

# Indirekta skatter och forskningen i Sverige – vart borde den vara på väg? Del 4

I tre artiklar publicerade i Balans fördjupning har Björn Forssén redogjort för sin syn på forskningen i Sverige avseende indirekta skatter. I den fjärde och avslutande artikeln berör han i första hand punktskatteforskningen och lämnar samtidigt en översikt av forskningen i Sverige om moms, punktskatter och tull. Nu riktar han också blicken framåt och ställer inte frågan vart forskningen är på väg, utan vart den borde vara på väg.

Text: **Björn Forssén**



**UNDER 2020 - 2022** har Tidskrift utgiven av Juridiska Föreningen i Finland (JFT) publicerat en serie om tre artiklar av mig, där jag redogör för min syn på forskningen i Sverige 1994 - 2020 avseende indirekta skatter. I Balans

fördjupning har jag skrivit tre kortare artiklar baserade på artiklarna i JFT, och avslutar serien med denna fjärde artikel.

I de båda första artiklarna i JFT om forskningen i Sverige avseende indirekta skatter gjorde jag en översyn av metodfrågorna respektive svenska språkets ställning i forskningen avseende mervärdesskatt (moms). I den tredje artikeln tar jag också upp punktskatteforskningen. En röd tråd är att jag avseende moms- och punktskatteforskningen anser att skatteobjektsfrågan inte behandlas tillräckligt i de flesta av de svenska avhandlingarna på de båda områdena.

I den första och den tredje artikeln i JFT berör jag även tull, och framhåller att den fråga som bör behandlas mera avser skatteobjektet och att skapa ett enhetligt varubegrepp för de indirekta skatterna (vilka i första hand består i moms, punktskatter och tull). Beträffande forskning om tullrätt bör fokus avse skatteobjektet, eftersom både företagare och konsumenter kan vara skattesubjekt, till skillnad från angående moms och punktskatt där grundtanken är att åtskilja skattesubjekten från konsumenterna, varvid skattesubjekten i princip är fysiska eller juridiska personer med verksamheter som utgör vad som normalt sett benämns företag.

I Balans fördjupning har jag gjort kortare genomgångar av i första hand frågorna som jag tar upp i mina artiklar i JFT beträffande forskningen i Sverige

1994 - 2020 inom området indirekta skatter. Jag gör så även med denna artikel, och berör i första hand punktskatteforskningen och lämnar samtidigt en översikt av forskningen i Sverige om moms, punktskatter och tull. I titeln till denna artikel ställer jag, till skillnad från tidigare, inte frågan vart ifrågasvarande forskning i skatterätt i Sverige är på väg, utan vart den borde vara på väg.

## 1. Momsforskningen

Beträffande metodvalets betydelse för ett forskningsresultat som blir användbart för lagstiftarna och rättstillämparna inom EU<sup>1</sup> sammanfattar jag följande beträffande de båda metodologiska huvudspår som jag identifierar för momsforskningen i Sverige 1994 - 2020<sup>2</sup>.

### Huvudspår 1

- Beträffande alternativet med ett metodval som innebär tillämpning av en komparativ metod med enbart ett externt perspektiv på EU-rätten på momsområdet, det vill säga med enbart tredjeländer som jämförelseunderlag, konkluderar jag att det ger en negativ tendens för implementeringsfrågan, det vill säga frågan om implementeringen av bestämmelserna i EU:s mervärdesskattedirektiv (2006/112/EG) i mervärdesskattelagen (1994:200), ML, avseende förväntat forskningsresultat.
- Beträffande alternativet med tillämpning av en komparativ metod med ett i stället internt perspektiv på EU-rätten på momsområdet konkluderar jag att det ger en positiv tendens för implementeringsfrågan avseende förväntat forskningsresultat.
- Beträffande alternativet med tillämpning av en rättsdogmatisk metod kompletterad med en komparativ metod konkluderar jag att det ger en positiv tendens för implementeringsfrågan avseende förväntat forskningsresultat. Det alternativet omfattar

## ”Sålunda varnar jag för att den som bedriver momsforskning med tillämpning av en rent rättsdogmatisk metod hamnar i vad jag kallar för matematikfällan i forskningen.”

fem avhandlingar, bland annat min licentiat- och min doktorsavhandling från 2011 och 2013.

### Huvudspår 2

- Beträffande alternativet med tillämpning av enbart en rättsdogmatisk metod som är eller inte är rent rättsdogmatisk konkluderar jag att det ger en negativ tendens för implementeringsfrågan avseende förväntat forskningsresultat.

