

Matematikfällan i forskningen

– avseende mervärdesskatterätten

I Balans fördjupning har Björn Forssén presenterat bland annat Europatrappan avseende det hierarkiska förhållandet mellan nationell rätt och europarätten samt frågor om en så kallad faktisk gällande rätt på skatteområdet vid sidan av prejudikat i Högsta förvaltningsdomstolen (HFD). I denna artikel varnar han för att forskningen avseende mervärdesskatt ska utvecklas till logikövningar som gör den mindre användbar för tillämparna. Björn Forssén anser att skatterättsforskningen sker i en superrättsdogmatisk tradition som inte tillräckligt stimulerar lagstiftningsarbetet eller rättsutvecklingen.

På mervärdesskatteområdet ser han en utveckling med inslag av logik och matematik som är kontraproduktiv, där rättsdogmatiska studier, det vill säga tolkning och systematisering av gällande rätt, inte för utvecklingen vidare utifrån forskningsrekvisitet användbarhet. Han varnar för en matematikfälla, och föreslår att forskningen avseende mervärdesskatterätten kompletteras med juridisk semiotik, så att den blir mer användbar för lagstiftaren och tillämparna. Han anser också att förekomsten av en faktisk gällande rätt på mervärdesskatteområdet bör befräskas – främst genom empiriska studier.

Text: **Björn Forssén**



artikeln *Europatrappan – en normhierarkisk bild vid regelkonkurrens mellan svenska nationella och europarättsliga regler med skatterätts-exempel* (publicerad i Balans fördjupning nr 4/2017) gav jag min syn på förhållandet mellan

svensk nationell rätt och EU-rätten på områden där EU-rätten styr innehållet i svenska regler, såsom beträffande mervärdesskatten på skatteområdet. Jag anlade ett europarättsligt perspektiv, genom att även beakta Europakonventionen, och anförde att den formella lagkraften inte kan beskrivas som en normhierarkisk steg, då en norm kan vara uttryckt genom regler i mer än ett regelverk, det vill säga i regelverk från ett svenskt organ, Riksdagen, regeringen etc., från EU och dess organ och från Europarådet. Jag föreslog därför att den regelkonkurrensen beskrivs i en normhierarkisk trappa. I boken *Skatteförfarandepraktikan – med straff- och europarättsliga aspekter* anför jag, i samband med en genomgång av Europatrappan, att en lösning på problemet med förhållandet mellan nationell rätt och EU-rätten vore att kodifiera principen om EU-rättens företräde framför nationell rätt i Fördraget om EU eller i Fördraget om EU:s funktionssätt (FEUF). Tills så sker är lösningen på problemet processuell – en aspekt som berörs också i denna artikel.

Utifrån min sammanläggningsavhandling bestående i licentiatavhandlingen *Skattskyldighet för mervärdesskatt – en analys av 4 kap. 1 § mervärdesskattelagen (2011) och doktorsavhandlingen *Skatt- och betalningsskyldighet för moms i enkla bolag och partrederier* (2013),¹ där jag påtalar brister i mervärdesskattelagen (1994:200), ML i förhållande till EU:s mervärdesskattedirektiv (2006/112/EG), ser jag stora problem med EU-rätten. Jag avslutade dessutom *Skatteförfarandepraktikan* med att forskning bör ske genom rättssociologiska studier av företagarens situation angående konstitutionella och processuella frågor om skatt hellre än att traditionen med rent*

rättsdogmatiska studier fortsätter. I denna artikel varnar jag för att låta logik och matematik bli metoden. Det kallar jag för *matematikfällan*, och förordar att logik enbart används som ett verktyg (modell) för forskningen inom mervärdesskatterätten, som därigenom bör bli bättre och mer användbar för rättstillämparna. Det bör även stimulera lagstiftaren till att skapa bättre regler kommunikativt sett och undvika att luckor uppstår i dem. Jag behandlar luckor i regler som berör mervärdesskatt i artikeln *Lucka i tullagen öppnar för ej avsett momsavdrag på grund av två olika bestämmelser av vem som är beskattningsbar person* (publicerad i Balans fördjupning nr 3/2018) och i artikeln *Luckor och andra brister i mervärdesskattelagen på fastighetsområdet* (publicerad i Balans fördjupning nr 1/2019).

Matematikfällan i forskningen avseende mervärdesskatterätten

I artikeln *Mervärdesskattens yttre gränser – en modell för forskare och processförare vid jämförelse av mervärdesskattelagen med EU-rätten* (publicerad i Balans fördjupning nr 3/2019) återger jag en version av den schematiska översikten nedan av mervärdesskattens skyldigheter och rättigheter, vilken jag har använt i olika versioner även i exempelvis mina båda avhandlingar. Jag har använt den som ett verktyg för att analysera frågeställningar om vissa regler i ML i jämförelse med mervärdesskattedirektivet. Den grundläggande frågeställningen har varit om reglerna är EU-konforma, och i förevarande artikel använder jag verktyget – modellen – för att visa på faran med att låta ett verktyg bli själva metoden för en rättsvetenskaplig studie av mervärdesskatterätten. Jag fokuserar på faran med att forskaren använder logiken som en metod för analysen av en regel i ML på temat EU-konformitet eller av en regel i mervärdesskattedirektivet på temat djupare rättfärdigande, i stället för att endast använda logiken i form av framför allt matematik som ett verktyg i samband med metoden. Logiken är också ett verktyg för processföraren vid dennes analys av juridisk argumentation.

