

⁶⁰⁸ Se Forssén 2018 (1), 12 202 101 samt Forssén 1993 s. 64ff resp. Forssén 1994 s. 88ff.

Förhoppningsvis bidrar denna bok eller forskningsinsatser som jag föreslår till att stimulera själva lagskrivningsarbetet på momsområdet. Frågan avseende 1 kap. 6 § ML kan behandlas utan att lagstiftaren tar upp den särskilt på EU-nivå. Emellertid kan, om lagstiftaren tar upp mitt förslag om att i **art. 24 i mervärdesskattedirektivet** införa en särskild pkt om bestämningen av vad som avses med elektroniska tjänster i stället för den kasuistiska bestämning som sker idag i **tillämpningsförordningen** (varvid åtföljande implementering ska ske av direktivbestämmelsen i **2 kap. ML**), en sådan propå på EU-nivå också innehålla förslag som berör en utmönstring av 1 kap. 6 § ur ML. För övrigt anser jag att den kasuistiska principen innebär en återgång för de elektroniska tjänsterna till den enumerationsprincip som gällde för bestämningen av skattepliktiga tjänster i GML före reformen 1991 (SFS 1990:576). Mitt förslag om att i stället införa en analog princip överensstämmer med att även omsättningar av tjänster – och inte bara omsättningar av varor – är i princip skattepliktiga sedan 1991. Genom tillämpningsförordningen anser jag att det har skett en tillbakagång till tiden före 1991 av utvecklingen i förevarande hänseende. Dessutom anför jag i BILAGA TILL AVD. I. att en tillbakagång till tiden före 1991 kan ha uppstått även med anledning av de regler om skattebefrielse för beskattningsbara personer med låg omsättning som 2017 infördes i (9 d kap.) ML.

AVSLUTANDE SYNPUNKTER

Den schematiska översikten under närmast föregående rubrik av mervärdesskattens skyldigheter och rättigheter kan användas som en modell – verktyg – vid forskning eller själva lagskrivningsarbetet avseende mervärdesskatt. Genomgången i avsnitt B. av de fem frågorna från avsnitt A. visar på hur tillvägagångssätt – metoder – för att genomföra en analys av en eller flera momsfrågor kan utvecklas, genom att modeller – verktyg – utvecklas, för att förfina och nyansera gränsdragningsproblem såväl för bedömningen av mervärdesskattens yttre gränser, dvs. angående vad dess rättigheter och skyldigheter ytterst kan avse, som för bedömningen av de inre gränsdragningsproblemen:

- Inom den box som schemat bildar återges strukturen för åtskillnaden mellan å ena sidan personer som kan omfattas av mervärdesskatten, dvs. skattesubjekten – beskattningsbara personer (1a), och å andra sidan personer som inte kan omfattas av mervärdesskatten, dvs. konsumenterna (1b).
- Det är enbart beskattningsbara personer som kan erhålla avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms (3a/3b), genom att göra skattepliktiga eller från skatteplikt kvalificerat undantagna

omsättning (2a/2b). En konsument (1b) kan i och för sig göra en skattepliktig eller från skatteplikt kvalificerat undantagen omsättning, men kan aldrig erhålla avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms på sina utgifter.

- Om en beskattningsbar person gör en från skatteplikt okvalificerat undantagen omsättning av vara eller tjänst (2c), har denne inte avdrags- eller återbetalningsrätt i sitt företag för att skapa en sådan omsättning (4).
- Vissa förvärv av varor eller tjänster omfattas av avdragsförbud (5), dvs. just sådana förvärv medför inte vare sig avdrags- eller återbetalningsrätt, även om de sker i ett företag som gör skattepliktiga eller från skatteplikt kvalificerat undantagna omsättningar (2a/2b).

Det gäller även att beakta lagstiftning som så att säga ligger utanför nämnda box. Den momsreform som genomfördes den 1 juli 2013, genom SFS 2013:368, innebar att bestämmningen av skattesubjektet inte längre sker genom en koppling till begreppet näringsverksamhet enligt 13 kap. IL. I avsnitten 3.2.2.1 och 3.2.2.2 i Avd. I. berör jag att den kopplingen fortfarande råder för bestämmningen av skattesubjektet avseende vissa punktskattelagar, vilket indirekt kan medföra momsproblem, genom att urvalet av skattesubjekt på punktskatteområdet blir alltför omfattande i förhållande till punktskattedirektivet.

- Den som köper en vara eller tjänst kan ha erlagt en högre debiterad ingående moms på grund av att säljarens beskattningsunderlag för moms, vilket ska omfatta bl.a. punktskatt i enlighet med 7 kap. 2 § första st. andra men. ML, är förhöjt till följd av att punktskatter tagits ut i förädlingskedjan, vilka inte skulle ha tagits ut om kopplingen till 13 kap. IL inte gjordes såsom idag sker i lagen om skatt på energi respektive i lagen om skatt på annonser och reklam.
- Jag anser att köpande företag ska kunna utöva avdragsrätt för den debiterade ingående momsen i fakturan från säljaren enligt 8 kap. 5 § ML, om vederbörande har avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms enligt 8 kap. 3 § första st. eller 10 kap. 11 § ML. Lagstiftaren bör dock överväga att föreslå en lagändring av innebörd att kopplingen till 13 kap. IL i de båda lagarna om punktskatt upphävs, och att i stället punktskattedirektivets begrepp *näringsidkare* implementeras i dem. Enligt min uppfattning skulle det ge en mer konsekvent ordning på området indirekta skatter.

BILAGA TILL AVD. I.⁶⁰⁹

Godtrosförvärv av ingående moms vid inköp från beskattningsbara personer med låg omsättning

Har lagstiftaren genom de nya reglerna om skattebefrielse för beskattningsbara personer med låg omsättning i sin verksamhet vridit klockan tillbaka till tiden före 1991 – till momsproblem som då kunde förekomma vid tillämpningen av begreppen skattskyldighet och redovisningsskyldighet? I denna artikel kommenterar Björn Forssén de regler som infördes i mervärdesskattelagen (1994:200), ML, 1 januari 2017 om skattebefrielse för beskattningsbara personer med låg omsättning i sin verksamhet. Han framhåller bland annat att det kan uppkomma rätt till avdrag i god tro för debiterad ingående moms för den som förvärvat varor eller tjänster från en person som debiterar moms i faktura till köpare trots skattebefrielse enligt ML.

I denna artikel berörs vissa reformer avseende den svenska mervärdesskatterätten, vilka i kronologisk ordning är följande:

- Begreppet redovisningsskyldig försvann som självständigt begrepp i svensk mervärdesskatterätt den 1 januari 1991, genom ändring i föregångaren till ML, det vill säga i lagen (1968:430) om mervärdeskatt (GML), genom SFS 1990:576. Samtliga skattskyldiga är sedan dess i princip också redovisningsskyldiga.⁶¹⁰
- Genom SFS 2003:1134 ändrades 11 kap. 1 § ML 1 januari 2004, så att numera faktureringskyldigheten enligt ML knyts till omsättningen i stället för till skattskyldighetens uppkomst.
- Genom SFS 2007:1376 infördes 1 januari 2008 i ML regler om att en felaktigt debiterad moms i och för sig inte utgör moms, men ändå föranleder betalningsskyldighet så länge inte sådant belopp krediteras – se 1 kap. 1 § sista stycket och 2 e § och 13 kap. 27 och 28 §§ ML.
- Genom SFS 2013:368 ersattes 1 juli 2013 begreppet yrkesmässig verksamhet i ML med beskattningsbar person enligt EU:s mervärdesskattedirektiv (2006/112/EG).