Beträffande de tolv avhandlingarna inom mervärdesskatterätten 1994 – 2020 betecknar jag tillämpad metod i två av de fem vilka jag hänför till huvudspår 2 som rent rättsdogmatisk, det vill säga författarna utgår från att en rättsdogmatisk metod är den enda rätta metoden för momsforskningen<sup>3</sup>. Min övergripande konklusion avseende metodvalet är att forskningen i mervärdesskatterätten bör fjärma sig från det synsättet, då en rent rättsdogmatisk metod riskerar att leda till att det ämnet inte längre behandlas som ett rättsvetenskapligt ämne.

Sålunda varnar jag för att den som bedriver momsforskning med tillämpning av en rent rättsdogmatisk metod hamnar i vad jag kallar för matematikfällan i forskningen. Om verktyg – modeller – används till stöd för exempelvis den rättsdogmatiska metoden för analysen av momsfrågor, får verktyget – inte göras till metoden i sig för den rättsvetenskapliga studien. Ett sådant tillvägagångssätt innebär enbart deduktion, och ingen induktion som utvecklar kunskapen i ämnet. Det vore blott och bart att räkna med rättsregler, om matematik och logik görs till metoden i sig, och inte bara används i studien som ett stödjande verktyg till en rättsdogmatisk metod. Jag avfärdar dock inte tillämpning av enbart en rättsdogmatisk metod, utan anför att den bör utvecklas exempelvis genom tillförande av juridisk semiotik.

Beträffande det förhållandet att fem av de tolv

avhandlingarna i de båda huvudspåren är avfattade på engelska, bland annat Henkow 2008 och Lindgren Zucchini 2020, anför jag att en utveckling där engelskan hålls före svenska språket i momsforskningen i Sverige bör motverkas av universitet och högskolor. Det anför jag som särskilt angeläget om en rent rättsdogmatisk metod visar sig bli återkommande inom forskningen i mervärdesskatterätt i Sverige, eftersom en brist i metodval aldrig kan vägas upp av att avhandlingarna avfattas på engelska. Därvidlag noterar jag även att det inte är förenligt med arbetet med EU-projektet att förminska svenska språkets eller andra officiella EU-språks ställning i momsforskningen i Sverige, genom att de trängs undan av engelskan (vilket jag benämner språkfrågan).<sup>4</sup>

## 2. Punktskattforskningen<sup>5</sup>

### 2.1 Harmoniserade och icke-harmoniserade punktskatter i Sverige och bestämningen av skattesubjektet<sup>6</sup>

I Forssén 2022b redogör jag bland annat för att det föreligger ett krav enligt artikel 113 Fördraget om EU:s funktionssätt (FEUF) om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftningar för de indirekta skatterna och avgifterna, det vill säga inte bara för moms och tull, utan även för punktskatter. Emellertid omfattar inte harmoniseringskravet samtliga punktskatter i Sverige, varför jag i det avsnittet redogör enligt följande för de obligatoriska (harmoniserade) punktskatterna enligt EU-rätten, vilka finns i Sverige (och ska finnas i övriga medlemsstater), respektive för de icke-harmoniserade punktskatter som också tas ut i Sverige:

#### Harmoniserade punktskatter

I artikel 1.1 i punktskattedirektivet (EU) 2020/262 anges att allmänna regler för punktskatt fastställs för

följande varor (*punktskattepliktiga varor*):

- a) Energiprodukter och elektricitet som omfattas av direktiv 2003/96/EG.
- b) Alkohol och alkoholdrycker som omfattas av direktiven 92/83/EEG och 92/84/EEG.
- c) Tobaksvaror som omfattas av direktiv 2011/64/EU.