Personer		
Ia Beskattningsbara personer		Ib Andra: konsumenter/skattebearare
Omsättning av vara eller tjänst		IV Ej avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms
IIa Skattepliktig	IIb Från skatteplikt kvalificerat undantagen	IIc Från skatteplikt okvalificerat undantagen
IIIa Avdragsrätt för ingående moms	IIIb Återbetalningsrätt för ingående moms	IV Ej avdrags- eller återbetalningsrätt
V Vissa förvärv omfattas av avdragsförbud: ej avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms		

Figur 1

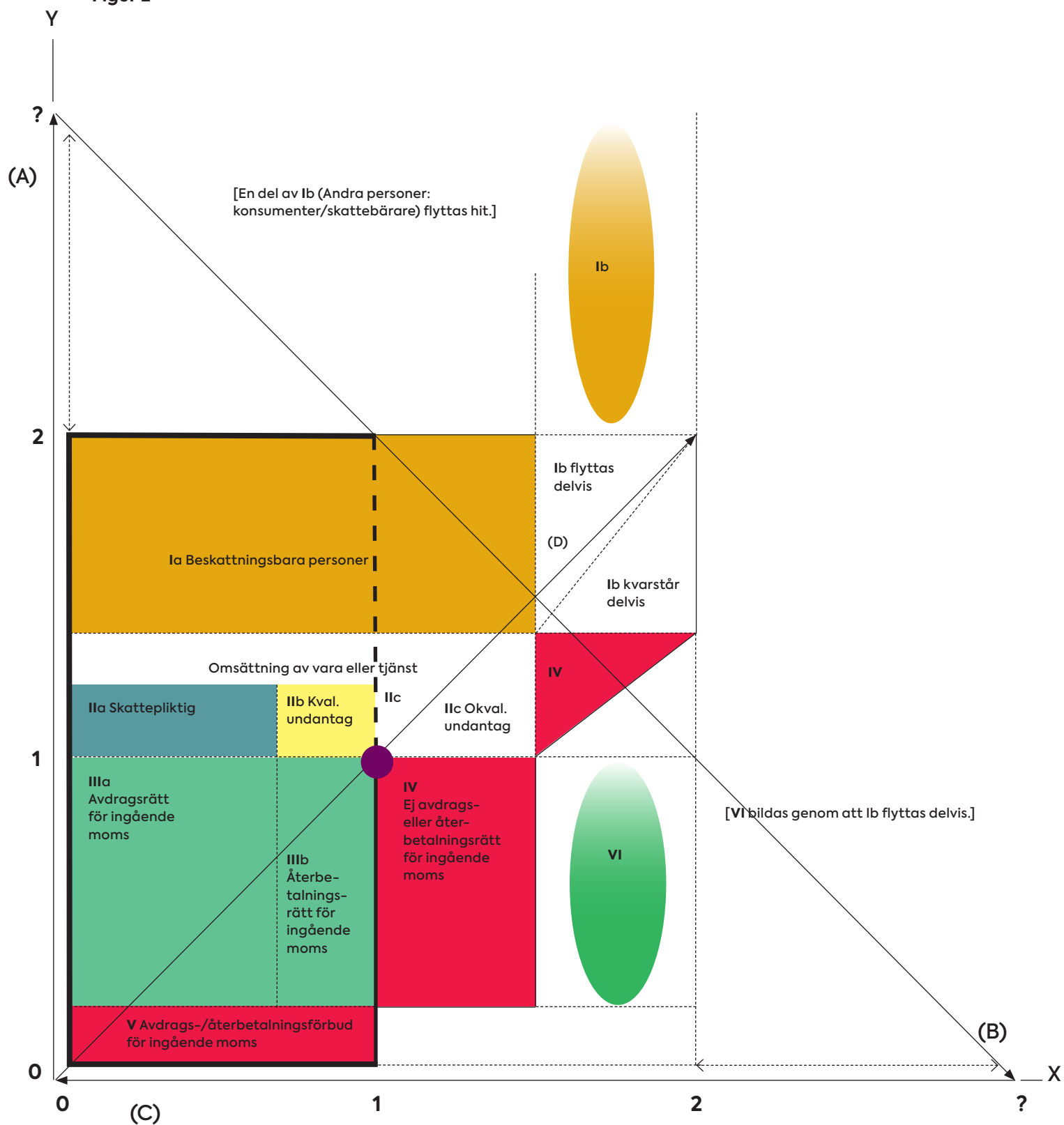
Schemat (Figur 1) visar vilka personer och omsättningar som omfattas av mervärdesskatten:

- Beskattningsbara personer *kan* bli skattskyldiga till mervärdesskatt, **Ia**, men inte konsumenter, **Ib**, vilka i stället träffas av skatten och ibland benämns skattebearare.
- En beskattningsbar person är skattskyldig till mervärdesskatt, om denne gör en skattepliktig omsättning av vara eller tjänst, **IIa**. En beskattningsbar person som avser att göra skattepliktiga omsättningar har avdragsrätt för ingående moms på förvärv eller import i verksamheten, **IIIa**.
- En beskattningsbar person har så kallad återbetalningsrätt för ingående moms på förvärv eller import i verksamheten, **IIIb**, om denne avser att göra från skatteplikt kvalificerat undantagen omsättning av vara eller tjänst, **IIb**.
- En beskattningsbar person har varken avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms på förvärv eller import i verksamheten, **IV**, om denne avser att göra från skatteplikt okvalificerat undantagen omsättning av vara eller tjänst, **IIc**.
- För vissa slag av förvärv föreligger avdragsförbud för ingående moms, **V**, oavsett vilket slags omsättningar som en beskattningsbar person avser att göra eller gör i sin verksamhet.