⁶⁰⁹ Min artikel i Balans nr 2 2018, Fördjupningsbilagan s. 17-18.

⁶¹⁰ Jfr prop. 1989/90:111 s. 133.

- Genom SFS 2016:1069 infördes 1 januari 2017 i ML 1 kap. 1 § andra stycket sista meningen och 9 d kap., varav följer att beskattningsbara personer med liten omsättning (högst 30 000 kr/år) i princip omfattas av skattebefrielse.

Förhållandet mellan begreppen skattskyldig, redovisningsskyldig och faktureringskyldig

I huvudregeln om skyldigheten att redovisa utgående moms, 13 kap. 6 § 1 ML, knyts den skyldigheten till det civilrättsliga begreppet god redovisningssed, det vill säga begreppet redovisningsskyldig enligt bokföringslagen (1999:1078), BFL. Emellertid sker hänvisning i 13 kap. 6 § 1 ML till den som är skattskyldig enligt huvudregeln i 1 kap. 2 § första stycket 1 ML, och har omsatt en vara eller tjänst, varvid anges att denne ska redovisa utgående momsen för den redovisningsperiod varunder omsättningen har bokförts eller borde ha bokförts.

Den kopplingen mellan den momsmässiga och civilrättsliga redovisningsrätten – det så kallade kopplade området – föreslogs bli upphävd, enligt utredningen *Mervärdesskatt i ett EG-rättsligt perspektiv* – SOU 2002:74.⁶¹¹ Det förslaget har inte genomförts, och idag gäller att den som är skattskyldig enligt ML också är redovisningsskyldig enligt ML. Genom nämnda koppling bestäms när moms ska redovisas och deklarerar. Före 1 januari 2004 knöts faktureringskyldigheten i ML till uppkomsten av skattskyldighet, men numera knyts den skyldigheten till omsättningen av varor eller tjänster, enligt huvudregeln i 11 kap. 1 § första stycket. Regler om verifikationer finns i 5 kap. 6-9 §§ BFL, och därutöver finns särskilda krav på faktureringskyldighet och innehåll i fakturor i 11 kap. ML. Däremot finns det inte någon regel i ML om *när* fakturering ska ske.⁶¹²

Således är förhållandet mellan skattskyldighet, redovisningsskyldighet och faktureringskyldighet enligt ML följande: skattskyldigheten medför redovisningsskyldighet avseende utgående moms, och den omsättning av vara eller tjänst som den beskattningsbara personen har gjort medför faktureringskyldighet. Emellertid kan själva skyldigheten att redovisa (deklarerar) utgående momsen ha inträffat utan att tiden för att utfärda faktura har inträffat.

⁶¹¹ Jfr SOU 2002:74 Del 1 s. 20.

⁶¹² Jfr prop. 2003/04:26 s. 42, 48 och 84.

Frågan om det är möjligt att dra ingående moms i god tro vid inköp från beskattningsbara personer med låg omsättning

Genom nu aktuella regler som infördes i ML 2017, det vill säga 1 kap. 1 § andra stycket sista meningen och 9 d kap., kan gamla frågeställningar som förekom innan reformen 1991 genomfördes ha kommit tillbaka. I förarbetena till reformen 2017 angavs att ”De som omfattas av skattebefrielsen för beskattningsbara personer med liten omsättning kommer fortfarande att anses som beskattningsbara personer i mervärdesskattehänseende”.⁶¹³ Det innebär enligt min uppfattning att tillämpningsproblem kan uppkomma som liknar dem som rådde före 1991, det vill säga när en 30 000-kronorsgräns också rådde och yrkesmässiga med lägre omsättning ansågs skattskyldiga men inte redovisningsskyldiga, nämligen enligt följande:

- En beskattningsbar person med en låg omsättning enligt ovan i sin verksamhet ska inte debitera moms i sin faktura, enligt 11 kap. 9 a § ML. Om denne ändå gör så, är det dock inte fråga om ett sådant belopp som utgör felaktigt debiterad moms enligt 1 kap. 1 § sista stycket och 2 e § ML, som infördes 2008 genom SFS 2007:1376. I ett sådant fall föreligger inte någon ingående moms att dra för köparen, enligt 8 kap. 2 § första stycket ML – beloppet ska redovisas och betalas av säljaren men medför inte skattskyldighet för denne. För samma situation angående säljaren som – trots sin låga omsättning och skattebefrielse enligt 9 d kap. – utfärdar en faktura med moms, uppkommer inte vare sig skattskyldighet eller redovisningsskyldighet, men denne är ändå alltså beskattningsbar person.
- I det beskrivna fallet skulle en köpare med avdragsrätt i sin verksamhet – just på grund av att säljaren ändå anses som beskattningsbar person – kunna förvärva rätt att dra debiterad ingående moms i god tro, enligt min mening. Det vore i så fall fråga om en faktisk villfarelse hos köparen angående förhållandena hos säljaren – inte om en rättsvillfarelse från köparens sida. Vid faktisk villfarelse kan – till skillnad från vid rättsvillfarelse – en köpare i god tro ha rätt att dra debiterad ingående moms, även om det skulle visa sig att säljaren inte är skattskyldig och därmed inte heller skyldig att redovisa motsvarande utgående moms till staten.⁶¹⁴ Med andra ord kan enligt min uppfattning i sådant fall en köpare ha rätt att dra

⁶¹³ Se prop. 2016/17:1 s. 398.

⁶¹⁴ Jfr följande domar från Högsta förvaltningsdomstolen (HFD): RÅ 2000 not. 99, vari hänvisning sker till RÅ 1984 1:67, samt RÅ 2004 ref. 65, där hänvisning sker till RÅ 1984 1:67 och RÅ 1988 ref. 74.

debiterad ingående moms i god tro, om denne är i villfarelse angående de yttre tecken hos säljaren som har betydelse för dennes skattskyldighet (faktisk villfarelse), men inte om köparen är i villfarelse angående innebörden av de regler i ML som är relevanta för den bedömningen (rättsvillfarelse).