#### *Icke-harmoniserade punktskatter*

Enligt Skatteverkets hemsida tas icke-harmoniserade punktskatter ut enligt följande lagar:

- lagen (1994:1776) om skatt på energi (LSE), förutom punktskatten på de bränslen som omfattas av uppskovsförfarandet (enligt 1 kap. 3 a § LSE – *min anm.*),
- lagen (1984:410) om skatt på bekämpningsmedel,
- 35–40 a § lagen (1994:1563) om tobaksskatt (dvs. punktskatten på snus, tuggtobak och övrig tobak),<sup>7</sup>
- 2 § första stycket 5 lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel,
- lagen (1990:1427) om särskild premieskatt för grupplivförsäkring m.m.,
- lagen (1995:1667) om skatt på naturgrus,
- lagen (1999:673) om skatt på avfall,
- lagen (2007:460) om skatt på trafikförsäkringspremie m.m.,
- lagen (2016:1067) om skatt på kemikalier i viss elektronik,
- lagen (2017:1200) om skatt på flygresor,
- lagen (2018:696) om skatt på vissa nikotinhaltiga produkter,
- lagen (2018:1139) om skatt på spel,
- lagen (2019:1274) om skatt på avfall som förbränns,
- lagen (2020:32) om skatt på plastbärkassar.<sup>8</sup>

Beträffande *de harmoniserade punktskatterna* anger jag att enligt artikel 1 i direktiv 2003/96/EG ska energiprodukter och elektricitet beskattas i EU:s medlemsstater i överensstämmelse med det direktivet,<sup>9</sup> och att jag berör punktskatt i form av energiskatt, koldioxidskatt och svavelskatt i Sverige med avseende på *vissa bränslen* enligt 1 kap. 3 a § LSE. Jag gör inte en fullständig genomgång av vem som är skattskyldig enligt 4 kap. 1 § LSE, utan noterar att enligt 4 kap. 1 § 1 är den skattskyldig för energiskatt, koldioxidskatt och svavelskatt som i egenskap av godkänd upplagshavare hanterar vissa bränslen, nämligen bränslen enligt 1 kap. 3 a § för vilka uppskovsförfarande tillämpas enligt LSE. Problemet som jag tar upp beträffande förenligheten med EU-rätten på punktskatteområdet är att det för bestämningen av skattesubjektet sker en hänvisning i 1 kap. 4 § 1 LSE till *den icke-harmoniserade inkomstskatterätten* och begreppet näringsverksamhet i *hela* 13 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), IL, beträffande vilka verksamheter som

anses som yrkesmässiga. Även om begreppet näringsidkare inte används i punktskattedirektivet, till skillnad från vad som var fallet i de båda tidigare direktiven på området, bestäms skattesubjektet självständigt i artikel 7.1, varför kopplingen i 1 kap. 4 § 1 LSE till den icke-harmoniserade inkomstskatterätten och begreppet näringsverksamhet i hela 13 kap. IL inte är EU-konform. Kopplingen omfattar nämligen inte bara bestämningen av näringsverksamhet i egentlig mening enligt 13 kap. 1 § första stycket andra meningen, som anger att ”med näringsverksamhet avses förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt”, utan även bl.a. 2 § i 13 kap. IL. Det innebär att en juridisk person, till skillnad från en fysisk person, anses ha näringsverksamhet oavsett om rekvisiten för näringsverksamhet i egentlig mening uppfylls. Jag tar inte upp de båda andra harmoniserade punktskatterna, vilka i Sverige omfattas av lagen (1994:1564) om alkoholskatt respektive lagen (1994:1563) om tobaksskatt, eftersom kopplingen till den icke-harmoniserade inkomstskatterätten saknas däri.<sup>10</sup>

Beträffande *de icke-harmoniserade punktskatterna* är det endast i lagen (1984:410) om skatt på bekämpningsmedel som nämnda koppling till den icke-harmoniserade inkomstskatterätten finns angående vad som avses med yrkesmässig verksamhet, nämligen i 4 § tredje stycket vars lydelse överensstämmer helt med 1 kap. 4 § LSE. Jag nämner något om lagen om skatt på bekämpningsmedel i samband med LSE, medan övriga icke-harmoniserade punktskatter inte berörs alls. Jag nämner dock något om en annan icke-harmoniserad punktskatt i Sverige, nämligen den nyligen avskaffade reklamskatten, som avskaffades genom att lagen (1972:266) om skatt på annonser och reklam (RSL) upphävdes den 1 januari 2022 enligt SFS 2021:1166. För bestämningen av yrkesmässig verksamhet fanns även i första stycket första meningen i anvisningarna till 9 § RSL en koppling till begreppet näringsverksamhet enligt hela 13 kap. IL.<sup>11</sup> Emellertid löstes problematiken i fråga beträffande bestämningen av skattesubjektet avseende reklamskatten av en slump, helt enkelt genom att RSL upphävdes.<sup>12</sup>