Den beskrivna strukturen avseende mervärdesskattens skyldigheter och rättigheter överensstämmer mellan ML och mervärdesskattedirektivet sedan direktivets begrepp beskattningsbar person infördes i 4 kap. 1 § ML för bestämningen av skattesubjektet den 1 juli 2013, genom SFS 2013:368. Emellertid innebär det inte att samtliga av de andra reglerna i ML – och skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL – därmed också är förenliga materiellt sett med bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet. Det berör jag exempelvis i min doktorsavhandling och i Momsreform – förslag för Sverige, EU och forskningen. I denna artikel beskriver jag hur analysen bör ske av reglerna i ML – och regler som berör mervärdesskatt i SFL – på temat EU-konformitet samt av reglerna i mervärdesskattedirektivet, så att olika modeller inte blir metoden för en sådan analys, utan enbart verktyg till stöd för metoden. Jag varnar således för att låta logiken i form av matematik bli metoden, i stället för att enbart användas som ett verktyg, en modell för analysen av reglerna. Jag kallar det, som nämnts, för *matematikfällan*, och utvecklar här hur fel den kan leda vid exempelvis analysen av en regel i ML – eller SFL – på temat EU-konformitet eller av en regel i mervärdesskattedirektivet på temat djupare rättfärdigande.

Jag utgår från schemat på föregående sida och flyttar om i det enligt följande diagram:

Figur 2



Jag har gjort om schemat (figur 1) från en rektangel till en kvadrat (figur 2), där kvadratens vänstersida respektive botten sida löper längs y-axeln respektive x-axeln i diagrammet ovan. Kvadratens noder (hörn) motsvarar hörnen i rektangeln, och jag har givit dess sidor ett tänkt värde om $2 \times 2 (= 4)$ som ska representera *mervärdesskattens bedömningsram* materiellt och processuellt sett. Kvadratens noder har sålunda följande koordinater på x- och y-axeln, lästa från vänster till höger, nedifrån och uppåt: (0, 0), (0, 2), (2, 0) och (2, 2).

Jag delar in personerna som kan eller inte kan omfattas av mervärdesskatten samt omsättningarna av olika slag och rättigheterna eller begränsningarna av rättigheterna avseende mervärdesskatten i rutor i kvadraten. Eftersom både rättighetssidan och de omständigheter som grundar skyldigheterna avseende mervärdesskatten är lika betydelsefulla för att beskriva skatten, ger jag å ena sidan rättighetssidan med begränsningar och å andra sidan personerna och omsättningarna lika värde i diagrammet, det vill säga $2 \times 1 (= 2)$. De får följande koordinater: (0, 0), (0, 1), (2, 0) och (2, 1) respektive (0, 1), (0, 2), (2, 1) och (2, 2). Jag utgår från dessa premisser för att pröva och utvärdera en *metod* (ett tillvägagångssätt) för analys av mervärdesskattens omfattning som en logisk funktion. Jag går igenom rutorna i kvadraten och den omflyttning av de ursprungliga förhållandena som jag har gjort i diagrammet angående Andra personer än beskattningsbara personer för att tillämpa *metoden*.

Beträffande rutorna mellan nämnda koordinater har jag delat in rättigheterna å ena sidan i avdrags- och återbetalningsrätt för ingående moms med värdet 1×1 minus avdrags- och återbetalningsförbud (**IIIa** och **IIIb** minus **V**) och å andra sidan i en enbart stilistisk illustration av begränsningen av avdrags- och återbetalningsrätten på grund av att förvärvaren av en vara eller tjänst är en beskattningsbar person som gör från skatteplikt okvalificerat undantagna omsättningar av varor eller tjänster eller en annan person än en beskattningsbar person (**IV**). Avdrags- och återbetalningsförbuden, **V**, innebär en begränsning av avdrags- och återbetalningsrätten,

IIIa och **IIIb**, men nämns här enbart som en minuspost, eftersom de principiellt enbart utgör nämnda begränsning och saknar betydelse för sambandet mellan skyldigheter och rättigheter vid bestämningen av mervärdesskatteprincipen enligt artikel 1.2 i mervärdesskattedirektivet. Avdragsförbuden i ML tillåts i enlighet med artikel 176 andra stycket i mervärdesskattedirektivet så länge inte annat beslutas på EU-nivå. Avdragsförbuden saknar således betydelse principiellt sett för problematiseringen i denna framställning av tillvägagångssättet för analysen av mervärdesskattefrågor. Sålunda illustrerar jag *mervärdesskattens omfattning* enligt EU-rätten – och därmed också som den ska vara enligt ML – med en ram med tjockare heldragna och streckade linjer än övriga linjer i diagrammet.

Beträffande personerna och omsättningar av olika slag ger jag bara omsättningar som ger rätt till avdrags- eller återbetalningsrätt (**IIa** eller **IIb**) ett värde på x-axeln i diagrammet motsvarande avdrags- och återbetalningsrätten (**IIIa** och **IIIb**) utan reduktion för avdrags- och återbetalningsförbuden (**V**), det vill säga motsvarande värdet 1. Dessa omsättningar bildar nämnda ram, som illustrerar *mervärdesskattens omfattning (yttre gräns)*. Alla beskattningsbara personer (**Ia**) gör inte sådana omsättningar. Det innebär att utanför den ramen faller beskattningsbara personer som gör från skatteplikt okvalificerat undantagna omsättningar (**IIc**). De saknar avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms (**IV**). Utanför ramen i fråga faller också Andra personer än beskattningsbara personer (**Ib**). Dessa personer saknar också avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms på sina förvärv (**IV**): mervärdesskatten utgör för dem en skatt på konsumtionen och de är så kallade skattebärare.