- En rättsvillfarelse som inte ger en köpare rätt att dra ingående moms i god tro är det, enligt förarbetena till reformen 2008, fråga om framför allt i det fallet att säljaren felaktigt har debiterat moms i fakturan till köparen trots att omsättningen undantas från skatteplikt,⁶¹⁵ exempelvis om tillhandahållandet avser en finansieringstjänst. Om köparen inte känner till att undantag från skatteplikt gäller för bland annat finansieringstjänster enligt 3 kap. 9 § ML, är köparen i rättsvillfarelse, och kan inte göra ett godtrosförvärv av ingående moms eftersom en sådan av säljaren felaktigt debiterad moms – som nämnts – inte ger upphov till någon ingående moms att dra för köparen, enligt 8 kap. 2 § första stycket ML. Detsamma hade dessutom gällt enligt ovan nämnda rättspraxis hos HFD från tiden före reformen 2008. Därefter gäller enligt förarbetena till den reformen att även det fallet att en person som ”inte uppfyller kraven på yrkesmässig verksamhet enligt 4 kap. mervärdesskattelagen” – numera beskattningsbar person enligt 4 kap. ML (SFS 2013:368) – tar ut moms på en transaktion anses innebära ett fall av sådan felaktigt debiterad moms.⁶¹⁶ Emellertid gäller det enligt min mening inte från och med 2017 beträffande det ovan nämnda fallet där säljaren utfärdar en faktura med moms, trots sin låga omsättning och skattebefrielse enligt det år 2017 i ML införda 9 d kap., eftersom säljaren enligt förarbetena till den reformen – som nämnts – fortfarande betraktas som beskattningsbar person i mervärdesskattehänseende. I ett sådant fall bör således – som nämnts – en köpare ha möjlighet till godtrosförvärv av ingående moms, om denne är i faktisk villfarelse angående säljarens skattskyldighet.

⁶¹⁵ Jfr även prop. 2007/08:25 s. 91.

⁶¹⁶ Jfr exempel 7 på s. 91 i prop. 2007/08:25.

KÄLLFÖRTECKNING

[Referenser till avdelningarna i boken: ang. avdelning I, Avd. I.; ang. avdelning II, Avd. II.; ang. avdelning I och II, Avd. I. och II.; ang. EPILOG, Epil.; och ang. BILAGA TILL AVD. I., Bil.]

Litteratur

Bergström, Sture m.fl.

- Bergström, Sture, Håstad, Torgny, Lindblom, Per Henrik och Rylander, Staffan, Juridikens termer, åttonde upplagan. Almqvist & Wiksell Förlag/Liber AB. Falköping 1997 [Cit. Bergström m.fl. 1997] (Avd. I.)

Bernitz, Ulf m.fl.

- Bernitz, Ulf, Pehrson, Lars, Rosén, Jan och Sandgren, Claes, Immaterialrätt och otillbörlig konkurrens Fjortonde upplagan, 2017 [Cit. Bernitz m.fl. 2017] (Avd. I.)

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] (Avd. I.)

Dickson, Björn

- artikel i Svenska Dagbladet den 4 mars 1993, angående intygsmoms och köp av vissa fastigheter från konkursbon (Avd. I. och II.)

Egholm Elgaard, Karina Kim

- *Interaktionen mellem momsretten og indkomstskatteretten i forhold til hjemmel og EU-ret – det danske eksempel.* Det juridiske fakultet Københavns universitet (2016) (Epil.)

Forssén, Björn

- Aktuella förslag på momsområdet sommaren/hösten 1995: Slopade fiktiva moms och nya momsregler för begagnade varor, konstverk, samlarföremål, antikviteter, resebyråverksamhet samt nya undantag från momsplikten och nya bestämmelser om livsmedel och dagstidningar och nya tidpunkter för redovisning av moms. Artikel i Redovisningskonsulten (numera Konsulten) 6 1995 s. 26-35 [Cit. Forssén 1995 (2)] Se: www.forssen.com (Avd. I.)
- Bitcoins och mervärdesskatt, artikel i Svensk skattetidning 2017 s. 95-106 [Cit. Forssén 2017 (4)] Se: www.forssen.com. (Avd. II.)
- EG-förordning om tillämpning av sjätte momsdirektivet, artikel i Ny Juridik 1/2005 s. 66-85 [Cit. Forssén 2005 (2)] Se: www.forssen.com (Avd. I.)
- EG-förordning om tillämpning av sjätte momsdirektivet, artikel i Svensk skattetidning 2005 s. 118-133 [Cit. Forssén 2005 (1)] Se: www.forssen.com (Avd. I.)
- EG-rättskonformitet mellan vissa begrepp i ML och den nationella svenska inkomstskatterätten. VJS. Stockholm 2008 [Cit. Forssén 2008] Se: www.forssen.com (Avd. I. och II.)
- EG-rättslig analys av hänvisningen till inkomstskattens näringsverksamhetsbegrepp för bestämning av begreppet yrkesmässig

- verksamhet i mervärdesskattelagen. VJS. Stockholm 2007 [Cit. Forssén 2007 (1)] Se: www.forssen.com (Avd. I. och II.)
- Företrädaransvar för skatteskulder hos juridiska personer: Andra upplagan. Melker Förlag. Laholm 2018 [Cit. Forssén 2018 (3)] (Avd. I.)
 - Gamla momsfrågor som nya – intygsmoms då, korrigeringsmoms nu, artikel i Svensk skattetidning 2006 s. 375-377 [Cit. Forssén 2006] Se: www.forssen.com (Avd. I. och II.)
 - Godtrosvärv av ingående moms vid inköp från beskattningsbara personer med låg omsättning, artikel i Balans nr 2 2018, Fördjupningsbilagan s. 17-18 (Bil.)
 - IMPAKT – Avtal och momsproblem: Andra upplagan. Melker Förlag. Laholm 2018 [Cit. Forssén 2018 (2)]
 - Konkurrensfördelar med varuomsättningar efter momsfria omsättningar av varor i vissa lager och av finansiella tjänster, artikel i Balans nr 1 2018, Fördjupningsbilagan s. 1-8 [Cit. Forssén 2018 (4)] Se: www.forssen.com (Avd. II.)
 - Law and Language on The Making of Tax Laws and Words and context: with Legal Semiotics. Melker Förlag. Laholm 2018 [Cit. Forssén 2018 (5)] (Epil.)
 - Mervärdesskatt En läro- och grundbok i moms. Publica. Stockholm 1993 [Cit. Forssén 1993] (Avd. I. och II. och Epil.)
 - Mervärdesskatt En handbok (andra upplagan). Publica. Stockholm 1994 [Cit. Forssén 1994] (Avd. I. och II. och Epil.)
 - Momshandboken Enligt 2001 års regler. Norstedts Juridik. Stockholm 2001 [Cit. Forssén 2001] (Avd. I. och II.)
 - Momsrullan: En handbok för praktiker och forskare. Melker Förlag. Laholm 2018 [Cit. Forssén 2018 (1)] (Avd. I. och II. och Epil.)
 - Omvänd skattskyldighet inom byggsektorn – skapar flera momsproblem än den åtgärdar? Artikel i Ny Juridik 1/2007 s. 46-60 [Cit. Forssén 2007 (2)] Se: www.forssen.com (Avd. I.)
 - Omvänd skattskyldighet inom byggsektorn – skapar flera momsproblem än den åtgärdar? Artikel i Svensk skattetidning 2007 s. 195-206 [Cit. Forssén 2007 (3)] Se: www.forssen.com (Avd. I.)
 - Ord och kontext i EU-skatterätten: En analys av svensk moms i ett law and language-perspektiv Andra upplagan. Melker Förlag. Laholm 2017 [Cit. Forssén 2017 (1)] (Avd. I. och II. och Epil.)
 - Personalvård, går utvecklingen mot en vidare avdragsrätt på momsområdet än på inkomstskatteområdet? Artikel i Balans 6-7 2000 s. 34-41 [Cit. Forssén 2000] Se: www.forssen.com (Avd. I.)
 - Skatteförfarandepraktikan – med straff- och europarättsliga aspekter. Melker Förlag. Laholm 2015 [Cit. Forssén 2015 (2)] (Avd. I. och II.)
 - Skatt- och betalningsskyldighet för moms i enkla bolag och partrederier. Tredje upplagan. Melker Förlag. Laholm 2015 [Cit. Forssén 2015 (1) eller del 2] Se även www.forssen.com (där förstaupplagan finns) (Avd. I. och II. och Epil.)
 - Skattskyldighet för mervärdesskatt – en analys av 4 kap. 1 § mervärdesskattelagen. Jure Förlag AB. Stockholm 2011 [Cit. Forssén 2011 eller del 1] Se: www.forssen.com (Avd. I. och II. och Epil.)
 - Svensk moms i EU. Juridik & Samhälle. Stockholm 1995 [Cit. Forssén 1995 (1)] (Avd. I.)
 - The Entrepreneur and the Making of Tax Laws – A Swedish Experience of the EU law: Third edition. Melker Förlag. Laholm 2017 [Cit. Forssén 2017 (2)] (Avd. I. och Epil.)
 - The Making of Tax Laws – Law and Language issues. Melker Förlag. Laholm 2016 [Cit. Forssén 2016] (Avd. I.)