#### *2.2 Angående metodvalet i punktskatteforskningen<sup>13</sup>*

Beträffande metodvalet i punktskatteforskningen anför jag bland annat att det är mera öppet än momsens för att använda tredjeländer som jämförelseunderlag vid bruk av en komparativ metod för rättsvetenskapliga studier om implementeringen av punktskattedirektivet (EU) 2020/262 i de nationella regelverken för harmoniserade punktskatter. Det beror på att det saknas en särskild definition av vad som avses med punktskatter enligt EU-rätten i

## ”Jag anser att det viktiga är att, på samma sätt som för implementeringsfrågor om moms, beakta både skattesubjektsfrågan och skatteobjektsfrågan vid studier av implementeringsfrågan på punktskatteområdet.”

punktskattedirektivet (EU) 2020/262. Jag anser att det viktiga är att, på samma sätt som för implementeringsfrågor om moms, beakta både skattesubjektsfrågan och skatteobjektsfrågan vid studier av implementeringsfrågan på punktskatteområdet.

Avseende forskningen hittills på punktskatteområdet i Sverige, vilken består i Punktskatter – rättslig reglering i svenskt och europeiskt perspektiv, av professor Stefan Olsson,<sup>14</sup> noterar jag att metoden däri inte är vad jag betecknar som en rent rättsdogmatisk metod, vilket jag anser typiskt sett innebär att metodvalet kan förväntas ge ett användbart forskningsresultat för implementeringsfrågan även på punktskatteområdet. Min kritik beträffande Olsson 2001 avser i stället den omständigheten att frågor kring skattesubjektet behandlas tämligen begränsat däri, och framför allt att fenomenet, med att en koppling sker för bestämningen av yrkesmässig verksamhet i 1 kap. 4 § 1 LSE och i 4 § tredje stycket lagen (1984:410) om skatt på bekämpningsmedel till begreppet näringsverksamhet i hela 13 kap. IL, inte alls behandlas. Olsson 2001 är dock vägledande för forskningen framgent beträffande punktskatterna såtillvida att avhandlingen belägger att inte heller sådan forskning på området indirekta skatter ska ske med tillämpning av en rent rättsdogmatisk metod.

I Forssén 2022b, avsnitt 3.2.5 anför jag bland annat att Olsson 2001 är skriven på svenska språket, och att det är i linje med vad jag anför i Forssén 2021b om betydelsen för forskningen i rättsvetenskapliga ämnen som influeras av EU-rätten att främja svenska språkets ställning vid sådana studier. Metodologiskt anför jag vidare att Olsson 2001 också är i linje med vad jag anför i Forssén 2020a. En traditionell rättsdogmatisk metod används i Olsson 2001, men med uttalandet att ”olika metoder kan givetvis komplettera

varandra”, varför jag anser att Olsson 2001 inte kan anses ha bidragit till den utveckling inom momsforskningen i Sverige som jag varnar för genom Forssén 2020a, Forssén 2021a och Forssén 2021b, nämligen risken att de rättsvetenskapliga studierna kommer att ske med tillämpning av vad jag betecknar som en rent rättsdogmatisk metod, såsom jag anför ovan är fallet på momsområdet med Henkow 2008 och Lindgren Zucchini 2020. Min kritik avseende Olsson 2001 gäller i stället den bristande analysen på temat EU-konformitet av bestämningen av skattesubjektet i den nationella svenska lagstiftningen på punktskatteområdet, vilket jag återkommer till avslutningsvis.

### 2.3 Jämförelse med finsk rätt på punktskatteområdet<sup>15</sup>

Jag gör en jämförelse med finsk rätt på punktskatteområdet. Beträffande nämnda kopplingar till den icke-harmoniserade inkomstskatterätten noterar jag att det är energibeskattningen i Finland som är av intresse för en jämförelse med punktskatterna i Sverige, eftersom det inte finns vare sig skatt på bekämpningsmedel eller reklamskatt i Finland. Sålunda är det av intresse att det beträffande energibeskattningen anges i finska Skatteförvaltningens detaljerade anvisningar att bland annat godkända upplagshavare och registrerade mottagare är skattskyldiga, varvid referens sker till 12 och 13 §§ i den finska punktskattelagen (182/2010), FPL,<sup>16</sup> men utan någon sådan koppling till inkomstskatterätten för bestämningen av skattesubjektet som beträffande energiskatten i 1 kap. 4 § 1 LSE. Skattesubjektet bestäms således självständigt i FPL, vilket är konformt med EU-rätten på punktskatteområdet.