På samma sätt som angående Europatrappan måste diagrammet beträffande skyldigheterna och rättigheterna avseende mervärdesskatten kompletteras med processrätten. Enligt EU-domstolens mål 268/83 (Rompelman) uppkommer avdrags- eller återbetalningsrätten för ingående moms på ett förvärv eller import redan genom den beskattningsbara

personens avsikt att därigenom skapa skattepliktiga eller från skatteplikt kvalificerat undantagna omsättningar av varor eller tjänster i sin ekonomiska verksamhet. Enligt samma mål har Skatteverket möjlighet att granska de objektiva omständigheter som kan belägga förekomsten av en sådan avsikt. Jag illustrerar processrätten med ett lila klot i diagrammet, och det placerar jag i skärningspunkten med koordinaterna (1, 1), där dels skyldigheterna och rättigheterna, dels rättigheterna och vad som inte omfattas av rättigheterna avseende mervärdesskatt åtskiljs.

I den nämnda artikeln Mervärdesskattens yttre gränser – en modell för forskare och processföra-re vid jämförelse av mervärdesskattelagen med EU-rätten hänvisar jag till punkt 59 i EU-domstolens mål C-172/03 (Heiser) av 3 mars 2005, där domstolen anser att ett otillåtet statligt stöd enligt artikel 107.1 FEUF föreligger, om den nationella mervärdesskattelagstiftningen skulle ge avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms på förvärv som en beskattningsbar person företar för att göra från skatteplikt okvalificerat undantagna omsättningar av varor och tjänster (IIc), eftersom det innebär att konkurrensen snedvrids. Det är en frågeställning som typiskt sett prövas i en skatteprocess mellan den enskilde och staten genom Skatteverket. I det hänseendet kan en processuell fråga också gälla i vilket forum prövningen av *mervärdesskattens omfattning* ska ske beträffande huruvida rättigheterna avseende mervärdesskatten överskrids:

- Om det i stället är fråga om att en beskattningsbar person i egenskap av säljare felaktigt har tagit ut mervärdesskatt (utgående moms) på sin omsättning av varor eller tjänster till en beskattningsbar person som gör från skatteplikt okvalificerat undantagna omsättningar i sin verksamhet (IIc), och en sådan köpare vill pröva den saken måste vederbörande stämma staten i en talan om kompensation. I enlighet med ett avgörande i Högsta domstolen (HD) – NJA 2017 s. 589 (Nordeamålet) – kan emellertid denne inte pröva frågan i allmän förvaltningsdomstol. I enlighet med HD:s inställning

i det målet gäller ett sådant fall inte en sådan fråga som det har anförts trots åt en förvaltningsmyndighet, såsom Skatteverket, att allsidigt och slutgiltigt pröva. De allmänna reglerna om omprövning och överklagande på skatteområdet bör enligt HD i och för sig kunna användas när det gäller återbetalning av skatt som uttagits i strid med EU-rätten, men det förutsätter att återbetalning begärs av någon som är skattskyldig för den felaktigt uttagna mervärdesskatten (utgående moms).

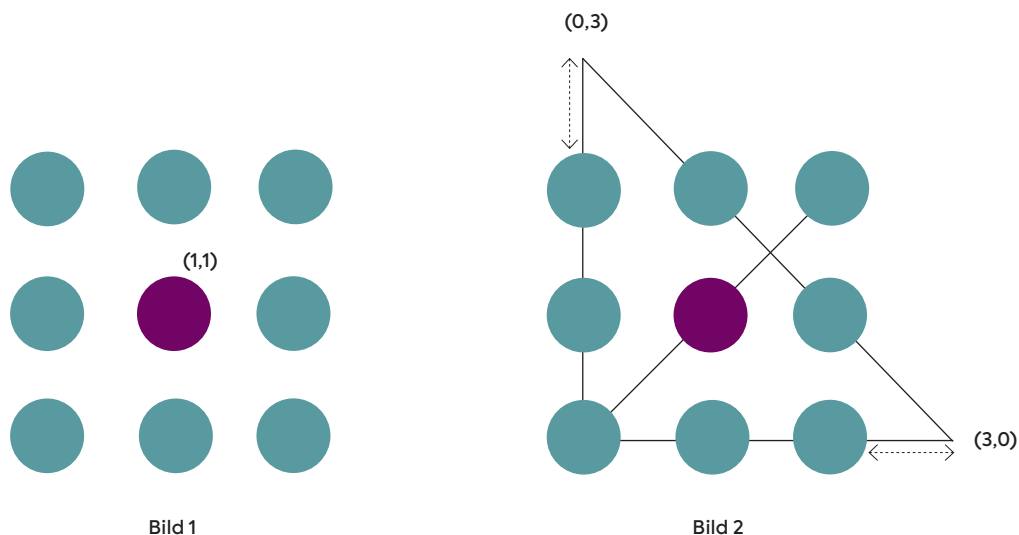
Sålunda har *mervärdesskattens bedömningsram* – med det tänkta värdet 2×2 i diagrammet – fått en delvis förklaring avseende rättighetssidan. Den återstående frågeställningen angående den gränsen i förhållande till den ram som uppställs av *mervärdesskattens omfattning* (yttre gräns), när det gäller personerna, gäller förhållandet mellan kategorierna Ia och Ib och ovan nämnda omflyttning i diagrammet i det hänseendet.

