

Momsforskningen i Sverige och EU-rätten – metodfrågor och svenska språkets ställning

Björn Forssén

Produkten ingår i plattformen
Pedagogiskt Forum Skatt - PFS
www.forssen.com

Momsforskningen i Sverige och EU-rätten – metodfrågor och svenska språkets ställning

© Björn Forssén
www.forssen.com

Titel: Momsforskningen i Sverige och EU-rätten – metodfrågor och svenska språkets ställning

FÖRORD

Momsforskningen i Sverige och EU-rätten – metodfrågor och svenska språkets ställning är en bok om forskningen i Sverige i ämnet mervärdesskatterätt som motsvarar två artiklar av mig 2020 och 2021 i Tidskrift utgiven av Juridiska Föreningen i Finland. De bildar bokens båda avdelningar om metodfrågorna i forskningen samt om svenska språkets ställning i sammanhanget. Grundfrågan är om resultatet av forskningen kan förväntas bli användbart för lagstiftarna i EU:s medlemsstater, för domstolar och skattemyndigheter inom EU och för andra rättstillämpare beträffande frågan om implementeringen av reglerna i EU:s mervärdesskattedirektiv (2006/112/EG) i moms­lagstiftningarna i medlemsstaterna.

En rättsvetenskaplig studie *i* ämnet mervärdesskatterätt ska genomföras med beaktande av mervärdesskatteprincipen i artikel 1.2 i mervärdesskattedirektivet. Annars utgör avhandlingen en studie *om* mervärdesskatt, vilken mera hör hemma inom nationalekonomin. De grundkriterier som bildar mervärdesskatteprincipen enligt artikel 1.2 i direktivet är avgörande för att studien ska avse mervärdesskatt enligt EU-rätten. Om en komparativ metod tillämpas och jämförelser överhuvudtaget ska göras med skattesystem hos andra länder än EU:s medlemsstater, det vill säga med system i tredjeländer, är ett tredje land inte användbart för studien, om det anser sig ha ett moms­system, men inte upprätthåller kriteriet om en i princip generell avdragsrätt för företagen för ingående moms på förvärv i verksamheterna. Då är det inte fråga om moms i EU-rättens mening. Avdragsrätten är central i det hänseendet, och kommer till uttryck även i de båda andra grundkriterierna i artikel 1.2 för vad som avses med moms enligt EU-rätten, det vill säga reciprocitetsprincipen och övervälringsprincipen. Forskaren bör således inte okritiskt godta uppgifter från exempelvis OECD om vilka tredjeländer som har moms, utan undersöka om vad som betecknas som moms­system eller *Goods and Services Tax*-system utgör moms enligt EU-rätten.

Betydelsen av avdragsrätten för en rättsvetenskaplig studie *i* ämnet mervärdesskatterätt innebär också att en sådan studie bör ske med beaktande av frågor om både skattesubjektet och skatteobjektet. Om en avhandling genomförs enbart med avseende på skatteobjektet, kan inte en problematisering av frågor *i* ämnet ske, oavsett vilken metod som väljs för studien. Artikel 1.2 i direktivet innebär att den grundläggande idén med vad som utgör moms enligt EU-rätten är att momsen läggs på och dras av i en förädlingskedja av företag fram till konsumenten, som i priset för varan eller tjänsten betalar moms på dess sammanlagda förädlingsvärde genom hela produktions- och distributionskedjan. Även frågor om skattesubjektet ingår i det sammanhanget, inte bara frågor om skatteobjektet. Om avdragsrätten avgränsas bort, avser inte undersökningen moms enligt EU-rätten, utan då sker studien som om den i stället gällde en bruttoomsättningskatt, dvs. i princip punktskatt.

Beträffande språkfrågan väljer forskarna inom mervärdesskatterätten i Sverige ofta att skriva på engelska i stället för på svenska. Jag sätter detta i förhållande till grundfrågan om resultatet av forskningen kan förväntas bli användbart för lagstiftare och rättstillämpare.

Denna bok riktar sig till studenter och forskare inom mervärdesskatterätten, och jag avser att den ska fungera som en vägledning för att undvika fallgropar i studier eller forskning i ämnet. Den bör också vara av intresse för aktörerna i processer där ämnet berörs.

Stockholm i augusti 2022

Björn Forssén

INNEHÅLL

FÖRKORTNINGAR, s. 8

Avdelning I, s. 9

Momsforskningen i Sverige – metodfrågor, s. 10

1 Inledning, s. 10

2 Betydelsen av principerna om en generell avdragsrätt och om fri rörlighet och etablering för metodfrågan, s. 12

2.1 En generell avdragsrätt är avgörande för vad som är moms enligt EU-rätten, s. 12

2.2 Principerna om fri rörlighet och etablering är avgörande för EU:s inre marknad, s. 15

2.3 Betydelsen av en generell avdragsrätt och av friheterna på EU:s inre marknad för metodfrågan, s. 16

3 Betydelsen av rättspolitiska mål med det gemensamma momssystemet för metoderna, s. 17

3.1 Exempel på rättspolitiska mål, s. 17

3.2 Ett sammanhållet momssystem, s. 17

3.3 Neutralitet, s. 17

3.4 EU-konformitet respektive rättsäkerhet inklusive legalitet, s. 17

3.5 Effektiv uppbörd, s. 19

4 Genomgång av frågan om lämpliga metodval för momsforskningen i Sverige, s. 20

4.1 Omständigheter till vilka frågan om metodval bör förhålla sig, s. 20

4.2 Implementeringsfrågan avser skattesubjektet och skatteobjektet, s. 21

4.3 Forssén 2011 och Forssén 2013 – rättsdogmatik kompletterad med en komparativ metod, s. 24

4.4 Westberg 1994 respektive Öberg 2001 – komparativ respektive rättsdogmatisk metod, s. 25

4.5 Huvudspår 1 – tillämpning av en komparativ metod eller en rättsdogmatisk metod kompletterad med en komparativ metod, s. 27

4.5.1 Rendahl 2009 – tillämpning av enbart en komparativ metod, s. 27

4.5.2 Alhager 2001, Sonnerby 2010 och Papis-Almansa 2016 – tillämpning av en rättsdogmatisk metod kompletterad med en komparativ metod, s. 28

4.6 Huvudspår 2 – tillämpning av enbart en rättsdogmatisk metod, s. 30

4.6.1 Henkow 2008 och Lindgren Zucchini 2020 – tillämpning av en rent rättsdogmatisk metod, s. 30

4.6.2 Ek 2019 – tillämpning av en rättsdogmatisk metod som inte är rent rättsdogmatisk, s. 32

5 Konklusioner och avslutande synpunkter, s. 34

5.1 Inledning, s. 34

5.2 Metodvalets betydelse för ett forskningsresultat som blir användbart för lagstiftarna och rättstillämparna inom EU, s. 34

5.3 Avslutande synpunkter, s. 38

5.3.1 Frågan om hur momsforskningen i Sverige beaktar frågan om uppbörden av moms, s. 38

5.3.2 Frågan om hur forskningen i Sverige avseende andra indirekta skatter och avgifter, punktskatter och tull, förhåller sig till hittillsvarande momsforskning i Sverige, s. 38

Avdelning II, s. 42

Momsforskningen i Sverige – svenska språkets ställning, s. 43

1 Inledning, s. 43

2 Avhandlingar om moms i Sverige vilka kommenteras beträffande språkfrågan, s. 44

2.1 Indelningen av momsforskningen i Sverige i två huvudspår metodologiskt, s. 44

2.2 Tendenser för positivt eller negativt forskningsresultat beroende på metodvalet, s. 45

2.3 Positiva eller negativa tendenser för forskningsresultatet avseende implementeringsfrågan vid olika metodval samt uppgift om språkval i avhandlingarna, s. 45

2.4 Implementeringsfrågan gäller att identifiera och lösa en regelkonkurrens mellan den nationella mervärdesskattelagstiftningen och mervärdesskattedirektivet, s. 48

2.5 Kommentarer av avhandlingarna enligt de båda huvudspåren angående tillämpad metod och språkfrågan, s. 48

2.5.1 Huvudspår 1 – Forssén 2011, Forssén 2013, Westberg 1994, Alhager 2001 och Sonnerby 2010, s. 48

2.5.1.1 Översiktlig redogörelse för min uppfattning om tendenserna i de aktuella avhandlingarna för forskningsresultatet avseende implementeringsfrågan, s. 48

2.5.1.2 Språkfrågan i förhållande till min uppfattning om tendenserna i de aktuella avhandlingarna för forskningsresultatet avseende implementeringsfrågan, s. 53

2.5.2 Huvudspår 1 – Rendahl 2009 och Papis-Almansa 2016, s. 57

2.5.2.1 Översiktlig redogörelse för min uppfattning om tendenserna i de aktuella avhandlingarna för forskningsresultatet avseende implementeringsfrågan, s. 57

2.5.2.2 Språkfrågan i förhållande till min uppfattning om tendenserna i de aktuella avhandlingarna för forskningsresultatet avseende implementeringsfrågan, s. 58

2.5.3 Huvudspår 2 – Öberg 2001, Senyk 2018 och Ek 2019, s. 59

2.5.3.1 Översiktlig redogörelse för min uppfattning om tendenserna i de aktuella avhandlingarna för forskningsresultatet avseende implementeringsfrågan, s. 59

2.5.3.2 Språkfrågan i förhållande till min uppfattning om tendenserna i de aktuella avhandlingarna för forskningsresultatet avseende implementeringsfrågan, s. 62

2.5.4 Huvudspår 2 – Henkow 2008 och Lindgren Zucchini 2020, s. 62

2.5.4.1 Översiktlig redogörelse för min uppfattning om tendenserna i de aktuella avhandlingarna för forskningsresultatet avseende implementeringsfrågan, s. 62

2.5.4.2 Språkfrågan i förhållande till min uppfattning om tendenserna i de aktuella avhandlingarna för forskningsresultatet avseende implementeringsfrågan, s. 64

2.6 Konklusioner, s. 65

3 Svenska språkets ställning inom EU – förarbetena till lagen med anledning av Sveriges anslutning till EU 1995 respektive språklagen i Sverige 2009, s. 67

KÄLLFÖRTECKNING, s. 69

- Offentligt tryck, s. 69
- EU-källor (samt Europakonventionen), s. 69
- Litteratur etc., s. 70
- Rättsfall, s. 74

SAKREGISTER, s. 75

FÖRKORTNINGAR

bl.a., bland annat

C, curia (om EU-domstolen)

Cit., citat eller citeras

dvs., det vill säga

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 REG etc.

EEG, Europeiska ekonomiska gemenskaperna

EES, Europeiska ekonomiska samarbetsområdet

Efta, Europeiska frihandelssammanslutningen, eng. *European Free Trade Association* (EFTA)

EG, Europeiska gemenskaperna

eng., engelska

etc., etcetera

EU, Europeiska unionen eller unionen

FEU, Fördraget om EU

FEUF, Fördraget om EU:s funktionssätt

FML, finska mervärdesskattelagen (1501/1993)

fr.o.m., från och med

Genomförandeförordningen, 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

GST, Goods and Services Tax

Jfr, jämför

JFT, Tidskrift utgiven av Juridiska Föreningen i Finland

kr, kronor

Kungl. Maj:ts, Kunglig majestäts

Mervärdesskattedirektivet, Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt

m.fl., med flera

ML, mervärdesskattelagen (1994:200)

Moms, mervärdesskatt

nr, nummer

OECD, Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling, eng. *Organisation for Economic Co-operation and Development* (OECD) och på franska *Organisation de coopération et de développement économiques* (OCDE)

Prop., Regeringens proposition

REG, Rättsfallssamling från EU-domstolen, Tribunalen och Personaldomstolen (fr.o.m. 2012 sker publikation uteslutande i Elektroniska rättsfallssamlingen – se ECLI ovan)

s., sida/-or

SFL, skatteförfarandelagen (2011:1244)

SFS, svensk författningssamling

SOU, statens offentliga utredningar

t.ex., till exempel

VAT, value added tax (eng. för mervärdesskatt)

www, worldwide web

Avdelning I

[Denna avdelning motsvaras av min artikel i Tidskrift utgiven av Juridiska föreningen i Finland (JFT), Momsforskningen i Sverige – metodfrågor, JFT 6/2020 s. 716–757.]

Momsforskningen i Sverige – metodfrågor

1 Inledning

Mervärdesskatt (moms) är en skatt för vilken två regelverk ska tolkas och tillämpas inom de olika medlemsstaterna i Europeiska unionen (EU). I exempelvis Sverige och Finland gäller mervärdesskattelagen (1994:200, här förkortad ML) och mervärdesskattelagen (1501/1993, här förkortad FML). Innehållet i regelverken ML och FML bestäms av bestämmelser i regelverken från EU på området, det vill säga av EU-rätten på momsområdet. När Sverige och Finland inträdde i EU den 1 januari 1995 tilldelade nämligen de båda länderna kompetensen på exempelvis området indirekta skatter, som i första hand omfattar mervärdesskatt, punktskatter och tull, till EU:s institutioner.¹ Den så kallade legalitetsprincipen för sådan tilldelning av kompetens följer av artiklarna 4.1 och 5.2 i Fördraget om EU (FEU), och, för Sveriges del, också av 10 kap. 6 § i regeringsformen (1974:152).²

I denna avdelning berör jag hur forskningen sker i Sverige beträffande problematiseringen av den regelkonkurrens som uppkommer om en eller flera bestämmelser i EU:s mervärdesskattedirektiv (2006/112/EG) kan ges en annan tolkning och tillämpning än den som följer av motsvarande bestämmelse eller bestämmelser i den nationella svenska mervärdesskattelagstiftningen, ML. I detta hänseende behandlar jag användningen av metoder för att i momsforskningen analysera implementeringen i ML av direktivbestämmelserna, varvid jag resonerar om lämpligheten av en rättsdogmatisk metod eller en komparativ metod för en sådan rättsvetenskaplig studie. Följande avses med rättsdogmatik och komparativ rätt:

- Rättsdogmatik är “den del av rättsvetenskapen som sysslar med det rättsliga normsystemet och normernas tolkning”.³
- Komparativ rätt – jämförande rätt – innebär jämförande av olika länders rätt.⁴

Jag belyser metodfrågan med avhandlingar där tillvägagångssättet för studien på momsområdet har genomförts med enbart en rättsdogmatisk metod, med en sådan metod i kombination med en komparativ metod respektive med enbart en komparativ metod.

Jag sätter de svenska avhandlingarna i ämnet mervärdesskatt och vald metod i förhållande till bland annat artikel 113 i Fördraget om EU:s funktionssätt (FEUF) och resonerar om för- och nackdelar med dem för att upprätthålla de båda principerna i fördragsbestämmelsen. Dessa innebär att det, i den mån det är nödvändigt för att säkerställa att den inre marknaden inom EU upprättas och fungerar, ställs ett harmoniseringskrav på de nationella lagstiftningarna om de indirekta skatterna i EU:s medlemsstater och att konkurrensnedvridning ska undvikas. Artikel 113 FEUF har följande lydelse:

¹ EU:s institutioner ska enligt artikel 13.1 Fördraget om EU vara följande: Europaparlamentet, Europeiska rådet, Rådet, Europeiska kommissionen, Europeiska unionens domstol, Europeiska centralbanken och Revisionsrätten.

² Vid Sveriges EU-inträde återfanns bestämmelsen i 10 kap. 5 § i regeringsformen.

³ Se Sture Bergström – Torgny Håstad – Per Henrik Lindblom – Staffan Rylander, *Juridikens termer*. Åttonde upplagan. Almqvist & Wiksell Förlag/Liber AB 1997, s. 145 (Bergström m.fl. 1997).

⁴ Jfr Bergström m.fl. 1997, s. 90.