- Två frågor om moms. Fördelningsnyckel vid förskott samt royalty i dödsbo, artikel i Skattenytt 1997 s. 467-468 [Cit. Forssén 1997] Se: www.forssen.com (Avd. II.)
- Vissa momsfrågor avseende fastighetsområdet, artikel i Svensk skattetidning 2017 s. 309-320 [Cit. Forssén 2017 (3)] Se: www.forssen.com (Avd. I. och II.)

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] (Avd. I.)

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] (Avd. I.)

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] (Avd. I. och II.)

Mattsson, Nils

- Beskattning av handelsbolag. Nionde upplagan. CE Fritzes AB. Stockholm 1994 [Cit. Mattsson 1974] (Avd. II.)

Nergelius, Joakim

- De europeiska domstolarna och det svenska äganderättsskyddet. Norstedts Juridik. Stockholm 2012 [Cit. Nergelius 2012] (Avd. I.)

Olsson, Stefan

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

Påhlsson, Robert

- Riksskatteverkets rekommendationer. ALLMÄNNA RÅD OCH ANDRA UTTALANDEN PÅ SKATTEOMRÅDET. Iustus förlag. Uppsala 1995 [Cit. Påhlsson 1995] (Avd. I.)

Rendahl, Pernilla

- Cross-Border Consumption Taxation of Digital Supplies. IBFD. Amsterdam 2009 [Cit. Rendahl 2009] (Avd. I.)

Schultz, Mårten

- Condictio indebiti och obehörig vinst vid felaktiga antaganden om momsatsar, artikel i Svensk skattetidning 2012 s. 576-594 [Cit. Schultz 2012] (Avd. I.)

Sonnerby, Mikaela

- Neutral uttagsbeskattning på mervärdesskatteområdet. Norstedts Juridik. Stockholm 2010 [Cit. Sonnerby 2010] (Avd. I. och II.)

Stensgaard, Henrik

- Fradragsret for merværdiafgift. Jurist- og Økonomforbundets Forlag. København 2004 [Cit. Stensgaard 2004] (Avd. I.)

Wikipedia – www.wikipedia.org (Avd. I.)

Åqvist, N. Erik, Edström, Kjell och Fridolin, Hans R.

- Omsättningsskatten. Norstedts. Stockholm 1959 [Cit. Åqvist m.fl. 1959] (Avd. II.)

Öberg, Jesper

- Mervärdesbeskattning vid obestånd. (2 uppl.). Norstedts Juridik. Stockholm 2001 [Cit. Öberg 2001] (Avd. I. och II.)

Offentligt tryck

Skatteutskottets betänkanden

bet. 1995/96:SkU12 – Mervärdesskatt på allmänna nyhetstidningar (Avd. I.)

bet. 2001/02:SkU12 – Sänkt mervärdesskatt på böcker och tidskrifter, en skattereduktion för pensionärer, sänkta socialavgifter i stödområdet, m.m. (prop. 2001/02:45) (Avd. I.)

Regeringens propositioner

Prop. 1968:100 – Kungl. Maj:ts proposition till riksdagen med förslag till förordning om mervärdesskatt, m.m. (Avd. I. och II.)

Prop. 1973:163 – Kungl. Maj:ts proposition med förslag till ändring i förordningen (1968:430) om mervärdesskatt, m.m. (Avd. I. och II.)

Prop. 1978/79:141 – Regeringens proposition om redovisning av mervärdesskatt, m.m. (Avd. II.)

Prop. 1989/90:110 Del 1 – Reformerad inkomst- och företagsbeskattning (Avd. I.)

Prop. 1989/90:111 – Reformerad mervärdesskatt m.m. (Avd. I. och Bil.)

Prop. 1992/93:190 – Regeringens proposition om mervärdesskatt på väg- och broavgifter, m.m. (Avd. II.)

Prop. 1993/94:99 – Ny mervärdesskattelag (Avd. I. och II.)

Prop. 1993/94:225 – Vissa mervärdesskattefrågor (Avd. I. och II.)

Prop. 1994/95:19 Del 1 – Sveriges medlemskap i Europeiska unionen (Avd. I.)

Prop. 1994/95:54 – Ny lag om skatt på energi, m.m. (Avd. I.)

Prop. 1994/95:56 – Nya lagar om tobaksskatt och alkoholskatt, m.m. (Avd. I.)

Prop. 1994/95:57 – Mervärdesskatten och EG (Avd. I. och II.)

Prop. 1995/96:45 – Mervärdesskatt på allmänna nyhetstidningar (Avd. I.)

Prop. 1996/97:100 Del 1 – Ett nytt system för skattebetalningar, m.m. (Avd. I. och II.)

Prop. 1998/99:69 – Särskilda mervärdesskatte regler för investeringsguld (Avd. I.)

Prop. 1998/99:130 Del 1 – Ny bokföringslag m.m. (Avd. II.)

Prop. 1999/2000:2 Del 2 – Inkomstskattelagen (Avd. II.)

Prop. 1999/2000:58 – Mervärdesskattefrågor med anledning av Öresundsförbindelsen (Avd. II.)

Prop. 2001/02:45 – Sänkt mervärdesskatt på böcker och tidskrifter, m.m. (Avd. I.)