Om kategorin Ia, beskattningsbara personer, byggs på, genom att en del av kategorin Andra personer än beskattningsbara personer, det vill säga en del av Ib, flyttas till toppen av diagrammet, byggs också rättighetssidan i diagrammet på genom att kategori VI bildas i det hänseendet. Jag försöker motivera det logiskt, matematiskt och prövar slutsatserna i förhållande till *mervärdesskattens omfattning* enligt EU-rätten, varvid jag antar följande:

- Antag att skyldigheterna och rättigheterna avseende mervärdesskatten ska knytas ihop genom de koordinater som motsvarar processrätten, (1, 1), med samma antal linjer som sidorna i den kvadrat som illustrerar *mervärdesskattens bedömningsram*, det vill säga 4, vilka ska vara sammanhängande. Problemet har en logisk lösning, nämligen följande. Kvadraten kan illustreras med 9 koordinater enligt Bild 1 (figur 3) nedan: (0, 0), (0, 1), (0, 2), (1, 0), (1, 1), (1, 2), (2, 0), (2, 1) och (2, 2). En lösning på problemet återges i bild 2 (figur 3):

Genom att tänka utanför boxen (utanför kvadraten med det tänkta värdet 2×2) får problemet en logisk

Figur 3



Punkterna i Bild 1 kan ses som en box motsvarande den kvadrat som illustrerar mervärdesskattens omfattning. En lösning på problemet ges i Bild 2, genom att linjerna dras utanför boxen. Det förutsätter tillägg av 2 koordinater, (0,3) och (3,0). Då kan de 4 linjerna genomkorsa samtliga punkter i kvadraten, och knyta ihop skyldigheterna och rättigheterna genom det lila klotet (processrätten): jämför pilarna A, B, C och D i diagrammen ovan och nedan.

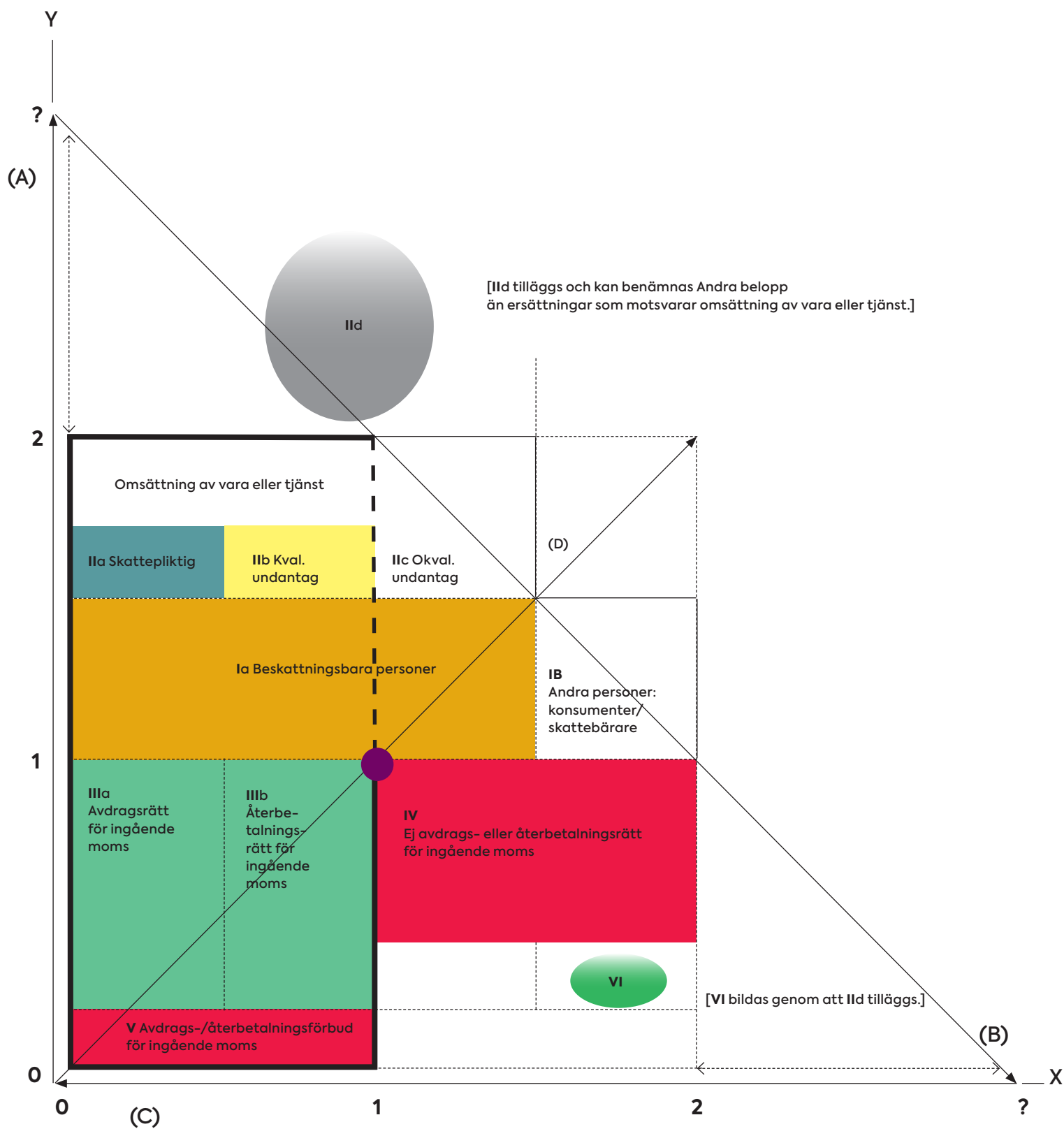
lösning. Den förutsätter tillägg av 2 koordinater, (0, 3) och (3, 0). Då kan skyldigheterna och rättigheterna avseende mervärdesskatten knytas ihop genom processrätten, det lila klotet med koordinaterna (1, 1). Frågan är om denna logiska lösning är giltig, så att tilläggen kan ges värden förenliga med *mervärdesskattens omfattning*. Därför har jag satt frågetecknen i diagrammen ovan och nedan, vilka motsvarar koordinaterna (0, 3) och (3, 0).