#### 2.4 En icke EU-konform bestämning av skattesubjektet på punktskatteområdet kan medföra icke EU-konforma konsekvenser för beskattningsunderlaget avseende moms<sup>17</sup>

En icke EU-konform bestämning av skattesubjektet på punktskatteområdet kan medföra icke EU-konforma konsekvenser för beskattningsunderlaget avseende moms, oavsett om det är fråga om harmoniserade punktskatter eller icke-harmoniserade punktskatter. En sådan koppling till den icke-harmoniserade inkomstskatterätten för bestämningen av skattesubjektet på punktskatteområdet, som alltså sker beträffande kopplingen i 1 kap. 4 § 1 LSE och i 4 § tredje stycket lagen (1984:410) om skatt på bekämpningsmedel till begreppet näringsverksamhet i hela 13 kap. IL, medför nämligen en konkurrenssnedvridning avseende momsen i strid såväl med sekundärrätten och skäl 4 i ingressen till mervärdesskattedirektivet och artikel 1.2 i mervärdesskattedirektivet som med primärrätten och artikel 113 FEUF.

Nämnda konsekvens för momsen uppstår genom att urvalet av skattesubjekt blir alltför omfattande för de båda punktskatterna avseende de juridiska personerna. Det beror på att om det i en kedja av producenter och distributörer kommer in en juridisk person som inte skulle ingå i kedjan om det inte vore för att kopplingen till hela 13 kap. IL förekommer för energiskatten eller skatten på bekämpningsmedel ökar kostnadsmassan hos näringsidkare i en egentlig mening som förekommer i senare led i förädlingskedjan, då dessa inte kan dra av den – på grund av den i förevarande hänseende icke EU-konforma LSE eller lagen om skatt på bekämpningsmedel – oönskade punktskatten (bruttoomsättningsskatten). Eftersom företagen i senare led i förädlingskedjan inte kan göra avdrag för punktskatt som inte skulle förekomma normalt sett på förvärven, ökar kostnadsmassan för bestämningen av beskattningsunderlaget för moms på deras mervärdesskattepliktiga omsättningar av varor eller tjänster.

I slutändan träffas under nämnda omständigheter konsumenten, som skattebärare avseende momsen, av ett högre pris inklusive moms på inköp av varor eller tjänster jämfört med om utvidgningen av urvalet av skattesubjekt inte skulle förekomma beträffande de juridiska personerna för energiskatten och skatten på bekämpningsmedel, vilket inte är EU-konformt.

#### 3. Forskningen i tullrätt<sup>18</sup>

Beträffande den tredje av nämnda indirekta skatter, det vill säga tull, finns det, liksom på punktskatteområdet, endast en avhandling i *tullrätt* i Sverige, nämligen professor Christina Moëlls.<sup>19</sup> Tull medför inte i sig något problem avseende bestämningen av skattesubjektet. Enligt sekundärrätten definieras i artikel 5.19 i Europaparlamentets och rådets förordning (EU)

nr 952/2013 av den 9 oktober 2013 om fastställande av en tullkodex för unionen (unionstullkodexen) den som är skyldig att betala en tullskuld, *gäldenären*, som ”varje person som är skyldig att betala en tullskuld”. Användningen av uttrycket *varje person* innebär således att gäldenären kan vara såväl en vanlig privatperson (konsument) som en företagare.

Då både företag och konsument kan vara skattesubjekt beträffande tull, kan fokus vid forskning inom tullrätten sättas på skatteobjektet. I motsats till vad som anförs i Moëll 1996 bör enligt min mening ansträngningar göras av innebörd att det inom området indirekta skatter sker förenklingar, till exempel genom att ett gemensamt varubegrepp på området förbereds inom EU. Sådan forskning skulle inte bara leda till förenklingar inom EU för moms, punktskatter och tull, utan även vara förberedande för tullfrågor vid ett framtida införande av frihandelsavtalet mellan USA och EU, dvs. beträffande TTIP-avtalet,<sup>20</sup> om arbetet med TTIP återupptas.

För fortsatt forskning inom tullrätt får jag uppmärksamma en förändring avseende primärrätten beträffande de indirekta skatterna sedan Moëll 1996 skrevs. När Moëll 1996 skrevs motsvarades artikel 113 FEUF av artikel 99 i Romfördraget. Artikel 99 i Romfördraget ersattes först av artikel 93 i EG-fördraget, som, genom Lissabonfördraget, ersattes den 1 december 2009 av artikel 113 FEUF. Därigenom har en neutralitetsprincip kommit att uttryckas i klartext primärrättsligt för de indirekta skatterna, till skillnad från i artikel 99 i Romfördraget.