Rådet ska enhälligt i enlighet med ett särskilt lagstiftningsförfarande och efter att ha hört Europaparlamentet och Ekonomiska och sociala kommittén anta bestämmelser om harmonisering av lagstiftningen om omsättningsskatter, punktskatter och andra indirekta skatter eller avgifter, i den mån en sådan harmonisering är nödvändig för att säkerställa att den inre marknaden upprättas och fungerar och för att undvika snedvridning av konkurrensen.

Att det är bindande för Sverige att implementera bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet i ML följer av artikel 288 tredje stycket FEUF, som har följande lydelse:

Ett direktiv ska med avseende på det resultat som ska uppnås vara bindande för varje medlemsstat till vilken det är riktat, men ska överlåta åt de nationella myndigheterna att bestämma form och tillvägagångssätt för genomförandet.

Vid genomgången av för- och nackdelar med den rättsdogmatiska metoden och den komparativa metoden i forskningen i ämnet mervärdesskatt i Sverige bortser jag från att Sverige i anslutningsfördraget med EU förhandlade sig till undantag från att implementera vissa bestämmelser i EU:s första mervärdesskattedirektiv (67/227/EEG) och EU:s sjätte mervärdesskattedirektiv (77/388/EEG), vilka har ersatts av mervärdesskattedirektivet,⁵ och jag bortser även från den så kallade restkompetens som uttrycks i bisatsen om *form och tillvägagångssätt* för genomförandet, implementeringen, av mervärdesskattedirektivet. Någon exakt mening med uttrycket *form och tillvägagångssätt* i artikel 288 tredje stycket FEUF har inte fastställts.⁶ Syftet med och konsekvensen av att denna restkompetens lämnas åt medlemsstaterna och deras myndigheter beträffande att genomföra direktiv är enbart att ge dem valmöjligheter inom ramarna för den nationella och processuella rätten att vidta åtgärder i det hänseendet.⁷

I denna avdelning berör jag sålunda i första hand huvudsatsen i artikel 288 tredje stycket FEUF, det vill säga att det är i princip bindande för Sverige att implementera bestämmelser i mervärdesskattedirektivet i ML, och harmoniseringskravet på ML och principen om en neutral moms enligt artikel 113 FEUF, när jag resonerar om forskningen i mervärdesskatt i Sverige och för- och nackdelar med att använda den rättsdogmatiska metoden och den komparativa metoden som tillvägagångssätt för att problematisera implementeringen av bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet i ML. Med den genomgången avser jag att belysa betydelsen av metodvalet, så att forskningsresultatet kan förväntas bli användbart för

⁵ Jämför lagen (1994:1500) med anledning av Sveriges anslutning till Europeiska unionen (den så kallade anslutningslagen eller EU-lagen); prop. 1994/95:19 (Sveriges medlemskap i Europeiska unionen) Del 1 s. 142 och 143. Jämför även artikel 380 och punkterna 1, 2, 9 och 10 i del B i bilaga X i mervärdesskattedirektivet. Jämför också Björn Forssén, Skattskyldighet för mervärdesskatt – en analys av 4 kap. 1 § mervärdesskattelagen. Jure Förlag AB 2011, s. 53 (Forssén 2011). Boken är min licentiatavhandling, som finns tillgänglig i fulltext med open access i databasen DiVA (www.diva-portal.org) och på min hemsida www.forssen.com.

⁶ Jämför Sacha Prechal, Directives in EC Law (Second, Completely Revised Edition), Oxford University Press, Oxford 2005 [ingår i serien Oxford EC Law Library], s. 73 (Prechal 2005). Jämför även Forssén 2011 s. 63 och Björn Forssén, Skatt- och betalningsskyldighet för moms i enkla bolag och partrederier. Örebro Studies in Law 4/2013, s. 43 (Forssén 2013). Sistnämnda bok är min doktorsavhandling, som finns tillgänglig i fulltext med open access i databasen DiVA (www.diva-portal.org) och på min hemsida www.forssen.com. Senaste upplagan av den boken, Skatt- och betalningsskyldighet för moms i enkla bolag och partrederier, Femte upplagan (eget förlag 2019), och min bok, där jag har översatt avhandlingen i sin helhet till engelska, Tax and payment liability to VAT in joint ventures and shipping partnerships, Fifth edition (eget förlag 2019), finns tillgängliga i fulltext med open access på min hemsida, www.forssen.com, och i tryckta versioner hos Kungliga biblioteket i Stockholm och hos Lunds universitetsbibliotek.

⁷ Jämför Prechal 2005, s. 74 och även s. 68. Jämför även Forssén 2011, s. 63 och Forssén 2013, s. 43.

lagstiftarna i de olika EU-medlemsstaterna, för domstolar och skattemyndigheter inom EU och för andra rättstillämpare beträffande implementeringsfrågan.

2 Betydelsen av principerna om en generell avdragsrätt och om fri rörlighet och etablering för metodfrågan

2.1 En generell avdragsrätt är avgörande för vad som är moms enligt EU-rätten

Momsen är en konsumtionsskatt. Det grundläggande syftet med skatten är att skilja företagen, de beskattningsbara personerna, från konsumenterna, vilka ofta är vanliga privatpersoner eller anställda hos ett företag. Av punkt 2 i portalartikeln, artikel 1, i mervärdesskattedirektivet följer att mervärdesskatten enligt EU-rätten omfattar produktion och distribution av varor och tjänster, varvid skatten på den allmänna konsumtionen av sådana prestationer ska vara exakt proportionell mot priset på dem. Det primärrättsliga kravet på harmoniseringskrav avseende medlemsstaternas nationella lagstiftningar om indirekta skatter enligt artikel 113 FEUF ska beträffande momsen genomföras genom implementering av det sekundärrättsliga mervärdesskattedirektivet enligt artikel 288 tredje stycket FEUF. Av direktivets fullständiga titel framgår att ett gemensamt momssystem ska råda inom EU.⁸ Beträffande förhållandet mellan primär- och sekundärrätt får för den fortsatta framställningen nämnas, att den sekundära rätten inom EU tillskapas av EU:s institutioner och att sekundärrätten därför ibland kallas för derivativ (härledd) rätt, vilket innebär att primärrätten har företräde framför sekundärrätten.⁹

Företagen har skyldigheter och rättigheter enligt momssystemet och av nämnda artikel 1.2 i mervärdesskattedirektivet följer också att företag som är skyldiga att betala moms till staten på produktionen och distributionen av varor eller tjänster har rätt att göra avdrag för sina utgifter avseende moms som har debiterats i tidigare led av förädlingskedjan avseende aktuell vara eller tjänst, och att det gäller till och med detaljhandelsledet. Konsumenten som slutligen köper varan eller tjänsten i fråga har inga skyldigheter eller rättigheter enligt momssystemet, utan belastas som så kallad skattebärare av momsen på det samlade mervärdet av produktionen och distributionen av varan eller tjänsten, genom att denne betalar priset inklusive moms på varan eller tjänsten.

Enligt skäl 5 första meningen i ingressen till mervärdesskattedirektivet blir ett mervärdesskattesystem enklast och mest neutralt när momsen tas ut på ett så allmänt sätt som möjligt och omfattar alla led av produktion och distribution samt tillhandahållande av tjänster. Idealet med mervärdesskatteprincipen enligt EU-rätten är att konsumenten, som i slutändan ska bära momsen på den vara som produceras eller tjänst som tillhandahålls av inblandade företag i en sådan förädlingskedja, inte betalar skatt på skatten, det vill säga så kallade

⁸ Mervärdesskattedirektivets fullständiga titel är: Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt.

⁹ Jämför Kristina Ståhl, Aktiebeskattning och fria kapitalrörelser En studie av beskattningen av den löpande avkastningen av aktieinvesteringar på bolags- och ägarnivå mot bakgrund av EG:s fria kapitalmarknad, Iustus förlag 1996, s. 60 (Ståhl 1996); Ulf Bernitz, Kapitlet EUROPARÄTTEN, (s. 59-89) i verket Ulf Bernitz – Lars Heuman – Madeleine Leijonhufvud – Peter Seipel – Wiweka Warnling-Nerep – Hans Heinrich Vogel, Finna rätt: Juristens källmaterial och arbetsmetoder, Elfte upplagan, Norstedts Juridik 2010, s. 65 (Bernitz 2010); och Mikaela Sonnerby, Neutral uttagsbeskattning på mervärdesskatteområdet, Norstedts Juridik 2010, s. 38 (Sonnerby 2010). Jämför även Forssén 2011, s. 43 och Forssén 2013, s. 42.

kumulativa effekter bör undvikas för att momsen ska vara neutral både konkurrensmässigt och konsumtionsmässigt sett.¹⁰

Mervärde är ett begrepp som inte definieras i EU:s regelverk på momsområdet. Därför är det, oavsett vilken metod som tillämpas för analyser av frågor i ämnet mervärdesskatt, nödvändigt att göra undersökningarna med beaktande av mervärdesskatteprincipen enligt artikel 1.2 i mervärdesskattedirektivet. Det är den som avgör vad som avses med moms enligt EU-rätten. Av andra stycket i artikel 1.2 följer att mervärdesskatteprincipen består i följande principer:

- principen om en generell avdragsrätt,
- reciprocitetsprincipen, och
- övervältringsprincipen.

Dessa principer ska, som beståndsdelarna i mervärdesskatteprincipen, tillsammans medföra att skatten övervältras genom hela produktions- och distributionskedjan fram till konsumenten, så att denne i egenskap av skattebärare träffas av momsen på varans eller tjänstens hela mervärde i förädlingskedjan.

Av skäl 8 i ingressen till första mervärdesskattedirektivet, som har ersatts av mervärdesskattedirektivet, framgår att tanken med att samtliga EG-stater skulle ha ett gemensamt mervärdesskattesystem var att ersätta bruttoomsättningsskatter som leder till så kallade kumulativa effekter, det vill säga skatt på skatt, eftersom de saknar den i princip generella avdragsrätten hos mervärdesskatten.¹¹ Även om en medlemsstat kan ha vissa så kallade avdragsförbud i sin moms lagstiftning med stöd av artikel 176 andra stycket i mervärdesskattedirektivet, är det den generella avdragsrätten som ger momsen enligt EU-rätten dess karaktär av en flerledsskatt. Om principen om en generell avdragsrätt för ingående moms på förvärv som ett företag, en beskattningsbar person, gör inte upprätthålls, uppstår oönskade kumulativa effekter på grund av att utgående moms på dennes försäljning av varor eller tjänster beräknas på ett beskattningsunderlag som innehåller en latent momskostnad. Om konsumenten kan välja mellan en leverantör som ingår i en sådan förädlingskedja och en som ingår i en kedja där idealet av innebörd att sådana effekter inte förekommer upprätthålls, väljer konsumenten, allting annat lika, den senare leverantören. Då sätts principen i artikel 113 FEUF av innebörd att konkurrenssnedvridning ska undvikas ur spel. Den principen följer även av skäl 4 i ingressen till mervärdesskattedirektivet. Sålunda är det primärrättsligt och sekundärrättsligt fastlagt, att principen om en neutral moms är nödvändig för att förverkliga målet att skapa en fungerande inre marknad inom EU.

Jag beskriver mervärdesskatteprincipen enligt EU-rätten med följande exempel, där jag antar att det är fråga om försäljning inom Sverige av varor, och att förädlingskedjan fram till en konsument, köparen K., består av följande beskattningsbara personer, företag, nämligen: producenten, P.; grossisten, G.; och detaljisten D.

Skattesatsen för varorna är den generella om 25 procent enligt ML 7 kap. 1 § första stycket. Samtliga företag i förädlingskedjan fram till K. är skattskyldiga för försäljning av varan. Anta

¹⁰ Jämför Forssén 2011, avsnitten 2.2.1, 2.2.2 och 2.2.3 och Forssén 2013, avsnitten 2.4.1.2, 2.4.1.3 och 2.4.1.4.

¹¹ Jämför Kristina Ståhl – Roger Persson Österman – Maria Hilling – Jesper Öberg, EU-skatterätt, Tredje upplagan, Iustus förlag 2011, s. 200 och 201 (Ståhl m.fl. 2011) och Henrik Stensgaard, Fradragsret for merværdiafgift, Jurist- og Økonomforbundets Forlag 2004, s. 46. Jämför även Forssén 2011, s. 273.

att P. säljer varan för 100 kronor exklusive moms till G., som säljer varan för 140 kronor exklusive moms till D. Eftersom alla inblandade företag har full avdragsrätt för ingående moms på förvärv i sina verksamheter, belastas K., som skattebärare, av moms i det pris – ersättning – som D. slutligen tar för varan gentemot konsument, i det här fallet K. Om D:s pris för varan är 200 kronor exklusive moms, blir priset inklusive moms 250 kronor ($200 \times 25\% = 50$; $200 + 50 = 250$) K. belastas således som skattebärare av en momsutgift om 50 kr, dvs. av den moms som ingår i priset 250 kr. Jag beskriver detta led för led enligt följande:

Led 1 (P – G)

P fakturerar till G:

$100 + \text{utgående moms } 20 = 125$ ($100 \times 25\% = 25$; $100 + 25 = 125$).

G. gör avdrag för debiterad moms, 25 kr.

Led 2 (G – D)

G fakturerar till D:

$140 + \text{utgående moms } 35 = 175$ ($140 \times 25\% = 35$; $140 + 35 = 175$).

D. gör avdrag för debiterad moms, 35 kr.

Led 3 (D – K)

D. fakturerar (eller ger kvitto) till K.:

$200 + \text{utgående moms } 50 = 250$ ($200 \times 25\% = 50$; $200 + 50 = 250$).

Detta innebär att P, G och D redovisar moms till staten enligt följande:

P,

utgående moms: 20 kr

[Jag bortser från avdrag hos P, och illustrerar enbart övervältringen av moms led för led i förädlingskedjan avseende aktuell vara.]

P betalar till staten, 20 kr.

G,

utgående moms, 35 kr

ingående moms, 20 kr

G betalar till staten, 15 kr ($35 - 20$).

D,

Utgående moms, 50 kr

Ingående moms, 35 kr

D betalar till staten, 15 kr ($50 - 35$).

Totalt betalar P, G och D 50 kr i moms till staten ($20 + 15 + 15 = 50$).

Exemplet illustrerar att P, G och D tillsammans betalar netto till staten samma momsbelopp, 50 kronor, som K. betalar i priset för varan till D.

Genom att alla inblandade företag i förädlingskedjan av varan, som konsumenten K. köper från D., är skattskyldiga, och till fullo har avdragsrätt för ingående moms på förvärv och import i sina verksamheter, belastas inte konsumenten i slutändan av en skatt på skatten, dvs. en kumulativ effekt. Därigenom upprätthålls den ideala tanken med momsen enligt EU-rätten, vilken uttrycks genom mervärdesskatteprincipen i artikel 1.2 i mervärdesskattedirektivet.

Anta att G. av någon anledning inte skulle ha avdragsrätt för ingående moms på sitt förvärv av varan från P. Då uppstår en latent momskostnad om 20 kr i förädlingskedjan, och följande effekt uppstår:

- För att G. inte ska belasta sitt resultat ökar G. beskattningsunderlaget vid sin försäljning av varan till D. Därmed debiterar G. en utgående moms om 40 kr i stället för 35 kr i sin faktura till D.
- D. gör avdrag för en ingående moms om 40 kr, men kostnaden har ökat med 20 kr även för D. jämfört med när G. hade avdragsrätt för sitt förvärv från P. Sålunda debiterar D. en utgående moms om 55 kr i sin faktura till konsumenten, K.
- Sålunda uppstår en kumulativ effekt för K. som betalar en skatt på skatten om 5 kr, genom att G. i ledet före D. i förädlingskedjan belastades med en momskostnad om 20 kr på grund av att G. inte hade avdragsrätt för ingående momsen om 20 kr i fakturan från P. Konsumenten, K., betalar därmed ett 5 kr högre pris för varan jämfört med om principen om en generell avdragsrätt upprätthålls i förädlingskedjan avseende varan.