Prop. 2002/03:5 – Vissa mervärdesskattefrågor, m.m. (Avd. I. och II.)

Prop. 2002/03:77 – Mervärdesskatte regler för elektronisk handel samt för radio- och TV-sändningar (Avd. I.)

Prop. 2003/04:26 – Nya faktureringsregler när det gäller mervärdesskatt (Avd. I. och Bil.)

Prop. 2007/08:25 – Förlängd redovisningsperiod och vissa andra Mervärdesskattefrågor (Avd. I. och Bil.)
Prop. 2008/09:88 – Ny kommissionslag (Avd. I. och II.)
Prop. 2010/11:165 Del 2 – Skatteförfarandet (Avd. I. och II.)
Prop. 2012/13:124 – Begreppet beskattningsbar person – en teknisk anpassning av mervärdesskattelagen (Avd. I. och II.)
Prop. 2013/14:1 – Budgetpropositionen för 2014 (Avd. I. och II.)
Prop. 2013/14:224 – Nya mervärdesskatte regler om omsättningsland för telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster (Avd. I.)
Prop. 2014/15:1 – Budgetpropositionen för 2015 (Avd. I.)
Prop. 2015/16:79 – En ny tulllag (Avd. I.)
Prop. 2016/17:1 – Budgetpropositionen för 2017 (Avd. I. och Bil.)
Prop. 2016/17:14 – Ny definition av fastighetsbegreppet i mervärdesskattelagen (Avd. I. och II.)

Statens offentliga utredningar etc.

Dir. 2016:58 – Översyn av mervärdesskattelagstiftningen, s. 255 och 262 (Avd. I. och II.)
Ds 1998:14 – Digitala signaturer – en teknisk och juridisk översikt, s. 82 (Avd. I.)
Ds 2009:58 – Mervärdesskatt för den ideella sektorn, m.m., s. 46 och 255 (Avd. I. och II.)
Finansdepartementets brevsvar 2014-12-16 på uppmärksammande av förmodad lucka i lagen 2014-12-12, dnr. Fi2014/4452, s. 90 och 92 (Avd. I.)
Finansdepartementets promemoria av 2012-11-23. Begreppet beskattningsbar person – en teknisk anpassning av mervärdesskattelagen, s. 46, 55, 189 och 255 (Avd. I. och II.)
SOU 1993:75 – Vissa mervärdesskattefrågor II – Offentlig verksamhet m.m., s. 105 (Avd. I.)
SOU 1994:31 – Vissa mervärdesskattefrågor III – Kultur m.m., s. 211 (Avd. II.)
SOU 1995:37 – Vårt dagliga blad – stöd till svensk dagspress (Betänkande av Pressutredningen -94), s. 105 och 106 (Avd. I.)
SOU 1995:69 – Betaltjänster, s. 84 (Avd. I.)
SOU 1998:14 – E-pengar – näringsrättsliga frågor, s. 80, 81, 82, 84 och 85 (Avd. I.)
SOU 2002:74 Del 1 och Del 2 – Mervärdesskatt i ett EG-rättsligt perspektiv, s. 40, 46, 117, 157, 198, 235, 236, 255 och 286 (Avd. I. och II. och Bil.)
SOU 2006:90 – På väg mot en enhetlig mervärdesskatt, s. 117, 118, 209, 210 och 211 (Avd. I. och II.)
SOU 2009:58 Del 3 – Skatteförfarandet, s. 158 och 159 (Avd. I.)
SOU 2010:29 – En ny förvaltningslag. Betänkande av Förvaltningslagsutredningen, s. 18 (Avd. I.)
SOU 2015:5 – En ny svensk tulllagstiftning, s. 159 (Avd. I.)
Fi2008/4219 (Regeringens svar till EU-kommissionen ang. 4 kap. 8 § ML) – återfinns på www.momsinstitutet.se, s. 118 och 226 (Avd. I. och II.)
Fi2011/414 (Regeringens ansökan till EU-kommissionen) – återfinns på www.momsinstitutet.se, s. 118 och 226 (Avd. I. och II.)
Veckobrevet från EU-representationen i Bryssel vecka 30 år 2004, www.regeringen.se, s. 176 (Avd. I.)

RSV:s/SKV:s skrivelser och ställningstaganden, m.m.

Ställningstaganden och anvisningar etc.

RSN:s meddelanden RSN 1969:30.9 – RSN:s bindande förklaring av den 30 oktober 1968 [om den momsmässiga behandlingen av kommittent- och kommissionärsföretag i

inkomstskatterättslig mening] (upphörde genom att ML infördes den 1 juli 1994, jfr RÅ 1995 not. 16), s. 50 och 205 (Avd. I och II.)

RSV:s information om nedsättning av eller befrielse från mervärdesskatt RSV Im 1982:3, s. 160 (Avd. I.)

RSV:s skrivelse 2002-01-11, dnr 3655-01/120 (upphävdes av SKV genom ställningstagande 2016-01-20, dnr 131 26976-16/111), s. 275 (Epil.)

SKV:s ställningstagande 2006-12-18, dnr 131 664715-06/111 (ersatt av ställningstagandet 2013-07-05), s. 66 (Avd. I.)

SKV:s ställningstagande av 2010-07-09, dnr 131 355983-10/111, s. 144 och 152 (Avd. I.)

SKV:s ställningstagande 2013-07-05, dnr 131 340930-13/111 (ersatt av ställningstagandet 2015-12-10), s. 66 (Avd. I.)

SKV:s ställningstagande 2014-02-14, dnr 131 770374-13/111, s. 250 (Avd. II.)

SKV:s ställningstagande 2014-11-21, dnr 131 639684-14/111 (upphävdes av SKV genom ställningstagande 2017-11-20, dnr 202 458372-17/111), s. 88 (Avd. I.)

SKV:s ställningstagande 2015-12-10, dnr 131 656823-15/111 (ersatt av ställningstagandet 2016-03-31), s. 66 (Avd. I.)

SKV:s ställningstagande 2016-03-31, dnr 131 156230-16/111, s. 66, 67, 68, 69, 71 och 139 (Avd. I.)

Handledningar

RSV:s information om hur man redovisar moms i samband med en konkurs: Moms vid konkurs [RSV 556 utg 1 (maj 1984)] – Cit. RSV:s Moms vid konkurs 1984, s. 217 (Avd. II.)

SKV:s Handledning för mervärdesskatt 2005 (SKV 553 utgåva 16), s. 127, 218 och 275 (Avd. I. och II. och Epil.)

SKV:s Handledning för mervärdesskatt 2009 Del 2 (SKV 554 utgåva 4), s. 128, 218 och 275 (Avd. I. och II. och Epil.)

SKV:s Handledning för mervärdesskatt 2010 Del 2 (SKV 554 utgåva 5), s. 128, 218 och 275 (Avd. I. och II. och Epil.)

SKV:s Handledning för mervärdesskatt 2013 del 1 (SKV 553 utgåva 24), s. 62, 105 och 275 (Avd. I. och Epil.)

SKV:s Handledning för mervärdesskatt 2014 (SKV 553 & SKV 554), s. 274 och 275 (Epil.)