#### 4. Avslutande synpunkter

Beträffande forskningen i Sverige avseende indirekta skatter (moms, punktskatter och tull) får jag avsluta med följande synpunkter angående vart jag anser att den främst borde vara på väg.

Beträffande momsen och de hittillsvarande tolv avhandlingarna visar genomgången av dessa att forskningen i Sverige framför allt borde fjärra sig från vad jag betecknar som en rent rättsdogmatisk metod, det vill säga att vid metodvalet utgå från att rättsdogmatiken skulle vara särskilt lämpad för ämnet såsom anförs i Henkow 2008 eller något som kan väljas reservationslöst som i Lindgren Zucchini 2020. Det innebär i slutändan att momsforskningen inte behandlas som ett rättsvetenskapligt ämne, utan mera som naturvetenskap – som om mervärdesskattedirektivet innehåller fysiska föremål att upptäcka och bena ut. Den rättsdogmatiska metoden bör i stället utvecklas, exempelvis, som nämns ovan, genom tillförande av juridisk semiotik, oavsett om metoden kombineras med en komparativ metod eller med empiriska undersökningar. Jag har visat att metodvalet i Lindgren Zucchini 2020 ledde till avgränsningar som omöjliggjorde en problematisering av ämnet,

sammansatta transaktioner i momshänseende. Analysen borde ha skett genom en undersökning dels av vad som bör anses utgöra sammansatta transaktioner, dels av vad som liknar sådana transaktioner och dels av vad som ibland kallas för sammansatta transaktioner, men som bör hållas utanför begreppet. Enligt avsnitt 1.3 i Lindgren Zucchini 2020 avgränsas uttryckligen såväl implementeringsfrågan som frågor om avdragsrätt för ingående moms bort. Genom att avgränsa bort avdragsrätten utelämnar författaren ett av kriterierna som ingår i mervärdesskatteprincipen enligt artikel 1.2 i mervärdesskattedirektivet. Oavsett metodfrågan, implementeringsfrågan och språkfrågan borde åtminstone aldrig avdragsrätten ha avgränsats bort i Lindgren Zucchini 2020, då det innebär att studien har skett som om den inte ens gällde moms enligt EU-rätten, utan bruttoomsättningskatt – såsom punktskatt.<sup>21</sup>

Beträffande den hittillsvarande punktskatteforskningen i Sverige, det vill säga Olsson 2001, gäller min kritik, som nämns ovan, den bristande analysen på temat EU-konformitet av bestämmningen av skattesubjektet i den nationella svenska lagstiftningen på punktskatteområdet, varvid jag från Forssén 2022b (avsnitt 3.2.5) särskilt får nämna att varken lagstiftaren eller forskningen i Sverige behandlar den icke EU-konforma bestämmningen av skattesubjektet beträffande energiskatten. I Olsson 2001 beaktades inte att samma problem som jag tog upp som huvudfrågan i min licentiatavhandling,<sup>22</sup> det vill säga att bestämmningen av skattesubjektet i 4 kap. 1 § 1 ML skedde genom en inkorporering däri av den icke-harmoniserade inkomstskatterätten, förelåg även på punktskatteområdet. Professor Stefan Olsson deltog vid slutseminariet avseende Forssén 2011. Han sade sig inte förstå min jämförelse med Olsson 2001 angående det betänkliga i kopplingar från de indirekta skatterna till den icke-harmoniserade inkomstskatterätten, när det gällde begreppet yrkesmässig och därmed bestämmningen av skattesubjektet. Jag anförde i Forssén 2011 att Olsson 2001 inte fokuserar på skattesubjektet på det sätt som jag gör i Forssén 2011. För att stimulera vidare forskning i Sverige på punktskatteområdet noterade jag följande som en avsevärd brist i Olsson 2001:<sup>23</sup>

- På sidan 144 i Olsson 2001 anfördes att inom inkomst- och mervärdesbeskattningen är det ”oftast tillräckligt att avgränsa skattesubjektet med vida definitioner som t.ex. ’yrkesmässighet’”. Han hänvisar dock i not till det uttalandet till ”13 kap. 1 § IL, 1 kap. 1 § 1 p. ML”. Jag noterade sålunda att det i Olsson 2001 inte beaktas att kopplingen från 4 kap. 1 § 1 ML från och med 2001 gällde begreppet näringsverksamhet i hela 13 kap. IL, dvs., som nämns ovan, även bl.a. enligt 2 § däri.