2.2 Principerna om fri rörlighet och etablering är avgörande för EU:s inre marknad

En neutral moms är nödvändig för att förverkliga målet att skapa en fungerande inre marknad inom EU. På den inre marknaden ska varor och tjänster som produceras i ett EU-land eller en vara som importerar dit från ett tredje land, det vill säga från ett land utanför EU, röra sig fritt mellan medlemsstaterna. Enligt artikel 28.1 FEUF är EU en tullunion på så sätt en tullunion, och även en vara som har förts in i ett EU-land och förtullats har övergått i fri omsättning och kan levereras till andra medlemsländer utan att förtullas igen, varför inte heller tullmoms tas ut igen därvidlag. EU:s inre marknad baseras på de så kallade fyra friheterna för rörligheten mellan EU-länderna av varor, tjänster, personer och kapital och på etableringsfriheten för EG:s medborgare i medlemsstaterna.¹²

Om en person gör en skattepliktig omsättning av en vara eller en tjänst inom exempelvis EU-landet Sverige, uppkommer frågan om denne är en beskattningsbar person enligt artikel 9.1 första stycket i mervärdesskattedirektivet. Direktivbestämmelsen är huvudregeln för vem som anses ha karaktären av beskattningsbar person, och innebär att så är fallet beträffande ”den som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat”. Det innebär i praktiken att den som allmänt sett är en företagare är skattskyldig för omsättningen i fråga i Sverige, och sålunda skyldig att redovisa och betala utgående moms till svenska staten på omsättningen (om inte regler om förvärvsbeskattning av kunden aktualiseras).¹³ Det gäller oavsett var i världen denne har etablerat den verksamhet som ger honom karaktären av beskattningsbar person.¹⁴ Mervärdesbeskattning kan ske av i

¹² De fyra friheterna finns i följande artiklar i FEUF: artikel 28 om varor; artikel 56 om tjänster; artikel 45 om personer och i artikel 63 om kapital. Principen om fri etablering för EU:s medborgare i medlemsstaterna finns i artikel 49 FEUF. Vad som avses med bolag enligt civil- eller handelslagstiftningen ska likställas med fysiska personer som är medborgare i medlemsstaterna, vilket följer av artikel 54 FEUF. Jämför även Forssén 2011, s. 45.

¹³ Jämför ML 1 kap. 2 § första stycket 1 med hänvisning till 1 § första stycket 1 samt 1 kap. 8 § med hänvisning till 1 §. Jämför även Forssén 2011, s. 96.

¹⁴ Jämför Ben J.M. Terra – Julie Kajus, A Guide to the European VAT Directive Introduction to the European VAT 2010, Volume 1, IBFD 2010, s. 331 (Terra och Kajus 2010). Där anges att en sidenhandlare i Djakarta (Indonesien) är en *taxable person* (beskattningsbar person) likaväl som ett varuhus i Amsterdam. De noterar dock att sidenhandlaren måste omsätta sina varor inom nederländskt territorium, för att *agera* så att denne omfattas av den nederländska mervärdesskatten (eng., *acts within the Dutch VAT*). Jämför även Forssén 2011 s. 96.

princip alla skattepliktiga transaktioner avseende varor och tjänster som sker inom det geografiska område som tillhör EU enligt artikel 52 FEU och artikel 355 FEUF.¹⁵ EU-ländernas territorier utgör i princip EU:s skatteområde beträffande moms (mervärdesskatteområde), genom hänvisning i artiklarna 5.1 och 5.2 i mervärdesskattedirektivet till de båda nyss nämnda artiklarna i FEU och FEUF.¹⁶

Även om omsättningen inom till exempel EU-landet Sverige är endast tillfällig, enstaka blir sålunda också en utländsk företagare (beskattningsbar person) skattskyldig och ska redovisa och betala utgående moms till svenska staten.¹⁷ EU:s moms system kan på så sätt sägas vara imperialistiskt i förhållande till tredjeländerna, men å andra sidan ska, i enlighet med huvudregeln om avdragsrättens räckvidd i artikel 168 a) i mervärdesskattedirektivet, även en företagare från tredje land ha rätt till avdrag för ingående moms på de varor och tjänster som denne i sådant fall förvärvar i Sverige för att skapa sina omsättningar av skattepliktiga varor och tjänster där eller för att skapa sina leveranser eller tillhandahållanden från Sverige till ett annat EU-land eller till ett tredje land. Dessutom får en företagare från ett tredje land återbetalning av ingående moms som denne betalar vid en vistelse i ett EU-land utan att själv omsätta varor eller tjänster där, enligt EU:s trettonde direktiv 86/560/EEG om återbetalning av moms till företagare etablerade utanför EU.¹⁸ En företagare från exempelvis Japan eller USA kanske besöker en industrimässa i Sverige och bor på hotell, representerar på restaurang och åker taxi under vistelsen, men gör inga omsättningar i Sverige. Den utländske företagaren är inte skyldig att momsregistrera sig i Sverige under dessa premisser och kan inte göra avdrag för momsutgifterna i en momsdeklaration i Sverige, men ska på ansökan till Skatteverket restitueras dessa utgifter, så att kostnadssidan på dennes resultaträkning inte belastas med svensk moms som en kostnad.

2.3 Betydelsen av en generell avdragsrätt och av friheterna på EU:s inre marknad för metodfrågan

Principen om en generell avdragsrätt för ingående moms omfattar alla företagare som bedriver handel på EU:s inre marknad eller som kommer från tredjeländer på besök och har momsutgifter där. Genom att konkurrensneutraliteten därmed upprätthålls på den inre marknaden för omsättningen av varor och tjänster bör principen om en generell avdragsrätt jämte framför allt principerna om fri rörlighet för varor och tjänster inom den inre marknaden vara avgörande för metodvalet vid studier av moms enligt EU-rätten. Därigenom kan forskningsresultaten av rättsvetenskapliga studier av frågor i ämnet mervärdesskatt förväntas

¹⁵ Jämför artiklarna 2.1 a och c respektive artiklarna 5.1 och 5.2 i mervärdesskattedirektivet. Jämför även Ståhl m.fl. 2011, s. 207 och Forssén 2011, s. 96.

¹⁶ Märk dock att artiklarna 6 respektive 7 i mervärdesskattedirektivet innebär vissa avvikelser från principen att EU-ländernas territorier också utgör EU:s mervärdesskatteområde. Däri anges att till exempel Åland inte tillhör EU:s mervärdesskatteområde, trots att Åland – liksom Finland i övrigt – ingår i EU:s tullområde, respektive att till exempel Furstendömet Monaco inte ska behandlas utifrån mervärdesskattedirektivet som tredje land av medlemsstaterna beträffande transaktioner till och från det området, utan som om transaktionerna hade ursprung i eller var avsedda för Frankrike. Jfr även Forssén 2011 s. 96.

¹⁷ Jämför även Forssén 2011 s. 97.

¹⁸ Fullständig titel på trettonde direktivet: Rådets trettonde direktiv 86/560 av den 17 november 1986 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning om omsättningsskatter – Regler om återbetalning av mervärdesskatt till skattskyldiga personer som inte är etablerade i gemenskapens territorium.

bli användbara för lagstiftarna i de olika EU-medlemsstaterna, för domstolar och skattemyndigheter inom EU och för andra rättstillämpare.

Sålunda går jag igenom frågorna om valet av en rättsdogmatisk metod, av en rättsdogmatisk metod kompletterad av en komparativ metod eller av enbart en komparativ metod för rättsvetenskapliga studier i ämnet mervärdesskatt utifrån följande båda synpunkter:

- betydelsen av en generell avdragsrätt för vad som är moms enligt EU-rätten, och
- betydelsen av principerna om fri rörlighet för varor och tjänster på EU:s inre marknad.

Dessförinnan går jag igenom några rättspolitiska mål för EU:s gemensamma momssystem, vilka bör beaktas vid en rättsvetenskaplig studie i ämnet mervärdesskatt och sålunda tillika bör beaktas vid valet av metod för analysen av de frågor som studien avser att belysa.

3 Betydelsen av rättspolitiska mål med det gemensamma momssystemet för metoderna

3.1 Exempel på rättspolitiska mål

I Forssén 2013 identifierade jag och uppställde, för analysen av frågan om företagsformen enkelt bolag (respektive partrederi) i ML 6 kap. 2 § (och 5 kap. 2 § skatteförfarandelagen, 2011:1244) i förhållande till mervärdesskattedirektivet och framför allt huvudregeln däri om vem som är beskattningsbar person, artikel 9.1 första stycket, följande rättspolitiska mål för momssystemet utifrån EU:s regelverk på området: ett sammanhållet momssystem, neutralitet, EU-konformitet, rättssäkerhet inklusive legalitet och effektiv uppbörd.¹⁹

3.2 Ett sammanhållet momssystem

Att ett sammanhållet momssystem, en enhetlig moms är ett rättspolitiskt mål med momsen enligt EU-rätten följer redan av mervärdesskattedirektivets fullständiga titel, det vill säga att det är ett direktiv *om ett gemensamt system för mervärdesskatt*.

3.3 Neutralitet

Att neutralitet är ett rättspolitiskt mål med momsen enligt EU-rätten följer av att principen om en neutral moms följer primärrättsligt av artikel 113 FEUF samt sekundärrättsligt av skälen 4, 5 och 7 i ingressen till mervärdesskattedirektivet och artikel 1.2 i mervärdesskattedirektivet.²⁰

3.4 EU-konformitet respektive rättssäkerhet inklusive legalitet

Att EU-konformitet är ett rättspolitiskt mål följer redan av att det är bindande primärrättsligt i enlighet med artikel 288 tredje stycket FEUF för medlemsstaterna att implementera mervärdesskattedirektivet i sina nationella mervärdesskattelagstiftningar.

¹⁹ Jämför Forssén 2013, kapitel 2.

²⁰ Jämför ovan angående skälen 4 och 5 i ingressen till mervärdesskattedirektivet och artikel 1.2 i mervärdesskattedirektivet. I skäl 7 i ingressen till mervärdesskattedirektivet anges att skattesatserna och undantagen från skatteplikt inte är helt harmoniserade, men att principen om en neutral moms ändå gäller så att liknande varor och tjänster belastas med lika stort skatteuttag inom varje medlemslands territorium.

Vidare framgår av domskälen i EU-målet 6-64 (Costa)²¹ att ”gemenskapsrättens företrädare” framför nationell rätt bekräftas genom artikel 189 i Romfördraget – numera artikel 288 FEUF. Principen om EU-rättens företrädare framför nationell rätt har konstant konstaterats efter ”Costa”-målet, och gäller både primär- och sekundärrättsligt,²² varför den anses som grundläggande för EU-rättens genomslag i medlemsstaterna.²³ Utifrån denna princip har EU-domstolen utvecklat principerna om direkt effekt med direktivbestämmelserna och om att de nationella myndigheterna och domstolarna ska ge dessa en EU-konform (direktivkonform) tolkning.²⁴ Utifrån EU-målet 26/62 (van Gend en Loos)²⁵ och ”Costa”-målet från 1963 och 1964 har EU-domstolen utvecklat konceptet med att direktiven kan ha så kallad direkt effekt.²⁶ Om en direktivbestämmelse har direkt effekt, kan den enskilde åberopa den i enlighet med principen om EU-rättens företrädare framför nationell rätt. Villkoren för att en direktivbestämmelse ska anses ha direkt effekt är att den är klar, precis (entydig) och ovillkorlig samt att genomförandetiden ska ha löpt ut.²⁷

Sålunda ska bestämmelserna i exempelvis ML och FML vara förenliga (konforma) med direktivbestämmelserna. I Forssén 2013 identifierar jag således utifrån artikel 288 tredje stycket FEUF och EU-domstolens rättspraxis även *EU-konformitet* som ett rättspolitiskt mål med det gemensamma momssystemet.²⁸ En EU-konform – direktivkonform – tolkning av exempelvis ML eller FML kan dock begränsas såtillvida att om en bokstavstolkning av bestämmelsen i det nationella regelverket innebär att den till sin ordalydelse inte stödjer en beskattningsåtgärd mot den enskilde kan en EU-konform tolkning inte genomdrivas mot denne.

²¹ EU-målet 6-64 (Costa), ECLI:EU:C:1964:66.

²² Jämför Prechal 2005 s. 94, där hon noterar detta angående ”the supremacy of Community law over national law”. Jämför även Forssén 2011 s. 55.

²³ Jämför Prechal 2005, s. 94, Ståhl 1996, s. 66, Joakim Nergelius, *The Constitutional Dilemma of the European Union*, Europa Law Publishing, Groningen 2009, s. 58 (Nergelius 2009) och Sonnerby 2010, s. 60. Jämför även Forssén 2013, s. 41.

²⁴ Jämför Sonnerby 2010, s. 61 och även Forssén 2011, s. 55.

²⁵ EU-målet 26/62 (van Gend en Loos), ECLI:EU:C:1963:1.

²⁶ Jämför Prechal 2005 s. 92, 93 och 218 samt även s. 16, där hon konkluderar detta utifrån EU-målen 26/62 (van Gend en Loos) och 6-64 (Costa). Jämför även Terra och Kajus 2010, s. 129 och också Forssén 2011, s. 56.

²⁷ Jfr Ståhl 1996 s. 68; Terra och Kajus 2010 s. 129; s. 151 i Terra, Ben J.M. och Kajus, Julie, *A Guide to the European VAT Directive*, Volume 1, Introduction to the European VAT 2012, IBFD 2012 (Terra och Kajus 2012); Bernitz 2010, s. 74; och Sonnerby 2010 s. 63. Jfr även prop. 1994/95:19 Del 1 s. 486, där det anges med hänvisning till EU-målet 26/62 (van Gend en Loos) att det krävs för direkt effekt att regeln är ”ovillkorlig, entydig och fullständig”; s. 197 i Christina Moëll, *Harmoniserade tulltaxor Införlivande, tolkning och tillämpning av internationella regler för varuklassificering*, Juristförlaget i Lund, Lund 1996 (Moëll 1996), där hon med hänvisning till van Gend en Loos-målet anger att EU-domstolen har slagit ”fast att en rättsregel måste vara klar, otvetydig och ovillkorlig samt ägnad att vara riktad till enskilda för att den ska kunna ha direkt effekt så att enskilda kan stödja sig därpå och också få rättigheter därur”; samt Nergelius 2009 s. 11; s. 58 i Jürgen Habermas, *Om Europas författning – en essä*, Översättning (från tyska) Jim Jakobsson, Ersatz, Stockholm 2011 (Habermas 2011); och s. 94 i Eleonor Alhager (numera Kristoffersson), *Mervärdesskatt vid omstruktureringar*, Iustus förlag 2001 (Alhager 2001). Jfr också Forssén 2011 s. 55 och Forssén 2013 s. 43 och 44.

²⁸ Jfr Forssén 2013, avsnitten 2.1, 2.2 och 2.5.