SKV:s Handledning för skatteförfarandet 2012, s. 274 (Epil.)

SKV:s Handledning för skatteförfarandet 2013, s. 274 (Epil.)

SKV:s Handledning för skatt på energi och reklam 2014 (SKV 504), s. 276 (Epil.)

EU-källor

Primärrätt

- Amsterdamfördraget 1997 (artiklarna i Romfördraget – EG-fördraget – omnumrerades genom Amsterdamfördraget).

- EG-fördraget [Romfördraget från 1957 (trädde i kraft den 1 januari 1958), det grundläggande fördraget om upprättande av Europeiska ekonomiska gemenskaperna (EEG) – EEG ändrades till Europeiska gemenskaperna (EG) genom Maastrichtfördraget 1992; EG-fördraget, Fördraget om upprättandet av EG, ersattes genom Lissabonfördraget av FEUF]. (Avd. II.)

- EU:s stadga om de grundläggande rättigheterna, EUSGR (ersatte genom Lissabonfördraget stadgan av 2000-12-07). (Avd. I.)

- Fördraget om EU, FEU [reformerades genom Lissabonfördraget]. (Avd. I.)

- Fördraget om EU:s funktionssätt, FEUF [ersatte EG-fördraget genom Lissabonfördraget]. (Avd. I. och II.)

- Lissabonfördraget – består i FEUF, FEU och EUSGR (Lissabonfördraget införlivades i Sverige den 1 december 2009 genom SFS 2008:1095 och 2009:1110). Lissabonfördraget utgör en reform av EG-fördraget resp. av FEU (beslutades resp.

undertecknades i Lissabon 2007-10-19 resp. 2007-12-13 samt hade ratificerats av samtliga EU27-länder 2009-11-03). (Avd. I. och II.)

- Maastrichtfördraget 1992 [traktatfäste Den europeiska unionen (EU) av år 1993 – utgör Fördraget om EU, FEU].

- Utkast till fördrag om upprättande av en konstitution för Europa av den 18 juli 2003 (CONV 850/03) [Utkastet till den EU-grundlag som antogs på EU-toppmötet i Bryssel 17-18 juni 2004 och som undertecknades den 29 oktober 2004 – Europarlamentets resolution om fördraget om upprättande av en konstitution för Europa 2004/2129(INI) – men som inte ratificerades av alla medlemsländer. I stället genomfördes ett reformfördrag, dvs. Lissabonfördraget, 2009-11-03]. (Avd. I.)

Sekundärrätt

EG:s första mervärdesskattedirektiv (67/227/EEG) – första direktivet [ersatt av mervärdesskattedirektivet] (Avd. II.)

EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv (77/388/EEG) – sjätte direktivet [ersatt av mervärdesskattedirektivet] (Avd. I. och II.)

Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 952/2013 av den 9 oktober 2013 om fastställande av en tullkodex för unionen (Avd. II.)

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 (Avd. I.)

Mervärdesskattedirektivet, Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (ersatte den 1 januari 2007 EG:s första och sjätte mervärdesskattedirektiv) (Avd. I. och II.)

Punktskattedirektivet (2008/118/EG) – ersatte den 1 april 2010 det s.k.

circulationsdirektivet (92/12/EEG) (Avd. I. och Epil.)

Rådets direktiv 94/5/EG (Harmonisering av beskattningen av begagnade varor m.m.) (Avd. I.)

Rådets direktiv 98/80/EG om komplettering av det gemensamma systemet för mervärdesskatt och om ändring av direktiv 77/388/EEG (Avd. I.)

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 (Avd. I.)

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 (Avd. I.)

Rådets förordning (EU) nr 904/2010 av den 7 oktober 2010 om administrativt samarbete och kampen mot mervärdesskattebedrägeri (Avd. I.)

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 (Avd. I. och II.)

Rådets genomförandebeslut 2013/680/EU av den 15 november 2013 om bemyndigande för Konungariket Danmark och Konungariket Sverige att förlänga tillämpningen av en särskild åtgärd som avviker från artiklarna 168, 169, 170 och 171 i direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt (Avd. II.)

Rådets genomförandeförordning (EU) nr 1042/2013 av den 7 oktober 2013 om ändring av genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 vad gäller platsen för tillhandahållande av tjänster (Avd. II.)

Rådets PRESSMEDDELANDE 533/18, 2.10.2018 – Elektroniska publikationer: rådet enigt om reducerad moms (Avd. I.)

The E-Money Directive (2000/46/EC) – ersatt av direktivet 2009/110/EC (Avd. I.)

The E-Money Directive (2009/110/EC) (Avd. I.)
Unionstillkodexen, förordning (EU) nr 952/2013 (ersatte den 1 maj 2016
gemenskapstillkodexen (EEG) nr 2913/92) (Avd. I.)
Övergångsordningen för varuhandeln mellan EU-länderna (91/680/EEG) (Avd. II.)

EU-hemsidor

Europaparlamentets hemsida: www.europarl.europa.eu (Avd. I.)

EU:s hemsida: www.europa.eu (Avd. I.)

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. 118, 119, 164 och 226 (Avd. I. och II.)
COM(2017) 569 final – Proposal for a COUNCIL DIRECTIVE amending Directive
2006/112/EC as regards harmonising and simplifying certain rules in the value added
tax system and introducing the definitive system for the taxation of trade between
Member States (4 October 2017), s. 238 och 262 (Avd. II.)

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], s. 86, 146,
171 och 172 (Avd. I.)

Momsinstitutet – Föreningen för forskning om mervärdesskatt och andra indirekta skatter

Hemsida: www.momsinstitutet.se, s. 118 och 226 (Avd. I.)

Rättsfall

EU-domstolen

268/83 (Rompelman), REG 1985 s. 83 [svensk specialutgåva], s. 25, 27 och 278 (Avd.
I. och Epil.)
235/85 (kommissionen mot Nederländerna), Rec. 1987 p. I-1471; Jur. 1987 blz. I-
1471, s. 64 (Avd. I.)
342/87 (Genius Holding), ECR 1989 p. 4227, s. 32 (Avd. I.)
348/87 (SUFU), Rec. 1989 p. I-1737; Jur. 1989 blz. I-1737, s. 64 (Avd. I.)
C-186/89 (W. M. van Tiem), Rec. 1990 p. I-4363; Jur. 1990 blz. I-4363, s. 64 (Avd. I.)
C-163/91 (Van Ginkel et al.), ECR 1992 p. I-5723, s. 208 (Avd. II.)
C-333/91 (Sofitam), Rec. 1993 p. I-3513, s. 74 (Avd. I.)
C-155/94 (Wellcome Trust), REG 1996 s. I-3013, s. 75 (Avd. I.)
C-2/95 (SDC), REG 1997 s. I-3017, s. 64, 75, 76, 83, 149 och 252 (Avd. I. och II.)
C-349/96 (CPP), REG 1999 s. I-973, s. 69 (Avd. I.)
C-358/97 (kommissionen mot Irland), REG 2000 s. I-6301, s. 64 (Avd. I.)
C-455/98 (Salumets m.fl.), REG 2000 s. I-4993, s. 85 (Avd. I.)
C-142/99 (Floridienne), REG 2000 s. I-9567, s. 74 och 93 (Avd. I.)
C-150/99 (Stockholm Lindöpark), REG 2001 s. I-493, s. 64 (Avd. I.)
C-235/00 (CSC), REG 2001 s. I-10237, s. 75, 78, 83, 149 och 252 (Avd. I. och II.)
C-269/00 (Seeling), REG 2003 s. I-4101, s. 64 (Avd. I.)
C-275/01 (Sinclair Collins), REG 2003 s. I-5965, s. 64 (Avd. I.)
Förenade målen C-255/02 (Halifax m.fl.), REG 2006 s. I-1609, s. 33 och 60 (Avd. I.)
C-172/03 (Heiser), REG 2005 s. I-1627; ECLI:EU:C:2005:130, s. 280 (Epil.)
C-212/04 (Adeneler m.fl.), REG 2006 s. I-6057, s. 145 (Avd. I.)