Jag anförde i Forssén 2011 att en förklaring till att professor Stefan Olsson inte har med i Olsson 2001, beträffande omnämmandet däri av bestämmningen av begreppet yrkesmässig i huvudregeln i ML, att hänvisningen för den bestämmningen till 13 kap. 1 § (första stycket andra meningen) IL ändrades den 1 januari 2001 till att gälla begreppet näringsverksamhet i hela 13 kap. IL, kan vara att Olsson 2001 utkom i juni 2001, det vill säga efter den lagändringen. I förordet i Olsson 2001 anges emellertid att nytt material har beaktats till den 31 december 2000.<sup>24</sup> Sålunda är det en avsevärd brist i Olsson 2001 att kopplingarna i vissa av lagstiftningarna om punktskatter till begreppet näringsverksamhet i hela 13 kap. IL, för bestämmningen av skattesubjektet, inte berörs, eftersom det fenomenet faktiskt uppkom redan den 1 januari 2000, genom SFS 1999:1289 respektive SFS 1999:1241 beträffande energiskatt respektive reklamskatt och, beträffande skatt på bekämpningsmedel, genom SFS 1999:1252. För övrigt får nämnas att det föreligger ett förslag enligt regeringens proposition 2022/23:46 om att ML ska ersättas den 1 juli 2023 av en ny mervärdesskattelag. Jag har kommenterat förslaget i JFT,<sup>25</sup> och nämner även den artikeln i Forssén 2022b.<sup>26</sup>

Beträffande tullrätt får jag särskilt upppepa, i motsats till vad som anfördes i den hittillsvarande forskningen i Sverige, det vill säga Moëll 1996, att ansträngningar framför allt bör göras av innebörd att det inom hela området indirekta skatter sker förenklingar, till exempel genom att ett gemensamt varubegrepp på området förbereds inom EU. Det skulle inte bara leda till förenklingar inom EU beträffande moms, punktskatter och tull, utan även vara förberedande för tullfrågor, till exempel vid införande av frihandelsavtalet mellan USA och EU (TTIP), om arbetet med det återupptas.