En EU-konform tolkning anses sålunda inte innebära en skyldighet för medlemsstaterna att tolka den nationella lagen i strid med dess ordalydelse (*contra legem*).²⁹ Det är också EU-domstolens uppfattning, vilket följer av punkt 110 i EU- domen C-212/04 (Adeneler m.fl.).³⁰ Sålunda identifierar jag också som ett rättspolitiskt mål *rättssäkerhet inklusive legalitet*, varvid jag dessutom hänvisar i Forssén 2013 till legalitetsprincipen enligt artiklarna 4.1 och 5.2 FEU och till legalitetsprincipen för beskattningsåtgärder enligt 8 kap. 2 § första stycket 2 regeringsformen.³¹ Den nationella processuella rätten och den konstitutionella rätten med framför allt nämnda legalitetsprincip för beskattningsåtgärder kan sålunda begränsa den EU-konforma tolkningen av en bestämmelse i mervärdesskattedirektivet.³²

3.5 Effektiv uppbörd

Ett annat rättspolitiskt mål med momssystemet enligt EU-rätten är målet med en effektiv uppbörd av skatten i det gemensamma momssystemet. I Forssén 2013 anför jag att det fiskala syftet, det vill säga att skatter ska finansiera offentlig verksamhet, ibland anges som ett ultimärsyfte för både mervärdesskatten och inkomstskatten.³³ Jag nämner i det hänseendet också bland annat att statens intresse av en effektiv momsuppbörd innebär att den skattskyldige fungerar i princip som uppbördsman åt staten.³⁴

Jag nämnde dessutom i Forssén 2013 att EU:s inställning rättspolitiskt sett i uppbördshänseende hade gått från att så många som möjligt som gör skattepliktiga transaktioner bör omfattas av momssystemet till att Europeiska kommissionen (EU-kommissionen) för framtiden förutskickade återhållsamhet i det hänseendet samt prioritering av registreringskontroll och frågor i övrigt om uppbörd av moms.³⁵ Jag nämnde också, att Skatteverket redan i samband med att skatteförfarandelagen infördes den 1 januari 2012 noterade att momssystemet är utsatt för bedrägerier av så allvarlig art att det från EU-nivå har påpekats vikten av att medlemsstaterna har en effektiv kontroll av dem som *släpps in* i systemet.³⁶ Att en effektiv momsuppbörd är central för momsen i EU-rättens mening följer också av att det i skäl 45 i ingressen till mervärdesskattedirektivet anges att beskattningsbara

²⁹ Jfr s. 71 och 75 i Kristina Ståhl, Fusionsdirektivet Svensk beskattning i EG-rättslig belysning, Iustus Förlag AB 2005 (Ståhl 2005) och Sonnerby 2010 s. 66. Jfr även Forssén 2013 s. 38.

³⁰ EU-målet C-212/04 (Adeneler m.fl.), ECLI:EU:C:2006:443. Jfr även Sonnerby 2010 s. 66. Jfr också Forssén 2013 s. 38.

³¹ Jfr Forssén 2013, avsnitten 2.1, 2.2 och 2.7.

³² Jfr Forssén 2013 s. 38.

³³ Jämför Peter Melz, Mervärdesskatten Rättsliga grunder och problem, Juristförlaget 1990, s. 64 (Melz 1990) och även t.ex. SOU 1989:35, Reformerad mervärdesskatt m.m., Del 1 s. 140 och 142. Jämför även Forssén 2013, s. 76.

³⁴ Jämför prop. 1989/90:111 (Reformerad mervärdesskatt m.m.) s. 294 och även Graham Virgo, Restitution of Overpaid VAT, British Tax Review 1998, s. 582–591, där det på s. 591 anges att "the taxpayer" kan ses som "agent for the Commissioners" (Inland Revenue Commissioners). Jämför även Forssén 2013, s. 59 och 76.

³⁵ Jämför avsnitt 5.4.1, Översyn av uppbörden av mervärdesskatt, i EU-kommissionens grönbok KOM(2010) 695 slutlig och EU-kommissionens uppföljning till grönboken, COM(2011) 851 final, s. 6. Jämför även Forssén 2013, s. 76.

³⁶ Se prop. 2010/11:165 (Skatteförfarandet) Del 1 s. 320. Jämför Forssén 2013, s. 76.

personers skyldigheter i möjligaste mån bör harmoniseras, för att säkerställa att skatteuppbörden sker på ett enhetligt sätt i alla medlemsstater.³⁷ Att momsen ska vara harmoniserad inom EU har för övrigt inte bara betydelse för statsfinanserna i medlemsstaterna, utan även för EU som juridisk person. Beskattningsunderlaget för moms bildar också underlag för medlemsstaternas finansiering av EU:s institutioner.³⁸

EU-domstolen berör också statens uppbördsintresse i samband med neutralitetsprincipen. Det följer av EU-målet C-216/97 (Gregg), som jag berör i Forssén 2011 och Forssén 2013. Jag drar slutsatsen att så är fallet, genom att jämföra punkt 20 i domen i målet på svenska språket, på rättegångsspråket, som är engelska och på EU:s originalspråk, som är franska. På svenska anges i första meningen i punkten, att principen om neutralitet utgör bland annat hinder för att olika ekonomiska aktörer som tillhandahåller varor och tjänster behandlas olika ”i mervärdesskattehänseende”. På engelska används ”as far as the levying of VAT is concerned”,³⁹ vilket är mer specifikt jämfört med citatet på svenska, det vill säga i den engelska språkversionen av domen åsyftas debiteringen av moms, medan den svenska översättningen anger ett generellt ”i mervärdesskattehänseende”. Klarhet angående vad EU-domstolen åsyftar fås först vid läsning av punkt 20 i domen på franska, där citatet lyder ”perception de la TVA”. Det ligger närmare den svenska språkversionen än den engelska, eftersom den specifika frågan om momspåslag inte upptas på franska, utan det mera generella om uppbörd av momsen, vilket på engelska skulle lyda ”collection of the VAT”. Sålunda anser jag att punkt 20 i EU-domen C-216/97 (Gregg) visar att effektiv uppbörd som ett rättspolitiskt mål med det gemensamma momssystemet också kan identifieras i EU-domstolens rättspraxis.⁴⁰

Vid behandlingen i denna avdelning av metodfrågan i de svenska avhandlingarna på momsområdet finns ovannämnda exempel på rättspolitiska mål med som en bakgrund till mina synpunkter på vad som är en lämplig metod. Avslutningsvis tar jag upp betydelsen av det rättspolitiska målet med en effektiv uppbörd av moms särskilt för de formella reglerna på området.

4 Genomgång av frågan om lämpliga metodval för momsforskningen i Sverige

4.1 Omständigheter till vilka frågan om metodval bör förhålla sig

I avsnitten 2 och 3 har jag för genomgången av om avhandlingarna visar på för- och nackdelar med metodvalet för att forskningsresultatet ska kunna förväntas bli användbart för lagstiftarna i de olika EU-medlemsstaterna, för domstolar och skattemyndigheter inom EU och för andra rättstillämpare, vilket jag i avsnitt 1 anger som syftet med denna avdelning, uppställt vissa omständigheter för prövningen av om vald metod fungerar i nämnda hänseende för att analysera implementeringen av bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet i ML. Jag går

³⁷ Jämför även Forssén 2013 s. 76.

³⁸ Se Rådets beslut 2000/597/EG, som nämns i skäl 8 i ingressen till mervärdesskattedirektivet [tidigare skäl 2 i ingressen till EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv (77/388/EEG)] samt prop. 1994/95:19 Del 1 s. 139 och prop. 1994/95:57 (Mervärdesskatten och EG) s. 93. Jämför även Alhager 2001, s. 42 och Sonnerby 2010, s. 56 samt Forssén 2013, s. 14 och 76.

³⁹ VAT, value-added tax, förkortning på engelska motsvarande moms, förkortningen av mervärdesskatt.

⁴⁰ Jämför Forssén 2011 s. 92 och 93 och Forssén 2013 s. 72.

igenom avhandlingarna angående huruvida tillvägagångssättet i dem för studien på momsområdet har genomförts med enbart en rättsdogmatisk metod, med en sådan metod kompletterad med en komparativ metod eller med enbart en komparativ metod. Frågan är, mot bakgrunden av vad jag anför i avsnitten 2 och 3, hur vald metod fungerar i förhållande till

- betydelsen av en generell avdragsrätt för vad som är moms enligt EU-rätten, och
- betydelsen av principerna om fri rörlighet för varor och tjänster på EU:s inre marknad.

Jag gör genomgången utifrån två huvudspår, där det ena spåret består i tillämpning av enbart en komparativ metod eller av en rättsdogmatisk metod kompletterad med en komparativ metod som stöd, medan det andra spåret består i att enbart en rättsdogmatisk metod tillämpas för den rättsvetenskapliga studien i ämnet mervärdesskatterätt. Innan jag gör genomgången beskriver jag dels i det närmast följande avsnittet vad implementeringen av EU:s regelverk på momsområdet i ML gäller, det vill säga skattesubjektet och skatteobjektet, dels i det därefter följande avsnittet att jag i arbetet med Forssén 2011 och Forssén 2013 använde en rättsdogmatisk metod, och kompletterade i Forssén 2013 med en komparativ metod.

4.2 Implementeringsfrågan avser skattesubjektet och skatteobjektet

De materiella bestämmelserna om skyldigheter och rättigheter i momshänseende överensstämmer strukturellt vid jämförelse av ML med mervärdesskattedirektivet. Jag brukar illustrera förhållandet mellan skyldigheterna och rättigheterna med följande schema.⁴¹

Ia Personer		
Beskattningsbara personer [ML och mervärdesskattedirektivet]		Andra: konsumenter/skattebärare
Ib Omsättning av vara eller tjänst (ML)/ Leverans av vara eller tillhandahållande av tjänst (mervärdesskattedirektivet)		
Skattepliktig	Från skatteplikt kvalificerat undantagen	Från skatteplikt okvalificerat undantagen
II Avdragsrätt för ingående moms	II 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		

Huvudregeln i ML för vem som är skyldig att betala mervärdesskatt (skattskyldig) finns, som nämnts, i 1 kap. 2 § första stycket 1, med hänvisning till 1 § första stycket 1, varav följer att *den som* är beskattningsbar person och i den egenskapen gör en skattepliktig omsättning av vara eller tjänst inom landet är skattskyldig. Sålunda överensstämmer rekvisiten för vem som är skyldig att betala mervärdesskatt enligt huvudregeln i ML 1 kap. 2 § första stycket 1 respektive enligt huvudreglerna i artiklarna 2.1 a och c i mervärdesskattedirektivet med varandra. Den enda skillnaden är att ML för den skyldigheten använder begreppet

⁴¹ Jämför Björn Forssén, *Momsrullan IV: En handbok för praktiker och forskare* (eget förlag 2019), avsnitt 11 100 000 (Forssén 2019a). Forssén 2019a finns tillgänglig i fulltext med open access på www.forssen.com, och i tryckt version hos Kungliga biblioteket i Stockholm och hos Lunds universitetsbibliotek. Jämför även Forssén 2011, avsnitt 1.1.1 och Forssén 2013, avsnitt 3.2.

skattskyldig, medan mervärdesskattedirektivet använder begreppet *betalningsskyldig* för en person som är skyldig att betala mervärdesskatt till staten.⁴²

Schemat ovan återspeglar sålunda att *den som* är beskattningsbar person är skattskyldig eller betalningsskyldig enligt ML respektive enligt mervärdesskattedirektivet

- om denne i egenskap av beskattningsbar person,⁴³
- inom landet, mot ersättning gör en skattepliktig omsättning av en vara eller av en tjänst respektive leverans av en vara eller tillhandahållande av en tjänst.⁴⁴

Det som lagstiftaren i Sverige, Skatteverket, domstolarna och andra rättstillämpare behöver forskarnas stöd med är hanteringen av situationer där en regelkonkurrens föreligger mellan en bestämmelse i mervärdesskattedirektivet och en bestämmelse i ML. Enligt schemat ovan avser sådana situationer bestämningen av skattesubjektet (beskattningsbar person) respektive skatteobjektet, det vill säga leverans av en vara eller tillhandahållande av en tjänst i förhållande till skattepliktig omsättning av en vara eller av en tjänst.

De svenska doktorsavhandlingarna och en licentiatavhandling i ämnet mervärdesskatt är hittills följande:

- Björn Westberg, Nordisk mervärdesskatterätt – behandlingen av utländska företag, varor eller tjänster inom ramen för nationella lagar. Juristförlaget JF AB 1994. (Westberg 1994).
- Jesper Öberg, Mervärdesbeskattning vid obestånd, Andra upplagan. Norstedts Juridik AB 2001. (Öberg 2001).⁴⁵
- Eleonor Alhager (numera Kristoffersson), Mervärdesskatt vid omstruktureringar. Iustus förlag 2001. (Alhager 2001).
- Oskar Henkow, 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).⁴⁶
- Pernilla Rendahl, Cross-Border Consumption Taxation of Digital Supplies. IBFD 2009. (Rendahl 2009).⁴⁷

⁴² Jämför artiklarna 194, 197.2, 199, 199.1 a, 199.1 b, 201, 204.1 och 205 i mervärdesskattedirektivet.

⁴³ Jämför ML 4 kap. 1 § första stycket första meningen respektive artikel 9.1 första stycket i mervärdesskattedirektivet.

⁴⁴ Jämför ML 2 kap. 1 § första stycket 1 och tredje stycket 1 respektive artiklarna 2.1 a och c i mervärdesskattedirektivet.

⁴⁵ Avhandlingen är från 2000. I denna bok hänvisar jag till den utgivna boken: Öberg 2001.

⁴⁶ Avhandlingen är från 2007. I denna bok hänvisar jag till den utgivna boken: Henkow 2008.

⁴⁷ Avhandlingen är från 2008. I denna bok hänvisar jag till den utgivna boken: Rendahl 2009.

- Mikaela Sonnerby, Neutral uttagsbeskattning på mervärdesskatteområdet. Norstedts Juridik AB 2010. (Sonnerby 2010).
- Björn Forssén, Skattskyldighet för mervärdesskatt – en analys av 4 kap. 1 § mervärdesskattelagen. Jure Förlag AB 2011 (licentiatavhandling). (Forssén 2011).
- Björn Forssén, Skatt- och betalningsskyldighet för moms i enkla bolag och partrederier. Örebro Studies in Law 4/2013. (Forssén 2013).
- Marta Papis-Almansa, Insurance in European VAT On the Current and Preferred Treatment in the Light of the New Zealand and Australian GST Systems, Lund University 2016. (Papis-Almansa 2016).
- Mikael Ek, Leveranser och unionsinterna förvärv i mervärdesskatterätten. Iustus Förlag AB 2019. (Ek 2019).
- Giacomo Lindgren Zucchini, Composite Supplies in the Common System of VAT. Örebro Studies in Law 14/2020. (Lindgren Zucchini 2020).⁴⁸

I denna avdelning behandlar jag, som nämnts, utifrån de båda huvudspåren beträffande vald metod i respektive avhandling, hur forskningsresultatet med avseende på implementeringsfrågan kan förväntas bli användbart för lagstiftarna i de olika EU-medlemsstaterna, för domstolar och skattemyndigheter inom EU och för andra rättstillämpare. Jag inleder, som nämnts, den fortsatta genomgången med att kommentera mina egna avhandlingar, vilka i första hand är inriktade på skattesubjektet. Vid genomgången markerar jag i noter i respektive avsnitt om något som jag skriver syftar på skattesubjektet (Ia) eller skatteobjektet (Ib). I förekommande fall markerar jag på samma sätt även om avdragsrätten inte behandlas i en avhandling (II), vilket i sig gör att sannolikheten minskar för att forskningsresultatet ska kunna förväntas bli användbart beträffande frågan om en EU-konform implementering av bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet i ML.

I sistnämnda hänseende erinrar jag, i enlighet med vad som anförs ovan i det hänseendet, om att principen om en generell avdragsrätt är en avgörande omständighet för att bestämma vad som är moms enligt EU-rätten, och att avdragsrätten därmed har en avgörande betydelse för huruvida ett momssystem i ett tredje land är ett lämpligt jämförelseunderlag vid tillämpning av en komparativ metod för analysen av frågor om mervärdesskatterätten i de avhandlingar som jag tar upp vid genomgången av huruvida metodvalet kan förväntas ge ett användbart forskningsresultat för implementeringsfrågan. Med schemat ovan illustrerar jag att en ekonomisk verksamhet vari en beskattningsbar person producerar skattepliktiga omsättningar av varor eller tjänster medför en avdragsrätt för ingående moms på förvärv eller import i verksamheten, medan en återbetalningsrätt för ingående moms föreligger om från skatteplikt kvalificerat undantagna varor eller tjänster produceras i verksamheten. I den fortsatta framställningen avser jag med avdragsrätt båda dessa situationer (II). Det är enbart om den beskattningsbara personen producerar från skatteplikt okvalificerat undantagna varor eller tjänster som denne saknar avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms på förvärv eller import i verksamheten eller om ett visst förvärv av en vara eller tjänst omfattas av avdragsförbud för ingående moms.