Svaret är att analysen är ogiltig avseende *mervärdesskattens omfattning*. I diagrammet ovan har jag gjort en omflyttning beträffande personerna, så att en del av kategorin Andra personer än beskattningsbara personer, det vill säga en del av Ib, hänförs till toppen av diagrammet som en påbyggnad av kategorin beskattningsbara personer, Ia. Det motsvarar ett tillägg på y-axeln av ett värde mellan koordinaterna (0, 2) och (0, 3). Därigenom har ett tillägg också uppstått på x-axeln avseende rättighetssidan med ett värde mellan koordinaterna (2, 0) och (3, 0). Det motsvarar ytterligare en kategori av rätt till avdrag eller återbetalning av ingående moms, VI, vilken har bildats genom att Ib har flyttats delvis till att bygga på kategorin som kan omfattas av mervärdesskatten, det vill säga de beskattningsbara personerna (skattesubjekten), med andra än sådana personer. Det skulle innebära att en vanlig privatperson skulle kunna omfattas av mervärdesskatten och därmed vara berättigad att återfå momsen på sin konsumtion från staten.

Om en vanlig privatperson, en konsument/

skattebärare (Ib), kan omfattas av mervärdesskatten, strider det mot grunderna för vad som avses med skatten enligt EU-rätten. Grundläggande för den är nämligen att en åtskillnad – gränsdragning – ska ske mellan å ena sidan skattesubjekten (Ia), beskattningsbara personer (i princip företagare), och å andra sidan konsumenterna (Ib), dem som ska bära skatten. Det berör jag i den nämnda artikeln Mervärdesskattens yttre gränser – en modell för forskare och processförare vid jämförelse av mervärdesskattelagen med EU-rätten samt i mina avhandlingar. Den beskrivna logiska lösningen är ogiltig, då den ger tillägg av värden som överskrider mervärdesskattens omfattning enligt EU-rätten. I artikeln och i min doktorsavhandling anför jag att den så kallade representantregeln i 6 kap. 2 § ML kan tolkas som att en vanlig privatperson som är delägare i ett enkelt bolag (eller partrederi) skulle kunna omfattas av mervärdesskatten, men att det vore fråga om något slags bidrag från staten, om en konsument därmed kunde göra gällande en fordran på moms mot staten. Det vore inte fråga om en ingående moms såsom ett skattesubjekts fordran på staten, varför kravet inte skulle omfattas av något skyddsvärt intresse enligt legalitetsprincipen för beskattningsåtgärder i 8 kap. 2 § första stycket 2 regeringsformen (1974:152) och kunna utövas av konsumenten mot staten. Mervärdesskattens omfattning bestäms genom att värdet för rättigheterna på x-axeln i diagrammet inte kan vara så högt som 2, utan maximalt 1. I annat fall överskrider mervärdesskattens omfattning enligt

Figur 4



EU-rätten. För övrigt innebär legalitetsprincipen att staten inte kan genomdriva beskattning mot den enskildes vilja med stöd av en EU-konform tolkning av en regel i ML, om den går utöver regelns ordalydelse.

Om det i stället vore fråga om ett tillägg beträffande skatteobjekten avseende vad som utgör omsättning mervärdesskattmässigt sett, skulle en sådan kategori, som anges med **IId** i figur 4, kunna benämnas Andra belopp än ersättningar som motsvarar omsättning av vara eller tjänst. Den skulle omfatta belopp som en beskattningsbar person mottar utan krav på motprestation, såsom deposition av pengar hos denne eller skadestånd till vederbörande [varvid får nämnas att i enlighet med artikel 25 b) i mervärdesskattedirektivet utgör också ett åtagande att avstå från ett handlande en omsättning (tillhandahållande av tjänst)]. Jag förklarar nedan att även ett tillägg av kategori **IId** skulle leda till en ogiltig analys avseende *mervärdesskattens omfattning*.

Ett tillägg på y-axeln av kategori **IId**, och därmed av ett värde mellan koordinaterna (0, 2) och (0, 3) i diagrammet, leder också till uppkomsten av kategorin **VI** på x-axeln avseende rättigheterna – mellan koordinaterna (2, 0) och (3, 0). Det är också godtagbart som en logisk, matematisk lösning enligt vad som beskrivs ovan, men det är samtidigt lika ogiltigt i förhållande till *mervärdesskattens omfattning* enligt EU-rätten som exemplet med en omflyttning avseende personerna, genom att **Ib** delvis flyttas. På samma sätt strider det mot EU-rätten att bygga på rättighetssidan avseende mervärdesskatten, genom att kategorin **VI** i det här fallet skulle bildas som en följd av tillägget av kategori **IId** till vad som kan anses utgöra en omsättning av vara eller tjänst. Rätten till avdrag eller återbetalning av ingående moms kan enbart grundas på att en beskattningsbar person avser att göra eller gör en skattepliktig eller från skatteplikt kvalificerat undantagen omsättning. Det följer av artiklarna 1.2, 2.1 a) och c) och 168 a) i mervärdesskattedirektivet samt EU-domstolens mål 268/83 (Rompelman).