C-401/05 (VDP Dental Laboratory), REG 2006 s. I-12121, s. 98 (Avd. I.)
C-88/09 (Graphic Procédé), REG 2010 s. I-1049, s. 143, 145 och 152 (Avd. I.)
C-594/13 ("go fair" Zeitarbeit), ECLI:EU:C:2015:164, s. 48, 49, 65, 66, 67, 71, 139
och 204 (Avd. I. och II.)
C-264/14 (Hedqvist), förhandsavgörande i HFD 2016 ref. 6, ECLI:EU:C:2015:718, s.
77, 78, 79, 80, 83, 87 och 169 (Avd. I.)
C-390/15 (RPO), ECLI:EU:C:2017:174, s. 106 (Avd. I.)

HFD

RÅ 1955 ref. 21, s. 222 (Avd. II.)
RÅ 1984 1:67, s. 287 (Bil.)
RÅ 1986 ref. 46, s. 244 (Avd. II.)
RÅ 1988 ref. 42, s. 99 och 100 (Avd. I.)
RÅ 1988 ref. 74, s. 287 (Bil.)
RÅ 1991 ref. 105, s. 244 (Avd. II.)
RÅ 1993 not. 71, s. 77 (Avd. I.)
RÅ 1993 ref. 78, s. 134, 135, 219, 220 och 223 (Avd. I. och II.)
RÅ 1994 not. 13, s. 76 och 77 (Avd. I.)
RÅ 1994 not. 422, s. 77 (Avd. I.)
RÅ 1995 not. 16, s. 50, 51, 205 och 206 (Avd. I. och II.)
RÅ 1996 not. 243, s. 77 (Avd. I.)
RÅ 1998 not. 249, s. 77 (Avd. I.)
RÅ 1998 ref. 40, s. 70 och 71 (Avd. I.)
RÅ 1999 not. 46, s. 76 (Avd. I.)
RÅ 2000 not. 99, s. 287 (Bil.)
RÅ 2001 ref. 34 I och II, s. 275 (Epil.)
RÅ 2002 ref. 9, s. 210 (Avd. II.)
RÅ 2003 ref. 21, s. 68 (Avd. I.)
RÅ 2003 ref. 32, s. 208 (Avd. II.)
RÅ 2004 ref. 65, s. 287 (Bil.)
RÅ 2005 ref. 11, s. 82, 83 och 250 (Avd. I. och II.)
RÅ 2005 ref. 81, s. 145 (Avd. I.)
RÅ 2006 ref. 58, s. 31 (Avd. I.)
HFD 2012 ref. 52, s. 70 (Avd. I.)
HFD 2014 ref. 40, s. 249 (Avd. II.)
HFD 2015 ref. 29, s. 77 (Avd. I.)
HFD 2016 ref. 6, s. 77, 78, 79, 80, 82, 83, 84, 85, 86, 87 och 169 (Avd. I.)
HFD 2017 not. 11, s. 106 (Avd. I.)
HFD 2018 ref. 41, s. 65 (Avd. I.)

*Skatterättsnämndens förhandsbesked*⁶¹⁷

SRN 1992-08-31, s. 50 (jfr HFD:s dom i RÅ 1993 ref. 78), s. 219 (Avd. II.)
SRN 2011-02-03, dnr 57-09/I, s. 105 (Avd. I.)

HD

NJA 2013 s. 502, s. 86, 170 och 171 (Avd. I.)

⁶¹⁷ 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

A/S Öresundsförbindelsen.....	193	Enkla bolag	179, 185
Agent	198	Enskild firma.....	170
Agentavtal	200, 208	Enskilda firmor	57, 116, 195, 271
Agentförhållande	43, 200	Enumerationsprincip	283
Aktiebolag	31, 56, 170, 185, 195	E-pengar.....	79, 80
Alkoholskatt	29	Etylalkohol.....	241
Allmänna varuskatten		EU-konformitet	190
från 1959.....	185	Europatrappan	171
Aluminium	241	Europeisk ekonomisk	
Analog bestämning.....	272	intressegruppering	62, 179
Analogislut	107	Faktureringsskyldighetens uppkomst	
Anslutningsfördraget med EU.....	209	190
Anställningsförhållande.....	180	Fast egendom	223
Arbetsgivaravgifter.....	187, 191	Fastighet.....	121, 223
Artister.....	209	Fastigheter i konkursbon 125, 181, 267	
Avdragsförbud.....	70, 232	Fastighetsägare.....	223
Avdragsrätt för ingående moms	25	Felaktig punktskatt.....	28, 31
Barn tillsyn i hemmet	70	Fettsyrametylestrar	241
Beskattningsbar person.....	27	Filial för utländska företag	189
Betalkraft	81	Filmverk.....	194
Betalningsskyldig	27	Filmverk i enkla bolag	56
Bidrag.....	280	Finansiella tjänster	106
Bilhandel	201	Finansinspektionen	84
Bitcoins	77	Fiscal sociology	129, 139, 219, 273
Bly	241	Form och tillvägagångssätt ... 141, 146,	
Bygg- och anläggningsentreprenader		147, 151	
.....	201	Frivillig regel	
Båthandel.....	201	enkelt bolag	184
Composite supplies	250, 277	Frivillig skattskyldighet	179
Contractual obligations.....	208	för vissa fastighetsupplåtelser ...229	
Danmark	192	vissa fastighetsupplåtelser	229
Dansorkestrar	211	Funds.....	79
De icke harmoniserade		Fysisk person	20
inkomstskattereglerna 112, 119, 164		Fysiska personer.....62, 116, 170, 182,	
De sententia ferenda	49, 203, 204	185	
Digital cash.....	81	Färjetransporter	192
Digitala kontanter	81	Föreningar	185
Dockskåp	281	Företagsformen enkelt bolag.....	195
Dödsbon	179, 213	Förfarandemissbruk	33, 60
EEIG.....	179, 182	Författare.....	209
Effektiv uppbörd	190	Förmedlare	39, 41, 47, 49, 52, 198
Egenförsäljare.....	200, 201	Förmedlaren	203
Electronic money.....	79	Förmedlingsprovisionen.....	43, 200
Elektroniska pengar.....	79	Förvaltningsåtgärder	75
Elektroniska tjänster	101, 102, 103,	Förädlingskedjan.....	32, 36, 284
104, 106, 107, 108, 110, 148, 161,		Gage.....	209
162, 163, 271, 272, 283		Gemensam bokföring.....	58, 190
tjänster som tillhandahålls på		Gemensamt verk	195
elektronisk väg.....	108	Gruvbolag	186
Empiriska undersökningar.....	211	Gummi	241
Enkelt bolag	184	Handelsagentur	202