⁴⁸ Lindgren Zucchini 2020 finns tillgänglig i fulltext med open access i databasen DiVA (www.diva-portal.org).

Jag fortsätter, som nämnts, genomgången av lämpligt metodval för implementeringsfrågan med mina egna avhandlingar, innan jag, som också nämnts, delar in genomgången i två huvudspår: tillämpning av enbart en komparativ metod eller av en rättsdogmatisk metod kompletterad med en komparativ metod som stöd respektive tillämpning av enbart en rättsdogmatisk metod. Dessförinnan behandlar jag, efter att ha redogjort för metoden vid arbetet med Forssén 2011 och Forssén 2013, särskilt de båda första avhandlingarna i ämnet mervärdesskatterätt i Sverige: Westberg 1994 och Öberg 2001.

4.3 Forssén 2011 och Forssén 2013 – rättsdogmatik kompletterad med en komparativ metod

I Forssén 2011 och Forssén 2013 behandlade jag i första hand frågan om bestämningen av skattesubjektet i ML,⁴⁹ och huruvida den var förenlig (konform) med huvudregeln om vem som är beskattningsbar person enligt artikel 9.1 första stycket i mervärdesskattedirektivet. I arbetet med de båda avhandlingarna tillämpade jag en rättsdogmatisk metod. I Forssén 2013 kompletterade jag med en komparativ metod till stöd för den tolkning och systematisering av gällande rätt som den rättsdogmatiska metoden innebar. I en artikel av Katia Cejie anges att jag i Forssén 2013 använder utländsk rätt, men utan att hävda att jag använder en komparativ metod.⁵⁰ Det är fel: jag uttrycker att jag kompletterar den rättsdogmatiska metoden med en viss komparativ analys av FML och finskt material.⁵¹ Vad som inte nämns i Cejie 2020 är att Forssén 2013 var det andra och slutliga steget i mitt nämnda tidigare forskningsarbete inom mervärdesskatterätten, vilket började i ett första steg med Forssén 2011, där jag resonerar om relevansen i det steget av att komplettera med en komparativ metod. Forssén 2011 nämns inte i Cejie 2020. Där nämns endast Forssén 2013. Forssén 2011 utgjorde således första steget i nämnda forskningsprojekt på momsområdet. Där gjorde jag en internationell utblick för att bedöma vilka tredjeländer som skulle kunna vara intressanta för att, utöver jämförelser av ML med mervärdesskattlagstiftningar i andra EU-länder, ingå i en komparativ analys till stöd för den rättsdogmatiska analysen av ML i förhållande till EU:s regelverk.⁵²

I Forssén 2011 innebar forskningsresultatet beträffande huvudfrågan att jag föreslog att begreppet yrkesmässig verksamhet avseende bestämningen av skattesubjektet i huvudregeln i ML 4 kap. 1 § 1 skulle anpassas till begreppet beskattningsbar person enligt huvudregeln i artikel 9.1 första stycket i mervärdesskattedirektivet. Det skedde också genom SFS 2013:368 den 1 juli 2013, så att bestämningen av skattesubjektet enligt ML inte längre kopplar till den icke harmoniserade inkomstskatterätten.⁵³

I det andra steget i mitt forskningsarbete, vilket således bestod i Forssén 2013, gällde huvudfrågan företagsformen enkelt bolag (respektive partrederi). Där föreslår jag att Sverige bör ta upp på EU-nivå att principen om en neutral moms kräver att det klarläggs om även

⁴⁹ Jämför Ia i schemat i avsnitt 4.2.

⁵⁰ Jämför Katia Cejie, Comparative Method(s) and Tax Law Research. Svensk Skattetidning 3/2020 s. 145–159, 155. (Cejie 2020).

⁵¹ Jämför Forssén 2013 s. 35.

⁵² Jämför Forssén 2011 s. 71, 72, 279–297 (*Bilaga 2 – Internationell utblick*) och om min utlandsenkät för huvudfrågan, 349.

⁵³ Jämför artikel 115 FEUF, varav följer att exempelvis inkomstskatt inte omfattas av ett harmoniseringskrav, utan medlemsländernas nationella lagstiftningar på det området ska tillnärmas varandra genom direktiv från EU.

sådana rättsliga figurer, det vill säga icke-rättssubjekt, omfattas av bestämmningen av vem som är beskattningsbar person enligt huvudregeln i artikel 9.1 första stycket i mervärdesskattedirektivet.

I Forssén 2013 gjorde jag till stöd för den rättsdogmatiska metoden en komparativ utredning genom en jämförelse av ML med FML, där sammanslutningar och partrederier, vilka inte heller utgör rättssubjekt, behandlas som skattesubjekt, till skillnad från i ML och skatteförfarandelagen, där enkla bolag (och partrederier) inte behandlas som skattesubjekt. Enligt ML 6 kap. 2 § andra meningen (och 5 kap. 2 § skatteförfarandelagen) är det i stället frivilligt att ansöka hos Skatteverket om att en delägare utses till representant för att redovisa och betala momsen i enkla bolagets (eller partrederiets) verksamhet. Annars åvilar skattskyldigheten varje delägare i bolaget (eller rederiet) enligt ML 6 kap. 2 § första meningen.

Eftersom icke-rättssubjekt behandlas olika i Sverige och Finland beträffande bestämmningen av vem som är ett skattesubjekt momsmissigt sett föreslog jag i Forssén 2013 att Sverige borde ta upp frågan på EU-nivå i samråd med Finland,⁵⁴ och jag har upprepat problematiken och mitt förslag i en artikel i JFT under 2019 och i en kommentar till ett lagförslag i JFT 2020.⁵⁵

4.4 Westberg 1994 respektive Öberg 2001 – komparativ respektive rättsdogmatisk metod

Westberg 1994 är den första svenska avhandlingen i mervärdesskatterätt. Där belystes rättsläget på momsområdet i samtliga nordiska länder, varvid även EG-rättsliga regler beaktades. Metoden som användes för studien var den komparativa, och det betonades att med den metoden blir det väsentliga för studien reglernas funktion och reglernas inplacering i deras rättsliga sammanhang.⁵⁶ Detta är betydelsefullt inte minst för forskarens förslag *de lege ferenda*,⁵⁷ det vill säga beträffande förslag från forskaren till lagstiftaren om att ändra en viss regel eller regler i ML,⁵⁸ såsom jag gjorde i Forssén 2011 och Forssén 2013.

Westberg 1994 är dock från april 1994, det vill säga från kort innan gällande ML trädde i kraft den 1 juli 1994, vars föregångare var lagen (1968:430) om mervärdesskatt (här förkortad GML), och sålunda från tiden före Sveriges EU-inträde den 1 januari 1995, och sålunda behandlas inte i Westberg 1994 de frågor om regelkonkurrens i förhållande till EU-rätten som jag tog upp i Forssén 2011 och Forssén 2013 beträffande EU-konformiteten med bestämmningen av skattesubjektet enligt ML. Nu gällande ML nämndes i Westberg 1994 angående att GML skulle ersättas av ML, vilket också skedde den 1 juli 1994. I Westberg 1994 anfördes också att mervärdesskatten dåför tiden hade behandlats utomordentligt sparsamt

⁵⁴ Jämför Forssén 2013 s. 225 och 226.

⁵⁵ Se Björn Forssén, Om rättsliga figurer som inte utgör rättssubjekt – den finska och svenska mervärdesskattelagen i förhållande till EU-rätten, JFT 1/2019, s. 61–70, 69 och 70 (Forssén 2019b) respektive Björn Forssén, Synpunkter på vissa regler i förslaget till en ny mervärdesskattelag i Sverige – SOU 2020:31, JFT 3/2020, s. 388–399, 392 och 393 (Forssén 2020a). Båda skrifterna är tillgängliga i fulltext på www.forssen.com.

⁵⁶ Jämför Westberg 1994 s. 75 och 76.

⁵⁷ Jämför Westberg 1994 s. 75.

⁵⁸ De lege ferenda ”Om den lag som bör göras”. Ett uttalande *de lege ferenda* uttrycker en önskan om hur framtida rättsregler bör vara i ett visst hänseende. Se Stefan Melin, Juridikens begrepp, 4:e upplagan, Iustus förlag 2010, s. 94 (Melin 2010) och Bergström m.fl. 1997, s. 35. Jämför även Forssén 2013 s. 31.

i den rättsvetenskapliga litteraturen, varvid nämndes att Melz 1990 – även om det inte var en avhandling – var det första rättsvetenskapliga verket beträffande den svenska mervärdesskatterätten.⁵⁹ Att Melz 1990 och Westberg 1994 är rättsvetenskapliga verk som bör ingå i materialet till en rättsvetenskaplig studie i ämnet mervärdesskatt, trots att de är från tiden före Sveriges EU-inträde 1995, följer enligt min uppfattning av att redan GML, som var den första svenska mervärdesskattelagstiftningen (införd den 1 januari 1969), infördes under influens från EG-rätten på området.⁶⁰

Björn Westberg gick sedan också vidare 1997 med *Mervärdesskatt – en kommentar*, där ett EG-rättsligt perspektiv förenades med ett svenskt beträffande mervärdesskatterätten.⁶¹ Ett annat för forskningen inom mervärdesskatterätten i Sverige viktigt verk från Björn Westberg är *Mervärdesskattedirektivet – en kommentar* från 2009 med bland annat en omfattande genomgång av EU-domstolens rättspraxis på momsområdet.⁶²

Jag hade nytta av att studera Westberg 1994, Westberg 1997 och Westberg 2009, när jag arbetade med frågorna om skattesubjektet på momsområdet i Forssén 2011 och Forssén 2013. Jag tillämpade, som nämnts, en rättsdogmatisk metod kompletterad med en komparativ metod i Forssén 2013 och i Forssén 2011, det vill säga i första steget av mina forskningsprojekt på momsområdet, gjorde jag, som också nämnts, en internationell utblick för att bedöma vilka tredjeländer som skulle kunna vara intressanta för att, utöver jämförelser av ML med mervärdesskattelagstiftningar i andra EU-länder, ingå i en komparativ analys till stöd för den rättsdogmatiska analysen av ML i förhållande till EU:s regelverk.⁶³

Det finns en svensk avhandling förutom mina egna som berör skattesubjektsfrågan,⁶⁴ och det är Mervärdesbeskattning vid obestånd av Jesper Öberg, där en principiellt intressant fråga angavs gälla hur en avgränsning ska ske mellan en konkursgäldenärs och ett konkursbos skattskyldighet för olika omsättningar.⁶⁵ Metoden för analysen i Öberg 2001 beskrivs som ”sedvanligt rättsdogmatisk”,⁶⁶ och jag nämner Öberg 2001 i Forssén 2011 och Forssén 2013, men Öberg 2001 har inte varit till någon betydande ledning för mina forskningsprojekt, eftersom EU-rätten behandlas sparsamt i Öberg 2001 med motiveringen att ”EG:s regelverk endast ger ramarna och måste fyllas ut med nationella regler”.⁶⁷

⁵⁹ Jämför Westberg 1994 s. 27.

⁶⁰ Jämför prop. 1968:100 (Kungl. Maj:ts proposition till riksdagen med förslag till förordning om mervärdesskatt, m.m.) s. 1, 25, 31 och 51. Jämför även Forssén 2011 s. 274 och Forssén 2013 s. 61.

⁶¹ Jämför Björn Westberg, *Mervärdesskatt – en kommentar*. Nerenius & Santérus förlag 1997, s. 17 (Westberg 1997).

⁶² Jämför Björn Westberg, *Mervärdesskattedirektivet – en kommentar*. Thomson Reuters 2009, s. 841–878 (Westberg 2009).

⁶³ Jämför Forssén 2011, s. 279–297, *Bilaga 2 – Internationell utblick*.

⁶⁴ Jämför Ia i schemat i avsnitt 4.2.

⁶⁵ Jämför Öberg 2001, s. 15.

⁶⁶ Jämför Öberg 2001, s. 17.

⁶⁷ Jämför Öberg 2001, s. 19. Där hänvisas för det ställningstagandet till Westberg 1997 s. 26. Emellertid borde inte vad som anförs i Westberg 1997 (s. 26) ha tagits till stöd för att begränsa inslaget av EG-rätt i Öberg 2001. Redan Westberg 1994, som också nämns i Öberg 2001, borde ha inspirerat till mera EU-rätt i Öberg 2001 och

Westberg 1994 bör betraktas som en grund för att andra svenska forskningsinsatser på momsområdet ska kunna förväntas ge användbara forskningsresultat på temat EU-konformitet för lagstiftaren beträffande frågan om implementeringen av bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet i ML eller beträffande bruket av uttryck i ML som inte används eller definieras i mervärdesskattedirektivet. Öberg 2001 är dock av mindre betydelse i dessa hänseenden, eftersom analysen däri är begränsad beträffande EU-rätten.

4.5 Huvudspår 1 – tillämpning av en komparativ metod eller en rättsdogmatisk metod kompletterad med en komparativ metod

4.5.1 Rendahl 2009 – tillämpning av enbart en komparativ metod

I Rendahl 2009 behandlas företags gränsöverskridande digitala tillhandahållanden till konsumenterna med tillämpning av en komparativ metod.⁶⁸ Motivet är att det ska ge ett externt perspektiv på EU-rätten på momsområdet. EU:s regelverk jämförs med så kallad Goods and Services Tax (GST) i Australien och Kanada.⁶⁹

Eftersom Rendahl 2009 sålunda inte är inriktad på vad som gäller internt beträffande implementeringsfrågan, är det enligt min mening något som minskar sannolikheten att forskningsresultatet ska kunna användas av lagstiftaren för att bedöma behovet av anpassning av reglerna i ML i förhållande till bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet. Enligt min mening är det dock inte fel i sig att jämföra EU:s regelverk på momsområdet med motsvarande system i tredjeländer. Sådana jämförelser bör dock ske på så sätt att de inte utgör det enda jämförelseunderlaget. I stället borde komparationen ha skett med avseende på den nationella mervärdesskattelagstiftningen i ett eller flera EU-länder, såsom Sverige, respektive med avseende på sådan lagstiftning i ett eller flera tredjeländer. Att tillämpa en komparativ metod utan att något EU-land ingår i undersökningen tenderar således att göra forskningsresultatet mindre användbart för lagstiftarna i de olika EU-medlemsstaterna, för domstolar och skattemyndigheter inom EU och för andra rättstillämpare. Lagstiftningsarbetet och rättstillämpningen får således utvisa om min uppfattning är riktig.

Det som jag i förevarande sammanhang vill framhålla som något mycket viktigt från Rendahl 2009 är att däri anförs att det föreligger risker med jämförelser med tredjeländer på grund av fundamentala skillnader konstitutionellt sett, varvid det framhålls att det är bara inom EU som fri rörlighet finns.⁷⁰ Emellertid anförde jag i Forssén 2011 att om en komparativ metod används och inbegriper ett eller flera tredjeländer som jämförelseunderlag bör det noga utredas om tredjeländet i fråga har mervärdesskatt enligt vad som förstås med moms enligt EU-rätten. Jag varnar särskilt för att uppgifter från OECD om vilka länder utanför EU som

bland svenska avhandlingar fanns redan dåfortiden Ståhl 1996 med rikligt av EU-rättsliga aspekter. Även om avhandlingen Ståhl 1996 avser inkomstskatt, hade jag för mina forskningsprojekt stor nytta av bland annat det verket för studierna av mervärdesskattefrågorna om skattesubjektet. Ståhl 1996 nämns dock inte i Öberg 2001.