Avslutande synpunkter

Med denna artikel vill jag visa att mervärdesskatterätten bör beforskas med egna metoder och teoribildning för ämnet. Med *matematikfällan* vill jag visa att tolkningsresultat i strid mot *mervärdesskattens omfattning* enligt EU-rätten annars kan uppkomma. Logik och matematik bör bara användas som modeller – verktyg – och inte som metoden (tillvägagångssättet) i sig för rättsvetenskapliga studier i ämnet. Forskare inom mervärdesskatterätten kan använda modeller från exempelvis naturvetarens verktygslåda, men de bör använda egna metoder och teoribildning och undvika att *räkna med rättsregler*: rättsvetenskap är en annan vetenskap än till exempel naturvetenskap.

Framför allt i bevisfrågor bör för övrigt ämnet mervärdesskatt närmast jämföras med ämnen såsom avtalsrätt, associationsrätt, immaterialrätt och ekonomi.

I den nämnda boken,

Momsreform – förslag för Sverige, EU och forskningen

(publicerad i december 2018), nämner jag ett exempel på hur matematik bör användas i samband med forskningen avseende mervärdesskatterätten, vilket är i linje med vad jag anför i denna artikel. Det är doktorsavhandlingen Interaktionen mellan momsretten og inkomstskatteretten i forhold til hjemmel og EU-ret – det danske eksempel, av Karina Kim Egholm Elgaard [Det juridiske fakultet Københavns universitet (2016)]. Hon använder logiken enbart som ett verktyg och inte som en metod i sig, och låter bara metoden bli inspirerad av logiken, matematiken. Det framgår redan av rubriken till avsnitt 1.6.5.1 i Inledningskapitlet: Interaktionsgrundmodel inspireret af den matematiske mængdelære. I en artikel i Tidskrift utgiven av Juridiska Föreningen i Finland (JFT), Juridisk semiotik och tecken på skattebrott i den artistiska miljön (JFT 5/2018 s. 307-328), föreslår jag att rättsdogmatiska studier i till exempel mervärdesskatterätt borde kompletteras med juridisk semiotik – skattejuridisk semiotik – så att metoden för att genomföra studien av en regel även beaktar kontexten i vilken den ska fungera. Analysen av en skatteregel berör ofta inte bara en semantisk, syntaktisk eller logisk problemställning, och skattejuridisk semiotik skulle fördjupa studien. Exempelvis mängdläran kan vara ett verktyg för att jämföra regler vilka innehåller begrepp som berör olika kontexter. Det gäller dock att framför allt inte uppställa två påståenden som kontradiktoriska, där det ena är falskt om det andra är sant och vice versa, om ett motsatsförhållande alltså innebär att båda påståendena inte kan vara sanna, men att båda kan vara falska. Då får åter andra lösningar sökas på problemställningen.

I den nämnda artikeln Mervärdesskattens yttre gränser – en modell för forskare och processförelagare vid jämförelse av mervärdesskattelagen med EU-rätten och i min doktorsavhandling anför jag att huvudregeln om vem som är beskattningsbar person, artikel 9.1 första stycket i mervärdesskattedirektivet, bör ändras så att även icke rättssubjekt såsom enkla bolag och partrederier omfattas av begreppet beskattningsbar person. Då skulle representantregeln, 6 kap. 2 §, inte längre vara nödvändig i ML. Frågan är dock om en sådan ändring enbart



skulle innebära ett förtydligande av vad som redan kan anses utgöra gällande rätt. Jag anför nämligen också i doktorsavhandlingen (s. 208), att det inte går att dra någon definitiv slutsats utifrån EU-domstolens praxis och svensk rättspraxis beträffande frågan om ett icke rättssubjekt civilrättsligt sett, såsom ett enkelt bolag eller ett partrederi, kan utgöra en beskattningsbar person enligt artikel 9.1 första stycket i mervärdesskattedirektivet. Jag anser att det inte går att besvara den frågan genom att enbart hänvisa till att uttrycket ”den som” i direktivbestämmelsen skulle uppställa ett motsatsförhållande på subjektssidan, så att icke rättssubjekt faller utanför *mervärdesskattens omfattning (yttre gräns)*. Ett sådant kontradiktoriskt motsatsförhållande skulle dessutom innebära att sådana rättsliga figurer som de nyss nämnda faller utanför redan vad jag ovan benämner mervärdesskattens bedömningsram. Jag upprepar att Finland behandlar sina så kallade sammanslutningar – vilka inte heller utgör rättssubjekt – som skattesubjekt momsmässigt sett. Jag anför därför återigen att Sverige och Finland bör ta upp förevarande fråga på EU-nivå.