Handelsbolag.....	56, 62, 179, 182, 185, 186, 195
Hobbymässig verksamhet.....	179
Husvagnshandel	201
Huvudman	199
Högsta förvaltningsdomstolen.....	203
I eget namn.....	39, 40, 45, 207
Ideell förening	225
Immovable property	223
Indium	241
Inkomstslaget näringsverksamhet ...	29
Intygsmomsen	220
Investeringsguld	271
Juridisk semiotik	277, 280
Juridiska personer.....	33, 182, 185
Jämkning av ingående moms	216
Järnvägar	192
Kaffe.....	241
Kakaoböner	241
Kasuistisk	106
Kasuistisk bestämning.....	107
Kasuistisk princip.....	272
Kemikalier i bulk.....	241
Kommanditbolag.....	62, 182
Kommission	198, 200
Kommissionsavtal	45, 198, 202
Kommissionsavtal om köp eller försäljning.....	45, 202
Kommissionsfall.....	201
Kommissionärsförhållande.....	201
Kommissionärsförhållanden....	47, 203
Kommun.....	227
Komponentindustrin.....	201
Konkurrens- och konsumtionsneutralitet.....	104
Konkurs	215
Konkursboet	215
Konkursboets status som rättslig figur	223
Konkursbon	179
Konkursförvaltaren.....	217
Konkursgäldenären.....	216
Konstlad uppdelning	211
Konstlade avvikelser	261
Konsulttjänster	106
Konsumenterna.....	26
Konsumtionsskatt	26
Kontrollskäl.....	190
Koppar.....	241
Kultur- och nöjesområdena	210
Kumulativ effekt	232
Lager vissa.....	238
Lagskrivningsarbetet	268
Lagstiftningsarbetet lagskrivningsarbetet	268
Law and Language-perspektiv	277
Legal Semiotics.....	277, 280
Litterärt eller konstnärligt verk	209
Manusförfattare.....	195
Matvaror.....	201
Means of payment.....	79
Mellanman	199
Mellanmannen.....	43, 200, 203
Mellanmän	179
Mervärdesskatt.....	179
Mervärdesskattegrupper	188
Mineraloljor	241
Moms	179, 191
Momsskyldig.....	179
Money	80
Neutralitet	190
Nickel.....	241
Non-profit-making organisations	225
Nullum tributumj sine lege	222
Nystartat företag.....	197
Näringsidkare.....	30
Obehandlat ris	241
Obligatorisk regel enkelt bolag	184
Offentligrättsliga organ	225
Oljevaxter och oljehaltiga frukter	241
Omsättning	55, 57, 186, 189, 190
Omsättningskriteriet.....	188
Optioner	253
Ord och kontext regler om investeringsguld	93
Organisationer utan vinstsyfte.....	113, 119, 164, 225
Oäkta kommissionärsförhållanden..	49, 52, 205
Palladium	241
Partrederi.....	184
Partrederier.....	179, 185
Pengar	80
Platina	241
Potatis.....	241
Producentföretag	199
Produktionsbolag	210
Public bodies.....	225
Punktskatt.....	191
Punktskattedirektivet.....	30
Punktskatter energiskatt	29
reklamskatt	29
Radio- och tv-sändningar	101, 161
Regissör	195
Registrerat trossamfund	225
Representant.....	186
Representantregeln.....	184, 223

enkla bolag och partrederier	185
Resebyrå	207
Reseprestationer	208
Resetjänsten	207
Rhodium	241
Riksbanken	84
Royalties	213
Råsocker	241
Råtallolja	241
Ränta	242
Rättsdogmatiska studier	139
Rättspolitiska målsättningarna för det svenska momssystemet .	189
Rättssubjekt	62, 182, 185
Rättssäkerhet	190
Sammanhållet momssystem	190
Sammansatt prestation	280
Sammansatta transaktioner	250, 277
Sammanslutningar	74, 75
Finland	61, 270
Samverkan	186
Samägande av fastighet	235
Scenograf	195
Semantiskt tolkningsproblem ...	37, 38, 52
Semantiskt, syntaktiskt och logiskt angreppssätt	277
Silver	241
Skatteavdrag	187, 191
Skattebärarna	26
Skatteförmågeprincipen	45, 47, 202, 203
Skattekontosystemet	186
Skattelagsskrivningsarbetet	273
Skattepliktig omsättning	27
Skatterättsnämnden	210
Skattesociologi	129
Skatteupplag	238, 249
Skattskyldig	5, 27, 179
Skattskyldighetsbegreppet	25
Slussningsregeln	130
Sojabönor	241
Spannmål	241
Staten	227
Statligt affärsverk	179, 226
Statligt stöd	280
Store of value	79
Sui generis	171
Supplementärregeln	29
Svedab AB	193
Sverige	192
Syntaktisk tolkningsfråga	34, 35
Tandvård	271
Te 241	
Telekommunikationstjänster ..	101, 161
Tenn	241
The process of the making of tax laws skattelagsskrivningsarbetet	273
Tillgångstänkande	235
Tillsatser i motorbränsle	241
Tillsynsmyndigheten i konkurs Kronofogden	218
Tillämpningsförfordningen	146
Transaktionstänkande	235
Tryckeriprodukter	144
Tullager	238
Ull	241
Upphovsrätter till litterära och konstnärliga verk	195
Upplagshavare	29
upplåtelse av vägar, broar eller tunnlar	192
Utbildning	106
Utgående moms	27
Uthyrning av en verksamhetslokal etc.	231
Uthyrning av verksamhetslokaler ..	179
Utsäde	241
Uttag	244
Vanlig privatperson	20, 179
Varor i vissa lager	179
Varulagerinventering	43, 201
Vegetabiliska oljor och fetter och deras fraktioner	241
Verklig ränta	243
Verksamhetstänkande	235
Verkshöjd	56, 57, 195, 270
VIES-systemet	192
Vinstmarginalbeskattning	200
Virke	241
Virtuell valuta	77
Vård och omsorg	106
Värdepappershandel	252
Växlingstjänster	77
Yrkesmässig verksamhet huvudregel	29
supplementärregel	29
Zink	241
Återföring	221
Återförsäljare	205
Äkta koncerner	130
Öresundsbron	192, 194
Öresundsförbindelsen	193
Öresundskonsortiet	193
Övergångsordningen varuhandel mellan EU-länder	238