⁶⁸ Jämför Ib i schemat i avsnitt 4.2.

⁶⁹ Jämför Rendahl 2009, s. 13.

⁷⁰ Jämför Rendahl 2009 s. 50 och 51, där det anges att "free movement provisions only exist in EC VAT". Jämför även Forssén 2011, s. 282 där jag bland annat återger detta.

har moms bör viktas i detta hänseende,⁷¹ så att det inte bara hålls för gott att uppgifter om att ett tredje land anges ha regelverk om VAT (value-added tax) eller GST innebär att det rör sig om en moms enligt vad som förstås med moms enligt EU-rätten. I Forssén 2011 varnade jag för att OECD:s uppgift om att nästan 150 av världens cirka 200 länder, det vill säga tre fjärdedelar av världens länder, har moms gav ett icke viktat jämförelseunderlag beträffande jämförbarheten med vad som förstås med mervärdesskatt enligt EU-rätten, där en generell avdragsrätt är en av principerna i mervärdesskatteprincipen enligt artikel 1.2 andra stycket i mervärdesskattedirektivet avgör i det hänseendet.⁷² Om ett tredje land saknar en generell avdragsrätt i det system som beskrivs som ett momssystem (II), är det inte fråga om moms i EU-rättens mening, utan om en bruttoomsättningsskatt. Ett sådant tredje land utgör sålunda typiskt sett inte ett lämpligt jämförelseunderlag i avhandlingar i ämnet mervärdesskatt, om de ska avse EU:s regelverk på området med eller utan avseende på implementeringsfrågan.

4.5.2 Alhager 2001, Sonnerby 2010 och Papis-Almansa 2016 – tillämpning av en rättsdogmatisk metod kompletterad med en komparativ metod

I Sonnerby 2010 anges att metoden för analysen av frågan om en neutral uttagsbeskattning på mervärdesskatteområdet sker med tillämpning av en rättsdogmatisk metod baserad på EU-rätt.⁷³ Där nämns också att en EU-rättslig metod används.⁷⁴ Något sådant finns inte. EU har ingen särskild metod för att genomföra rättsvetenskapliga studier i mervärdesskatt, och det får anses vara ett fall av terminologimissbruk, eftersom det som avses är vilka tolkningsmetoder som EU-domstolen använder i mål på mervärdesskattens område.⁷⁵

Det som jag i förevarande sammanhang vill framhålla som något mycket viktigt från Sonnerby 2010 är att däri anges att också en komparativ metod används för att få ytterligare perspektiv på ML och implementering av mervärdesskattedirektivet däri. Det anförs att ”en komparativ metod bidrar till att förstå det egna rättssystemet bättre och se nya möjligheter”.⁷⁶

Genom att komplettera den rättsdogmatiska metoden med en komparativ metod ökar enligt min uppfattning typiskt sett sannolikheten för att tolkningen och systematiseringen av gällande rätt i form av ML ger ett forskningsresultat med avseende på implementeringsfrågan som kan förväntas bli användbart för den svenska lagstiftaren, för domstolar och skattemyndigheter och för andra rättstillämpare.

Jag nämner i detta avsnitt i första hand Sonnerby 2010, eftersom fokus i den avhandlingen är på principen om en neutral moms, vilken, som nämnts, är grundläggande utifrån såväl primär- som sekundärrätten som rättspolitiskt mål för det gemensamma momssystemet inom EU tillsammans med det rättspolitiska målet om ett sammanhållet system, vilket, som också nämnts, följer av den fullständiga titeln på mervärdesskattedirektivet: Rådets direktiv

⁷¹ OECD: Organization for Economic Co-operation and Development.

⁷² Jämför Forssén 2011, s. 279–287.

⁷³ Jämför Sonnerby 2010, s. 23. Jämför Ib i schemat i avsnitt 4.2.

⁷⁴ Jämför Sonnerby 2010, s. 24.

⁷⁵ Jämför Sonnerby 2010, s. 25.

⁷⁶ Jämför Sonnerby 2010, s. 30.

2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt. Emellertid får jag, utöver mina avhandlingar, också nämna att Alhager 2001 respektive Papis-Almansa 2016, vilka avser skatteobjektet beträffande omstruktureringar respektive försäkringstjänster,⁷⁷ också är exempel på tillämpning av en rättsdogmatisk metod kompletterad med en komparativ metod vid rättsvetenskapliga studier inom mervärdesskatterätten.⁷⁸

Beträffande valet av länder att jämföra med får jag nämna följande skillnader mellan Alhager 2001 och Papis-Almansa 2016 angående den förväntade användbarheten av forskningsresultatet.

I Alhager 2001 sker en jämförelse mellan svensk rätt och tysk rätt beträffande implementeringsfrågan.⁷⁹ Ett sådant internt perspektiv på den frågan ökar enligt min mening sannolikheten för att forskningsresultatet ska bli användbart för den svenska lagstiftaren, för domstolar och skattemyndigheter och för andra rättstillämpare beträffande implementeringsfrågan, eftersom avhandlingen är inriktad på att pröva just hur implementeringen av mervärdesskattedirektivets regler om omstruktureringar har skett i de nationella mervärdesskattelagstiftningarna i fråga.

I Papis-Almansa 2016 sker komparationen enbart av det EU-rättsliga moms-systemet i förhållande till GST-systemen i Nya Zeeland och Australien. I det närmast föregående avsnittet anför jag, beträffande Rendahl 2009, där ett externt perspektiv på EU-rätten på momsområdet också tillämpas genom jämförelsen av EU:s moms-system med GST-systemen i Australien och Kanada, att ett sådant perspektiv i motsats till ett internt typiskt sett inte ger ett forskningsresultat som sannolikt är användbart för implementeringsfrågan. Det som enligt min mening gör att Papis-Almansa 2016 ändå bör hållas före Rendahl 2009 i det hänseendet är att Nya Zeeland är ett intressant jämförelseunderlag bland tredjeländerna i förhållande till EU:s moms-system, eftersom, vilket jag anför i Forssén 2011, det finns en enkel, principriktig moms utan differentiering av skattesatsen i Nya Zeeland.⁸⁰ I det hänseendet hänvisade jag till en artikel av Leif Mutén,⁸¹ där han anger just detta om Nya Zeeland.

⁷⁷ Jämför Ib i schemat i avsnitt 4.2. Om Alhager 2001 får nämnas att undantag från skatteplikt för överlåtelse av verksamhet enligt ML 3 kap. 25 §, som återges däri på s. 356, ersattes den 1 januari 2016, genom SFS 2015:888, av ML 2 kap. 1 b §, som föreskriver undantag från omsättning för överlåtelse av verksamhet. Förändringen ska innebära en bättre överensstämmelse med artiklarna 19 och 29 i mervärdesskattedirektivet. Om Papis-Almansa 2016 får nämnas att undantag från skatteplikt för försäkringstjänster föreskrivs i artikel 135.1 a i mervärdesskattedirektivet, som nämns däri bland annat på s. 19, 28 och 29. ML 3 kap. 10 § föreskriver detsamma, och motsvaras närmast av den direktivbestämmelsen, men nämns inte i avhandlingen, eftersom den har ett externt perspektiv på EU-rätten på momsområdet.

⁷⁸ Jämför Alhager 2001, s. 25 och 26 respektive Papis-Almansa 2016, avsnitten 1.6.1 och 1.6.2 vilka har rubrikerna *Legal dogmatics* och *Comparative legal study*, det vill säga rättsdogmatik och komparativa rättsliga studier.

⁷⁹ Jämför Alhager 2001, s. 26 och 27.

⁸⁰ Se Forssén 2011, s. 282.

⁸¹ Jämför Leif Mutén, Export av skattesystem. Skattepolitiska transformations processer i tredje världen, *Skattenytt* 2006 s. 487-497, 494. (Mutén 2006). Jämför även mina hänvisningar till Mutén 2006 i Forssén 2011 s. 271 och 282.

Dessutom får jag, till stöd för Nya Zeeland som ett lämpligt tredje land att ingå i ett jämförelseunderlag avseende EU:s moms-system, nämna att det anförs i Alhager 2001, att en komparativ metod bör komplettera den rättsdogmatiska bland annat av den anledningen att skattesatserna utgör det väsentliga området som återstår att harmonisera,⁸² vilket, som nämnts, är vad som bland annat framgår av skäl 7 i ingressen till mervärdesskattedirektivet.

4.6 Huvudspår 2 – tillämpning av enbart en rättsdogmatisk metod

4.6.1 Henkow 2008 och Lindgren Zucchini 2020 – tillämpning av en rent rättsdogmatisk metod

I Henkow 2008 tillämpas en rättsdogmatisk metod för analysen av finansiella aktiviteter i förhållande till EU:s gemensamma moms-system,⁸³ där det får nämnas att okvalificerade undantag från skatteplikt förekommer enligt artiklarna 135.1 b-g) i mervärdesskattedirektivet.⁸⁴ I Henkow 2008 översattes rättsdogmatisk metod till ”a traditional method of jurisprudence”, och där anfördes, som ett notoriskt faktum,⁸⁵ att mervärdesskattesystem som antagits världen över liknar varandra, vilket gör att en rent teknisk jämförelse skulle vara särskilt lämpad för mervärdesskatt.⁸⁶ Därför betecknar jag metoden i Henkow 2008 som en rent rättsdogmatisk metod. Jag avser med det uttrycket att undvika ordet fundamentalistisk för benämningen av typen av rättsdogmatisk metod.

I Lindgren Zucchini 2020 används för analysen av sammansatta transaktioner i momshänseende också enbart en rättsdogmatisk metod, vilken däri översätts till *legal dogmatics*.⁸⁷ Något sådant motiv som i Henkow 2008 lämnas inte till valet av den rättsdogmatiska metoden, men inte heller i Lindgren Zucchini 2020 används en komparativ metod till stöd för den rättsdogmatiska. Eftersom valet av den rättsdogmatiska metoden görs reservationslöst i Lindgren Zucchini 2020, får den också där betecknas som rent rättsdogmatisk.

I Lindgren Zucchini 2020 borde enligt min uppfattning ha beaktats att redan Rendahl 2009 får anses ha avfärdat motivet i Henkow 2008 till att välja en rent rättsdogmatisk metod. Det som anförs därvidlag i Henkow 2008 stämmer helt enkelt inte, det vill säga att mervärdesskattesystem som antagits världen över skulle vara så lika varandra att en rent teknisk jämförelse skulle vara särskilt lämpad för mervärdesskatt. Jag erinrar om vad jag nämner ovan från Rendahl 2009, nämligen att det beträffande tredjeländer förekommer fundamentala skillnader konstitutionellt sett, nämligen såtillvida att det är bara inom EU som fri rörlighet finns. Den fria rörligheten avseende bland annat för varor och tjänster är, som jag nämner ovan, grundläggande för att en neutral moms ska fungera på EU:s inre marknad och

⁸² Jämför Alhager 2001, s. 26.

⁸³ Jämför Henkow 2008, s. 13.

⁸⁴ Jämför Ib i schemat i avsnitt 4.2.

⁸⁵ Jämför Melin 2010, s. 278: ”Notoriska omständigheter *Omständigheter som är allmänt kända*. För sådana omständigheter behöver ingen bevisning företas i målet.”

⁸⁶ Jämför Henkow 2008, s. 13.

⁸⁷ Jämför Lindgren Zucchini 2020, avsnitt 2.2 med rubriken *Legal dogmatics*.

säkerställa att den inre marknaden upprättas och fungerar, varför skillnaderna konstitutionellt sett, det vill säga med avseende på att konkurrenssnedvridning ska undvikas på den inre marknaden enligt artikel 113 FEUF, inte får negligeras metodologiskt enligt min mening. Rendahl 2009 borde ha utgjort ett starkt incitament för att komplettera den rättsdogmatiska metoden med en komparativ metod i Lindgren Zucchini 2020. Om en komparativ metod skulle ha kompletterat den rättsdogmatiska i Lindgren Zucchini 2020, borde, i enlighet med vad jag anför ovan från Alhager 2001, jämförelseunderlaget ha varit såväl internt som externt beträffande implementeringsfrågan avseende EU:s moms system, varvid en komparation med ett tredje land borde ha avsett Nya Zeeland. Detta mot bakgrund av att det, som nämnts, anføres i Alhager 2001, att en komparativ metod bör komplettera den rättsdogmatiska bland annat av den anledningen att skattesatserna utgör det väsentliga området som återstår att harmonisera,⁸⁸ varvid, som också nämnts, bör beaktas att just det är vad som bland annat framgår av skäl 7 i ingressen till mervärdesskattedirektivet. Dessa aspekter borde ha ansetts som centrala för metodvalet i en avhandling som Lindgren Zucchini 2020, där ämnet är sammansatta transaktioner i momshänseende, varvid prestationer av olika skattemässig karaktär eller skattesatser är exempel på situationer som bör problematiseras för analysen av det ämnet.⁸⁹

Vidare anges i Lindgren Zucchini 2020 att fokus för analysen av sammansatta transaktioner i momshänseende sätts på utgående moms, varvid rätten till avdrag för ingående moms lämnas till framtida forskning i ämnet.⁹⁰ Detta trots att det samtidigt uttrycks en medvetenhet om sambandet mellan avdragsrätten för ingående moms på de förvärv som en beskattningsbar person gör och de beskattningsbara transaktioner som denne gör, och för vilka vederbörande ska redovisa och betala utgående moms, det vill säga för vilka vederbörande är skattskyldig.⁹¹ Att beakta avdragsrätten i avhandlingen borde också ha ansetts som centralt oavsett metodvalet, eftersom principen om en generell avdragsrätt är, som framgår ovan, en av beståndsdelarna i mervärdesskatteprincipen enligt artikel 1.2, och avdragsrätten således är central för att överhuvudtaget kunna föra fördjupade resonemang om mervärdesskatt enligt EU-rätten. Detta borde ha ansetts som särskilt betydelsefullt, då avhandlingen dessutom gäller ett uttryck, *composite supplies* (sammansatta transaktioner), som varken definieras i eller används i mervärdesskattedirektivet, och inte heller definieras i den så kallade genomförandeförordningen (EU) nr 282/2011, där tillämpningsföreskrifter för vissa av reglerna i direktivet fastställs,⁹² eller i en primärrättslig regel.

Genom att inte komplettera den rättsdogmatiska metoden med en komparativ metod i Henkow 2008 respektive i Lindgren Zucchini 2020 minskar enligt min mening typiskt sett sannolikheten för att forskningsresultatet i de båda avhandlingarna ska kunna förväntas bli användbart för lagstiftarna i de olika EU-medlemsstaterna, för domstolar och

⁸⁸ Jämför Alhager 2001, s. 26.

⁸⁹ För övrigt nämns inte skäl 7 i ingressen till mervärdesskattedirektivet i Lindgren Zucchini 2020.

⁹⁰ Jämför II i schemat i avsnitt 4.2.

⁹¹ Jämför Lindgren Zucchini 2020, avsnitt 8.5 med rubriken *Future Research Opportunities*, och även avsnitt 1.3 med rubriken *Delimitations*.

⁹² Genomförandeförordningens fullständiga titel är: 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.

skattemyndigheter inom EU och för andra rättstillämpare. Även i dessa båda fall får således lagstiftningsarbetet och rättstillämpningen på momsområdet utvisa om min uppfattning är riktig. Jag får dock, mot bakgrund av avdragsrättens avgörande betydelse för bestämningen av vad som avses med moms enligt EU-rätten, framhålla som särskilt problematiskt på just nämnda tema om användbarhet, att Lindgren Zucchini 2020 för studien av sammansatta transaktioner i momshänseende inte beaktar avdragsrätten, varvid däri, som nämnts, anges att avdragsrätten i stället lämnas till framtida forskning i det ämnet.