Till dess att direktivbestämmelsen har ändrats anser jag att rättsläget inte är klart: det finns anledning att utgå från att det kan finnas ett utrymme i artikel 9.1 första stycket mellan olika företagsformer och konsumenter, där icke rättssubjekt, med verksamheter vilka av neutralitetsskäl bör omfattas av mervärdesskatteprincipen enligt artikel 1.2 i mervärdesskattedirektivet – det vill säga av mervärdesskatt enligt EU-rätten – och anses som ekonomiska, bedöms som beskattningsbara personer. Det gäller i första hand när ekonomiska verksamheter bedrivs av icke rättssubjekt i samverkansformen enkelt bolag, då det inte bör föreligga någon skillnad i mervärdesskatt hänseende beträffande bolagsbegreppet mellan å ena sidan enkla bolag (och partrederier) och å andra sidan bolag som utgör juridiska personer, det vill säga handelsbolag, kommanditbolag och aktiebolag. Mervärdesskattedirektivet nämner inte fysiska

personer eller olika slags juridiska personer beträffande begreppet beskattningsbar person i den obligatoriska regeln artikel 9.1 första stycket, utan nämner enbart ”personer”. Att den fakultativa regeln artikel 11 i mervärdesskattedirektivet ger medlemsländerna möjligheten att behandla ”personer” som är rättsligt oberoende, men nära förbundna med varandra genom finansiella, ekonomiska och organisatoriska band, som en enda beskattningsbar person, vilken Sverige har utnyttjat genom att införa 6 a kap. om så kallade mervärdesskattegrupper i ML, utgör enligt min mening inte något motsatsförhållande till att huvudregeln i artikel 9.1 första stycket skulle kunna anses omfatta även bolag som inte utgör juridiska personer, såsom enkla bolag (och partrederier). Mervärdesskattegrupperna kräver i stället en särreglering i förevarande hänseende i mervärdesskattedirektivet, då de inte konstituerar bolag över huvud taget.

I licentiatavhandlingen anför jag (s. 259), att utredningen SOU 2002:74, Mervärdesskatt i ett EG-rättsligt perspektiv, kan ifrågasättas på grund av att den föreslår att ett ”transaktionstänkande” ska ersätta ett ”verksamhetstänkande” i ML, när det inte föreligger något motsatsförhållande utan båda aspekterna kan vara relevanta. Jag anser att utredningens arbetshypotes belägger att det inte leder vidare att okritiskt uppställa kontradiktoriska motsatsförhållanden för analyser av mervärdesskatterätten. Utredningen klarade nämligen inte av målen i Dir. 1999:10, och angav kort att utrymme saknades till en fullständig teknisk och materiell översyn av ML (jämför SOU 2002:74 Del 1 s. 17 och 186). I stället fokuserade utredningen SOU 2002:74 på redovisningsreglerna, vilket för övrigt inte har lett till lagförslag ännu. I Momsreform – förslag för Sverige, EU och forskningen nämner jag att varken SOU 2002:74 eller utredningarna därefter har lett till någon reform av de materiella beskattningsreglerna i ML på temat

”Slutligen föreslår jag empiriska studier avseende förekomsten av en faktisk gällande rätt inom mervärdesskatterätten”

EU-konformitet. Efter min licentiatavhandling har i och för sig huvudregeln om bestämningen av skattesubjektet i 4 kap. 1 § ML givits samma lydelse som i artikel 9.1 första stycket i mervärdesskattedirektivet, genom SFS 2013:368. Det löste huvudfrågan i min licentiatavhandling, men mina övriga frågor avseende både ML och SFL, som har ersatt bland annat skattebetalningslagen (1997:483), kvarstår. Frågorna i min doktorsavhandling om enkla bolag (och partrederier) och mervärdesskatt behandlas inte alls i någon utredning – inte heller i utredningen enligt Dir. 2016:58 som ska vara klar senast den 1 april 2019. Även den utredningen bortser från de materiella beskattningsfrågorna, och utgör endast en strukturell översyn av ML. Jag anser att traditionen med rent rättsdogmatiska studier bör brytas, och att exempelvis mina förslag i denna artikel kan stimulera både forskningen och lagstiftarens arbete inom mervärdesskatterätten.

Jag anser således att enbart deduktion inte utvecklar vetenskapen inom till exempel mervärdesskatterätten, utan för det krävs induktion. En enbart logisk studie av en skatteregel blir endast deskriptiv och på sin höjd en handbok – inte en rättsvetenskaplig analys av regeln. I en rättsvetenskaplig studie bör deskriptiva inslag behandlas samlat i ett särskilt teoretiskt kapitel, medan metoden – tillvägagångssättet – för de efterföljande bedömningarna (analysen) anges redan i det föregående inledningskapitlet jämte bland annat den valda avgränsningen av ämnet.

Slutligen föreslår jag empiriska studier avseende förekomsten av en faktisk gällande rätt inom mervärdesskatterätten. Skatteverket eller förvaltningsrätterna och kammarrätterna etablerar genom sin tillämpning på skatteområdet en faktisk gällande rätt, som bildar en praxis vid sidan av den rättspraxis hos HFD som anses ge uttryck för gällande rätt i en egentlig mening. Beträffande omfattningen av det fenomenet föreligger ett mörkertal som föranleder forskningsinsatser, och då är främst

empiriska studier en lämplig metod. Jag har givit exempel på fenomenet i följande artiklar i Balans: Förvaltningsrätten baserar beslut på förväntad utgång i företrädaransvarsärende – hur rättssäkert är det? (publicerad i Balans fördjupning nr 4/2018) och Momsfråga om byggnadsentreprenader i samband med byggnadsentreprenör i konkurs (publicerad i Balans fördjupning nr 1/2019). I de båda artiklarna nämner jag att jag har tagit upp förekomsten av en faktisk gällande rätt även i boken Ord och kontext i EU-skatterätten: En analys av svensk moms i ett law and language-perspektiv Andra upplagan (från 2017).



BJÖRN FORSSÉN

Juris doktor och verksam som advokat i egen verksamhet i Stockholm.

Fotnoter

1) De båda avhandlingarna återfinns i fulltext i databasen DiVA (www.diva-portal.org).