## BJÖRN FORSSÉN

*Juris doktor, verksam som advokat i egen verksamhet i Stockholm.*

## Fotnoter

- 1) EU, Europeiska unionen eller unionen
- 2) Jfr min artikel Momsforskningen i Sverige – metodfrågor, JFT 6/2020 s. 716–757, avsnitt 5.2. (Forssén 2020a). Jfr även min artikel Momsforskningen i Sverige – vart är den på väg? Del 1, Tidningen Balans fördjupningsbilaga nr 2/2021 s. 22–28, 25–28. (Forssén 2021a). Forssén 2020a är tillgänglig på [www.forssen.com](http://www.forssen.com) och Forssén 2021a är tillgänglig på [www.forssen.com](http://www.forssen.com) och [www.tidningenbalans.se](http://www.tidningenbalans.se).
- 3) De båda avhandlingarna är: Oskar Henkow (avliden), *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 2008 (Henkow 2008); och Giacomo Lindgren Zucchini, *Composite Supplies in the Common System of VAT*. Örebro Studies in Law 14/2020 (Lindgren Zucchini 2020).
- 4) Jfr min artikel Momsforskningen i Sverige – svenska språkets ställning, JFT 6/2021 s. 412–447, avsnitten 1, 2.6 och 3. (Forssén 2021b). Jfr även min artikel Momsforskningen i Sverige – vart är den på väg? Del 3, Tidningen Balans fördjupningsbilaga nr 2/2022 s. 1–8, 3–8. (Forssén 2022a). Forssén 2021b är tillgänglig på [www.forssen.com](http://www.forssen.com) och Forssén 2022a är tillgänglig på [www.forssen.com](http://www.forssen.com) och [www.tidningenbalans.se](http://www.tidningenbalans.se).
- 5) Jfr min artikel Punktskattforskningen i Sverige – skattesubjektsfrågan, JFT 3/2022 s. 242–276. (Forssén 2022b). Forssén 2022b är tillgänglig på [www.forssen.com](http://www.forssen.com).
- 6) Jfr Forssén 2022b, avsnitten 2 och 3.2.1.
- 7) Bestämmelserna i fråga har ersatts i lagen (2022:155) om tobaksskatt av 2 kap. 9 och 10 §§.
- 8) Jfr <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2022.1/382794.html?q=> (besökt 2023-02-20).
- 9) Fullständig titel på direktiv 2003/96/EG är: Rådets direktiv 2003/96/EG av den 27 oktober 2003 om en omstrukturering av gemenskapsramen för beskattning av energiprodukter och elektricitet.
- 10) För övrigt gäller detsamma enligt lagen (2022:156) om alkoholskatt och lagen (2022:155) om tobaksskatt, vilka den 13 februari 2023 ersatte de båda lagarna från 1994. Det skedde enligt punktskattedirektivet (EU) 2020/262, vilket trädde i kraft då enligt artikel 56 däri. I enlighet med direktivet skedde då även vissa ändringar i LSE, genom SFS 2022:166, och lagen (2022:157) om Europeiska unionens punktskatteområde infördes. Jag refererar till bestämmelserna från tiden före ändringarna den 13 februari 2023 – jfr Forssén 2022b, avsnitt 3.2.1.
- 11) Jfr Forssén 2022b, avsnitt 3.2.4.
- 12) Jfr Forssén 2022b, avsnitt 3.3.
- 13) Jfr Forssén 2022b, avsnitt 5.1.
- 14) Stefan Olsson, *Punktskatter – rättslig reglering i svenskt och europeiskt perspektiv*, Iustus förlag 2001. (Olsson 2001).
- 15) Jfr Forssén 2022b, avsnitt 3.2.3.
- 16) Jfr finska Skatteförvaltningens detaljerade anvisningar angående energibeskattnings av den 19 februari 2021, dnr VH/904/00.01.00/2021, avsnitt 1.4, <[https://www.vero.fi/sv/Detaljerade\\_skatteanvisningar/anvisningar/56206/energibeskattning2/](https://www.vero.fi/sv/Detaljerade_skatteanvisningar/anvisningar/56206/energibeskattning2/)> (besökt 2023-02-20).
- 17) Jfr Forssén 2022b, avsnitt 3.3.
- 18) Jfr Forssén 2020a, avsnitt 5.3.2 och Forssén 2022b, avsnitten 5.2 och 5.3.
- 19) Jfr Christina Moëll, *Harmoniserade tulltaxor Införlivande, tolkning och tillämpning av internationella regler för varuklassificering*. Juristförlaget i Lund 1996. (Moëll 1996).
- 20) TTIP eller T-TIP är förkortningen av The Transatlantic Trade and Investment Partnership.
- 21) Jfr min artikel Momsforskningen i Sverige – vart är den på väg? Del 2, Tidningen Balans fördjupningsbilaga nr 2/2021 s. 29–36, 30 och 31 (cit. Forssén 2021c). Forssén 2021c är tillgänglig på [www.tidningenbalans.se](http://www.tidningenbalans.se) och på [www.forssen.com](http://www.forssen.com). Jfr även: Forssén 2020a, s. 720, 740, 744, 745 och 750; Forssén 2021a, s. 26–28; och Forssén 2022a, s. 2, 7 och 8; samt förordet i min bok *Vara och tjänst vid sammansatta transaktioner – tolkning och tillämpning enligt mervärdesskattelagen och EU:s mervärdesskattedirektiv* ( eget förlag 2020), tillgänglig på [www.forssen.com](http://www.forssen.com) och i tryckt version hos Kungliga biblioteket i Stockholm och hos Lunds universitetsbibliotek.
- 22) Skattskyldighet för mervärdesskatt – en analys av 4 kap. 1 § mervärdesskattelagen. Jure Förlag AB 2011. (Forssén 2011). Forssén 2011 är tillgänglig i databasen DiVA ([www.diva-portal.org](http://www.diva-portal.org)) och på [www.forssen.com](http://www.forssen.com).
- 23) Jfr Forssén 2011, s. 76.
- 24) Jfr Olsson 2001, s. 6.
- 25) Jfr Björn Forssén, *Synpunkter på vissa regler i förslaget till en ny mervärdesskattelag i Sverige – SOU 2020:31*. (Forssén 2020b). Forssén 2020b finns tillgänglig på [www.forssen.com](http://www.forssen.com).
- 26) Jfr Forssén 2022b, avsnitten 4 och 5.2.