4.6.2 Ek 2019 – tillämpning av en rättsdogmatisk metod som inte är rent rättsdogmatisk

I Ek 2019, som gäller leveranser och unionsinterna förvärv inom mervärdesskatterätten,⁹³ används också en rättsdogmatisk metod.⁹⁴ Emellertid anförs den inte som den enda lämpliga metoden, såsom i Henkow 2008 och Lindgren Zucchini 2020, där, som nämnts, motivet för att tillämpa en rent rättsdogmatisk metod enligt framför allt Henkow 2008 bör ifrågasättas, eftersom det baseras på att det skulle vara ett notoriskt faktum att mervärdesskattesystem som antagits världen över liknar varandra, och att en rent teknisk jämförelse därför skulle vara särskilt lämpad för mervärdesskatt, vilket, som nämnts, vederläggs redan av Rendahl 2009.

I Ek 2019 kan en medvetenhet om att den rättsdogmatiska metoden inte är den enda lämpliga för rättsvetenskapliga studier i mervärdesskatterätt utläsas, genom att den rättsdogmatiska metoden däri beskrivs som ”traditionell” endast ”i den bemärkelsen att en rättsdogmatisk metod eller utgångspunkt inte är ovanlig i mervärdesskatterättsliga avhandlingar”.⁹⁵ Jag noterar att därvidlag exemplifieras med följande av de svenska avhandlingarna i mervärdesskatterätt: Westberg, 1994, Alhager 2001, Henkow 2008 och Papis-Almansa 2016.⁹⁶ Jag får därför påpeka att metoden i Westberg 1994 var komparativ och att det i Alhager 2001 och Papis-Almansa 2016 tillämpades en rättsdogmatisk metod kompletterad med en komparativ metod, medan metoden var enbart rättsdogmatisk i Henkow 2008 – vilken jag betecknar som rent rättsdogmatisk. Ek 2019 skiljer sig dock, som nämnts, från Henkow 2008 och från senare tillkomna Lindgren Zucchini 2020, genom att det i Ek 2019 inte anförs att den rättsdogmatiska metoden skulle vara särskilt lämpad för studier i mervärdesskatterätt.

Dessutom skiljer sig Ek 2019 från framför allt Lindgren Zucchini 2020 även såtillvida att metodfrågorna kopplas inte bara till tolkningen av EU-rätten, utan också till användningen och urvalet av det juridiska material som är föremål för studien i mervärdesskatterätt.⁹⁷ I sistnämnda hänseende beaktas i Ek 2019 – om än i liten omfattning – även svenska källor som förarbeten till ML och Skatteverkets skrivelser och ställningstaganden som berör mervärdesskatten, till skillnad från i Lindgren Zucchini 2020, där varken svenskt eller utländskt offentligt tryck beaktas. I Henkow 2008 beaktas i och för sig även material bestående i svenskt och utländskt offentligt tryck, men också där i liten omfattning.⁹⁸ I Ek

⁹³ Jämför Ib i schemat i avsnitt 4.2.

⁹⁴ Jämför Ek 2019, s. 33.

⁹⁵ Jämför Ek 2019, s. 33.

⁹⁶ Jämför Ek 2019, s. 33.

⁹⁷ Jämför Ek 2019, s. 35.

⁹⁸ Jämför Ek 2019, s. 302 och 322, Lindgren Zucchini 2020, s. 259–278 och Henkow 2008, s. 380 och 381.

2019 beaktas även visst material från IFRS (International Financial Reporting Standards), som är ett regelverk avseende exempelvis årsredovisningar.⁹⁹ Det visar på en medvetenhet om betydelsen av den civilrättsliga redovisningsrätten och begrepp som god redovisningssed för att få uppbörderna av bland annat moms att fungera. Sådant material saknas i Henkow 2008 och Lindgren Zucchini 2020.¹⁰⁰

Beträffande materialfrågan anser jag även att Ek 2019, Henkow 2008 och Lindgren Zucchini 2020 är alltför begränsade angående referenser till nationella domar från medlemsstaterna. Det är inte bara EU-domar, utan även nationella prejudicerande domar som är vägledande för nationella myndigheter och underinstanserna i domstolssystemet. Nationella prejudicerande domar i exempelvis EU-landet Sverige kan anses vara *acte clair*, det vill säga tolkningen av en fråga är i så fall så uppenbar att utrymme för tvivel saknas och den behöver inte göras *acte éclairé* genom att Högsta förvaltningsdomstolen begär förhandsavgörande från EU-domstolen i enlighet med artikel 267 tredje stycket FEUF.¹⁰¹ En sådan dom i Högsta förvaltningsdomstolen är också vägledande för exempelvis Skatteverket samt för förvaltningsrätterna och kammarrätterna. I Ek 2019 hänvisas till fem domar från Sveriges Högsta förvaltningsdomstol.¹⁰² I Henkow 2008 hänvisas till två domar från VAT Tribunal i dåvarande medlemsstaten Storbritannien och till två domar från Sveriges Högsta förvaltningsdomstol.¹⁰³ I Lindgren Zucchini 2020 hänvisas inte till någon dom från Sveriges Högsta förvaltningsdomstol, men till två domar från Storbritannien, där för övrigt den ena innebar begäran om förhandsavgörande från EU-domstolen.¹⁰⁴ Medvetenheten om att även nationella prejudicerande domar från medlemsstaterna är betydelsefulla för tolkningen och tillämpningen av EU-rätten på momsområdet är svag enligt min mening i samtliga av de tre avhandlingarna, men Ek 2019 skiljer sig ändå från Henkow 2008 och Lindgren Zucchini 2020 dels genom att inte anföra att den rättsdogmatiska metoden är den enda lämpliga metoden för analysen av mervärdesskatterätten, dels genom att referera till ett bredare material för tolkning och systematisering av gällande rätt enligt EU-rätten på momsområdet.

Sålunda betecknar jag, till skillnad från avseende Henkow 2008 och Lindgren Zucchini 2020, inte den rättsdogmatiska metod som används i Ek 2019 som rent rättsdogmatisk.

⁹⁹ Jämför Ek 2019 s. 321.

¹⁰⁰ Jämför Henkow 2008, s. 361–394 och Lindgren Zucchini 2020, s. 259–278.

¹⁰¹ Jämför Eleonor Alhager – Lena Hiort af Ornäs, Rättsfallssamling i EG-moms. Upplaga 2:1, Norstedts Juridik 2009, s. 17 och 18 samt även Terra och Kajus 2010, s. 216, 218 och 223, A.J. van Doesum, Contractuele samenwerkingsverbanden in de btw. Universiteit Tilburg, Nederländerna 2009, s. 20 (van Doesum 2009), Prechal 2005, s. 32 och 33 samt Dennis Ramsdahl Jensen, Merværdiafgiftspligten – en analyse af den afgiftspligtige transaktion, Juridisk Institut Handelshøjskolen, Århus, juli 2003, s. 16. Jfr även Forssén 2011 s. 65.

¹⁰² Jämför Ek 2019, s. 321.

¹⁰³ Jämför Henkow 2008, s. 380. Notera att Storbritannien beslutade om utträde ur EU den 31 januari 2020.

¹⁰⁴ Jämför Lindgren Zucchini 2020, s. 278.

5 Konklusioner och avslutande synpunkter

5.1 Inledning

I avsnitt 5.2 konkluderar jag vad genomgången i kapitel 4 beträffande frågan om lämpliga metodval för momsforskningen i Sverige kan anses utvisa i det hänseendet. Jag ger mina slutsatser genom att rangordna metodval enligt de båda huvudspåren som jag har granskat utifrån svenska avhandlingar i mervärdesskatterätt, det vill säga jag rangordnar följande metodval:

- tillämpning av en komparativ metod eller en rättsdogmatisk metod kompletterad med en komparativ metod (huvudspår 1) respektive
- tillämpning av enbart en rättsdogmatisk metod (huvudspår 2).

Rangordningen sker med avseende på sannolikheten av att metodvalet, med de modifieringar av huvudspåren som genomgången utvisar förekommer, ska kunna förväntas ge ett forskningsresultat som är användbart för lagstiftarna i de olika EU-medlemsstaterna, för domstolar och skattemyndigheter inom EU och för andra rättstillämpare, när det gäller att bedöma hur väl implementeringen av bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet har skett eller kan förväntas bli i de nationella mervärdesskattelagstiftningarna i EU-medlemsstaterna, exempelvis i ML eller i FML. Jag erinrar om att jag inte gör anspråk på att mina slutsatser är de ideala lösningarna på att få en fungerande kontakt mellan forskningen på området och framför allt lagstiftningsarbetet, utan det jag presenterar är min egen uppfattning om vad som är positiva eller negativa tendenser för det nämnda temat användbarhet. Därför anger jag ”Negativ tendens” respektive ”Positiv tendens” för ”implementeringsfrågan” avseende ”förväntat forskningsresultat” beträffande respektive metodval enligt huvudspåren.

I avsnitten 5.3.1 och 5.3.2 lämnar jag avslutande synpunkter dels på hur momsforskningen i Sverige beaktar frågan om uppbörden av moms, dels på hur forskningen i Sverige avseende andra indirekta skatter och avgifter, punktskatter och tull, förhåller sig till hittillsvarande momsforskning i Sverige.

5.2 Metodvalets betydelse för ett forskningsresultat som blir användbart för lagstiftarna och rättstillämparna inom EU

Huvudspår 1, alternativet tillämpning av en komparativ metod med enbart ett externt perspektiv på EU-rätten på momsområdet: Negativ tendens för implementeringsfrågan avseende förväntat forskningsresultat.

Kommentar:

Genomgången i avsnitt 4.5.1 visar att om en enbart en komparativ metod används bör inte jämförelseunderlaget vara enbart externt, det vill säga enbart avse tredjeländer vars VAT-system eller GST-system jämförs med EU:s momssystem. Dessutom bör överhuvudtaget användningen av tredjeländer som jämförelseunderlag ske med försiktighet, eftersom det i sådana fall finns konstitutionella skillnader i förhållande till EU och dess inre marknad med fri rörlighet för bland annat varor och tjänster och ett tredjeland kan uttrycka att de har VAT eller GST, men vid en närmare betraktelse visar det sig att det inte är fråga om moms enligt EU-rättens mening, exempelvis på grund av att tredjelandet i fråga inte tillämpar en i princip generell avdragsrätt, vilket är en av beståndsdelarna i mervärdesskatteprincipen enligt artikel

1.2 andra stycket i mervärdesskattedirektivet. I sistnämnda fall är en komparativ metod poänglös när det gäller implementeringsfrågan, eftersom den gäller genomförandet av moms enligt EU-rätten, det vill säga enligt mervärdesskattedirektivet, i medlemsstaternas nationella mervärdesskattelagstiftningar. Då går det inte att blanda in pären i ett jämförelseunderlag som ska bestå i äpplen, det vill säga blanda in tredjeländer som inte har en lagstiftning om VAT eller GST där VAT eller GST liknar moms enligt EU-rätten med tredjeländer som har en sådan lagstiftning om VAT eller GST. Ett sådant jämförelseunderlag är ointressant även om ämnet inte gäller implementeringsfrågan, utan enbart en komparation av det EU-rättsliga regelverket på momsområdet med VAT-system eller GST-system i tredjeländer, eftersom dessa i sådant fall inte avser moms enligt EU-rättens mening med vad som avses med mervärdesskatt. I Forssén 2011 ifrågasätter jag i det hänseendet att Rendahl 2009 inbegriper Kanada i jämförelseunderlaget, då Kanada, till skillnad från Australien, ligger långt ifrån EU-rätten som ett tredje land som saknar en enhetlig moms.¹⁰⁵

Huvudspår 1, alternativet tillämpning av en komparativ metod med ett internt perspektiv på EU-rätten på momsområdet: Positiv tendens för implementeringsfrågan avseende förväntat forskningsresultat.

Kommentar:

Det är inte något fel i sig med att jämföra EU:s regelverk på momsområdet med motsvarande system i tredjeländer. Emellertid visar genomgången i avsnitt 4.5.1 att ett sådant externt perspektiv på EU-rätten på momsområdet inte bör användas i forskningen i mervärdesskatterätten utan att det i den komparativa metoden också ingår åtminstone något EU-lands mervärdesskattelagstiftning. Ett sådant internt perspektiv på EU-rätten på momsområdet är just vad implementeringsfrågan gäller, det vill säga genomförandet av moms enligt EU-rätten i medlemsstaternas nationella mervärdesskattelagstiftningar

Huvudspår 1, alternativet en rättsdogmatisk metod kompletterad med en komparativ metod: Positiv tendens för implementeringsfrågan avseende förväntat forskningsresultat.

Kommentar:

Genomgången i avsnitt 4.5.2 visar att om en rättsdogmatisk metod, vilken innebär att tolka och systematisera gällande rätt på momsområdet, kompletteras med en komparativ metod bidrar det till en bättre förståelse av EU:s momssystem och de nationella mervärdesskattelagstiftningar i vilka mervärdesskattedirektivets bestämmelser ska implementeras, det vill säga perspektivet på implementeringsfrågan gynnas av en sådan metodologisk kombination, när det gäller användbarheten för den frågan angående förväntat forskningsresultat. Komparationen med andra mervärdesskattelagstiftningar än ML bör dock ske med andra medlemsstaters lagstiftningar på området, exempelvis med FML, och inte enbart med VAT-system eller GST-system i tredjeländer. Om ett eller flera tredjeländer överhuvudtaget ska ingå i jämförelseunderlaget, bör, som nämns ovan, ett sådant lands VAT-system eller GST-system viktas beträffande hur relevant det är i förhållande till principerna om fri rörlighet för bland annat varor och tjänster på EU:s inre marknad och i förhållande till vad som förstås med moms enligt EU-rätten.

¹⁰⁵ Jämför Forssén 2011, s. 281 och 282.

Huvudspår 2, tillämpning av enbart en rättsdogmatisk metod som är eller inte är rent rättsdogmatisk: Negativ tendens för implementeringsfrågan avseende förväntat forskningsresultat.

Kommentar:

Genomgången i avsnitten 4.6.1 och 4.6.2 visar att tillämpning av enbart en rättsdogmatisk metod beträffande EU:s moms-system ger ett alltför snävt perspektiv och förståelse för omfattningen av behovet av problematiseringen av den momsfråga som den rättsvetenskapliga studien ska avse.

Om vad jag beskriver som en rent rättsdogmatisk metod, med en analys som i stort sett endast baseras på en kasuistisk genomgång av EU-domar och referenser till olika författare, blir ett spår som fortsatt tillämpas och influerar momsforskningen, är risken uppenbar att det leder till en utveckling av forskningen som till slut innebär att mervärdesskatterätten inte längre behandlas som ett rättsvetenskapligt ämne. I stället kommer med en sådan utveckling forskningen på momsområdet att mera likna forskning inom naturvetenskapen – som om mervärdesskattedirektivet innehåller något som liknar ett fysiskt föremål som ska upptäckas och benämnas ut. Då är det inte längre fråga om att rättsvetenskapliga studier bedrivs inom mervärdesskatterätten i Sverige.

Jag har tagit upp nyss nämnda risk med tillämpning av en rent rättsdogmatisk metod, där metoden inte kompletteras med vare sig en komparativ metod eller empiriska undersökningar i form av enkäter som kan fånga upp vad som inte återfinns i litteraturen på skatteområdet etc., i en artikel om vad jag benämner matematikfällan i momsforskningen.¹⁰⁶ Jag får därför för sammanhanget också nämna följande angående hur den rättsdogmatiska metoden i sig bör utvecklas, oavsett om den kombineras med en komparativ metod eller med empiriska undersökningar.

Från Forssén 2013 har jag gått vidare med en bifråga däri, bland annat i JFT.¹⁰⁷ Problemställningen avser både skattesubjektet och skatteobjektet, och gällde – och gäller alltjämt – att en bristande neutralitet föreligger mellan företagsformen enkelt bolag och annan bolagsform, när författare och konstnärer skapar ett gemensamt verk och samarbetar i enkelt bolag, om varje enskild bolagsman inte uppfyller kriteriet självständigt verk civilrättsligt för sin insats som författare eller konstnär, utan ett självständigt verk anses uppkomma enligt 1, 4 eller 5 § upphovsrättslagen (1960:729) först i form av ett färdigt verk. Exempelvis är det fråga om en teaterpjäs, ett filmverk eller ett musikverk som framförs vid en konsert. Eftersom bestämmelsen om reducerad skattesats i ML endast hänvisar till dessa bestämmelser i upphovsrättslagen och inte till bestämmelsen i 6 § om gemensamma verk, måste artisterna bilda ett aktiebolag, så att alla rättigheter hamnar i ett sådant bolag, vilket till skillnad från ett enkelt bolag, är ett rättssubjekt. Annars gäller i den beskrivna situationen den generella

¹⁰⁶ Jämför Björn Forssén, Matematikfällan i forskningen – avseende mervärdesskatterätten. Tidningen Balans Fördjupningsbilaga 2/2020 s. 17–27 (Forssén 2020b). E-versionen finns i fulltext med open access på www.tidningenbalans.se och på www.forssen.com.

¹⁰⁷ Jämför Björn Forssén, Juridisk semiotik och tecken på skattebrott i den artistiska miljön. JFT 5/2018, s. 307–328 (Forssén 2018a). Jämför även Björn Forssén, Kulturproduktion i enkla bolag och tillämpliga momssatser samt momssituationen för bolag som producerar artistframträdanden. Svensk Skattetidning 2018, s. 646–658 (Forssén 2018b). Artiklarna finns tillgängliga i fulltext på www.forssen.com.

skattesatsen för respektive bolagsman.¹⁰⁸ Jag har berört detta problem inte bara i Forssén 2013 samt därefter i Forssén 2018a och Forssén 2018b, utan också redan i mina momsböcker från 1998 och 2001.¹⁰⁹ I JFT poängterade jag att exemplet inte bara visar på behovet av att klarlägga om icke-rättssubjekt, såsom enkla bolag och partrederier i Sverige respektive sammanslutningar och partrederier i Finland, omfattas av huvudregeln i artikel 9.1 första stycket i mervärdesskattedirektivet om vem som är beskattningsbar person,¹¹⁰ utan också ”på vikten av att komplettera en rättsdogmatisk studie av sammansatta transaktioner på momsområdet med en analys baserad på juridisk semiotik”.¹¹¹

I Forssén 2018a använder jag ett dockskåp som en tankebild för att finna konnotationer, vilka underlättar bedömningar av de olika momenten vid skapandet av ett gemensamt verk, såsom en teaterpjäs, ett filmverk eller ett musikverk som framförs vid en konsert, när det gäller vilka skattesatser som ska gälla för de olika deltagarna i ett sådant projekt, om det genomförs i företagsformen enkelt bolag, det vill säga ett icke-rättssubjekt.¹¹² De konnotationer som skapas genom tankebilderna av att ge de olika författarna och konstnärerna ett eget rum (eller steg) i dockskåpet, som en illustration av processen med att skapa det gemensamma verket, ska ge en modell – ett verktyg – som ger ett stöd för den analys som genomförs med en rättsdogmatisk metod beträffande den sammansatta transaktionen som skapandeprocessen utgör i förhållande till teatrarna som visar pjäsen, till biograferna som visar filmen eller till arrangörerna av konserter där musikverket framförs.¹¹³

Om verktyg – modeller – används till stöd för exempelvis den rättsdogmatiska metoden för analysen av frågor inom mervärdesskatterätten, får dock enligt min mening verktyget – modellen – inte göras till metoden i sig för studien. Ett sådant tillvägagångssätt för en rättsvetenskaplig studie innebär enbart deduktion, och således 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 vid tillämpningen av en rättsdogmatisk metod. Då hamnar forskaren i vad jag, som nämnts, kallar för matematikfällan i momsforskningen.¹¹⁴

¹⁰⁸ Jämför Forssén 2013, avsnitten 2.8, 6.5, 6.6, 7.1.3.2 och 7.1.3.6.

¹⁰⁹ Jämför Björn Forssén, Momshandboken Enligt 1998 års regler, Norstedts Juridik 1998, s. 188 och 189 och Björn Forssén, Momshandboken Enligt 2001 års regler, Norstedts Juridik 2001, s. 224 och 225. Sistnämnda bok finns tillgänglig i fulltext på www.forssen.com (boken skiljer sig där från dess tryckta version endast layoutmässigt).

¹¹⁰ Jämför Forssén 2013, avsnitten 7.1.3.2 och 7.1.3.6, Forssén 2019b s. 69 och 70 och Forssén 2020a s. 392 och 393.

¹¹¹ Jämför Forssén 2018a, s. 320.

¹¹² Jämför Forssén 2018a, avsnitt 3.1 med rubriken Ett enkelt bolag samt ett litterärt eller konstnärligt verk, s. 317–320.

¹¹³ Jämför Forssén 2018a, s. 320.

¹¹⁴ Jämför Forssén 2020b.

5.3 Avslutande synpunkter

5.3.1 Frågan om hur momsforskningen i Sverige beaktar frågan om uppbörden av moms

Jag har framhållit ovan betydelsen av en effektiv uppbörd av moms som ett viktigt rättspolitiskt mål för det gemensamma momssystemet inom EU, varvid jag har hänvisat till Forssén 2011 och Forssén 2013 om att stöd för den ståndpunkten återfinns hos både EU-kommissionen och EU-domstolen. Uppbörden av momsen är, som nämnts inte bara viktig för statskassan i respektive medlemsstat, utan också för finansieringen av EU:s institutioner.

För att det rättspolitiska målet med en effektiv uppbörd ska gynnas av impulser från momsforskningen kan den inte fortsätta att vara i första hand fokuserad på de materiella frågorna på området, utan den måste vara inriktad också på de formella momsfrågorna, vilka bland annat rör huruvida den svenska skatteförfarandelagen är konform i förhållande till reglerna om momsregistrering i artiklarna 213-216 i mervärdesskattedirektivet. I Forssén 2011 gällde bifråga E frågor om momsregistrering.¹¹⁵ Jag kan dock inte finna att den frågan har berörts i någon annan avhandling om moms i Sverige. På så sätt kan inte lagstiftaren få någon uppfattning om omfattningen av hur många som på grund av ineffektiv kontroll av vilka som *släpps in* i momssystemet åsamkar staten skatteundandragande eller skattebortfall, vilket, som nämnts,¹¹⁶ har framhållits på EU-nivå som ett problem för momsuppbörden.

Sålunda föreslår jag att momsforskningen i Sverige inriktas även på formella frågor såsom frågan om uppbörden av moms, och inte ensidigt på de materiella beskattningsfrågorna. I det sammanhanget föreslår jag att även processrätten berörs i bland annat forskningen på momsområdet. Det är angeläget så länge som principen om EU-rättens företräde framför nationell rätt inte är kodifierad, vilket jag berör i en artikel om normhierarki som beaktar nationell rätt och europarätten i det bredare perspektiv som inkluderar också Europakonventionen.¹¹⁷

5.3.2 Frågan om hur forskningen i Sverige avseende andra indirekta skatter och avgifter, punktskatter och tull, förhåller sig till hittillsvarande momsforskning i Sverige

Beträffande forskningen om *punktskatter* finns endast en svensk avhandling, Olsson 2001.¹¹⁸ Den beaktar inte att samma problem som jag tog upp som huvudfrågan i Forssén 2011, det vill säga att bestämningen av skattesubjektet i ML 4 kap. 1 § 1 skedde genom en inkorporering i bestämmelsen av icke harmoniserade inkomstskatteregler, förelåg beträffande

¹¹⁵ Dåför tiden gällde skattebetalningslagen (1997:483), som var en av de förfaranderättsliga lagstiftningar på skatteområdet som ersattes den 1 januari 2012 av skatteförfarandelagen.

¹¹⁶ Jämför avsnitt 3.5.

¹¹⁷ Jämför Björn Forssén, Europatrappan – en normhierarkisk bild vid regelkonkurrens mellan svenska nationella och europarättsliga regler med skatterättsexempel. Tidningen Balans Fördjupningsbilaga 4/2017, s. 15–19. E-versionen finns i fulltext med open access på www.tidningenbalans.se och på www.forssen.com. Europakonventionens fullständiga titel är: Europeiska konventionen om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna av den 4 november 1950.

¹¹⁸ Jämför Stefan Olsson, Punktskatter – rättslig reglering i svenskt och europeiskt perspektiv. Iustus förlag 2001 (Olsson 2001).

svensk lagstiftning på punktskatteområdet. Jag tog upp detta i Forssén 2011, så att lagstiftaren skulle kunna titta på punktskatterna också i samma hänseende.¹¹⁹

Problemet med nämnda koppling för punktskatterna påverkar momsens, genom att punktskatter ingår i beskattningsunderlaget för moms.¹²⁰ Om punktskatt behandlas på ett felaktigt sätt, påverkar det således bestämningen av beskattningsunderlaget för moms.¹²¹ Genom momsreformen den 1 juli 2013 (SFS 2013:368) upphörde, som nämnts, kopplingen till inkomstskattelagstiftningen för bestämningen av begreppet beskattningsbar person i ML 4 kap. 1 § första stycket första meningen, så att dess lydelse ordagrant överensstämmer med huvudregeln i artikel 9.1 första stycket i mervärdesskattedirektivet, men den reformen har aldrig fått någon motsvarighet på punktskatteområdet. Det innebär följande:

- För energiskatten gäller enligt 1 kap. 4 § lagen (1994:1776) om skatt på energi alltjämt att skattesubjektet bestäms med en definition av yrkesmässig verksamhet som består i en huvudregel som hänvisar till begreppet näringsverksamhet i 13 kap. inkomstskattelagen (1999:1229) och en supplementärregel om att en verksamhet är yrkesmässig även om den bedrivs i näringsverksamhetsliknande former.
- 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. inkomstskattelagen.¹²²
- Däremot gäller beträffande t.ex. alkoholskatt att med yrkesmässighet förstås – utan koppling till inkomstskattelagen – att en upplagshavares verksamhet är ett led i näringsutövning.¹²³

Att jag i Forssén 2011 behandlade framför allt kopplingen till inkomstskattelagen för bestämningen av skattesubjektet enligt ML kan möjligen ha stimulerat lagstiftaren till reformen genom SFS 2013:368, men ingen har hittills intresserat sig för att samma problematik föreligger på punktskatteområdet avseende vissa skatter där. I Forssén 2011 pekade jag på att det har varit en svensk tradition på området indirekta skatter att knyta den beskattningen till den direkta.¹²⁴ Jag förväntade mig att forskningen eller lagstiftaren skulle ta upp frågan om förenligheten med nämnda koppling till inkomstskattelagen med EU-rätten på punktskatteområdet, men så har inte skett.

¹¹⁹ Jämför Forssén 2011, s. 54 och 76.

¹²⁰ Jämför ML 7 kap. 2 § första stycket andra meningen och artikel 78 första stycket a) i mervärdesskattedirektivet.

¹²¹ Jämför Forssén 2019a, avsnitt 12 201 024.

¹²² Jämför första stycket i anvisningarna till 9 § lag (1972:266) om skatt på annonser och reklam.

¹²³ 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 (Nya lagar om tobaksskatt och alkoholskatt, m.m.) s. 85.

¹²⁴ Jämför Forssén 2011, avsnitt 1.2.4, där hänvisning sker i förevarande hänseende till prop. 1994/95:54 (Ny lag om skatt på energi, m.m.) 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. Jämför även Forssén 2019a, avsnitt 12 201 024.

Jag uppmärksammade redan innan jag skrev Forssén 2011 att det inte hade skett någon analys i den rättsvetenskapliga litteraturen av om den svenska nationella lagstiftningen om punktskatter är konform med *näringsidkare* i artikel 7.2 i det dåvarande cirkulationsdirektivet (92/12/EEG) och begreppet *självständig verksamhet*, när det gäller yrkesmässighetsbegreppet.¹²⁵ I Forssén 2011 reste jag således ånyo den frågan utifrån det så kallade punktskattedirektivet (2008/118/EG), som den 1 april 2010 ersatte cirkulationsdirektivet.¹²⁶

Jag föreslår återigen att forskningen eller lagstiftaren i Sverige tar upp frågan om bestämningen av skattesubjektet i den svenska punktskattelagstiftningen, eftersom en felaktig behandling av punktskattefrågan påverkar bestämningen av beskattningsunderlaget för moms i enlighet med vad som ovan har nämnts. Jag får dessutom nämna följande därvidlag. Eftersom kopplingar fortfarande råder, för bestämningen av skattesubjektet avseende vissa punktskatter, till begreppet näringsverksamhet enligt 13 kap. inkomstskattelagen, är det, enligt min uppfattning, tämligen klart att det ger ett urval av skattesubjekt på punktskatteområdet som är alltför omfattande i förhållande till punktskattedirektivet. Där framgår det av punkterna 16 och 22 i ingressen att den skattskyldige alltjämt ska vara en *näringsidkare*. Därmed kan exempelvis ett aktiebolag som blott bedriver en hobbyverksamhet utgöra ett skattesubjekt enligt den svenska lagstiftningen om energiskatt och reklamskatt, genom att yrkesmässighetsbegreppet där bestäms genom kopplingen till begreppet näringsverksamhet i hela 13 kap. inkomstskattelagen.

Beträffande forskningen inom *tullrätt* finns också endast en svensk avhandling, Moëll 1996, som behandlar harmoniserade tulltaxor. Jag noterar att dåvarande motsvarigheten till artikel 113 FEUF, det vill säga artikel 99 i Romfördraget, inte nämns däri. 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, det vill säga för mervärdesskatt, punktskatter och tull. Det innebär att neutralitetsprincipen inte bara följer av sekundärrätten på momsområdet, utan också primärrättsligt,¹²⁷ men det innebär således också att neutralitetsprincipen, jämfört med vad som var fallet i artikel 99 i Romfördraget, uttrycks i klartext även för tull primärrättsligt sett.

I Moëll 1996 anges att varubegreppet genom ML – som ersatte GML den 1 juli 1994 – har fått ”samma konstruktion som inom EU”.¹²⁸ Tull utgår på införsel av varor från tredje land, det vill säga på import. Begreppen vara respektive tjänst definieras inte i EU:s rättsakter om moms, vare sig i dåvarande sjätte direktivet eller nuvarande mervärdesskattedirektivet. Däremot bör forskningen uppmärksamma att det finns en primärrättslig definition av begreppet tjänst i artikel 57 FEUF, vilken således gäller även på andra områden än skatteområdet, om EU:s institutioner har tilldelats kompetens på området i fråga.¹²⁹ Enligt Moëll 1996 har det gjorts

¹²⁵ Jämför Björn Forssén, EG-rättslig analys av hänvisningen till inkomstskattens näringsverksamhetsbegrepp för bestämning av begreppet yrkesmässig verksamhet i mervärdesskattelagen. VJS 2007, s. 29 och 30 (Forssén 2007), där Olsson 2001 också nämns i förevarande hänseende. Forssén 2007 finns i fulltext med open access på www.forssen.com.

¹²⁶ Jämför Forssén 2011, avsnitten 1.2.2.6 och 1.2.4. Jämför även Forssén 2019a, avsnitt 12 201 024.

¹²⁷ Jämför Forssén 2011, s. 46.

¹²⁸ Jämför Moëll 1996, s. 38. Jämför även Forssén 2019a, avsnitt 12 201 010.

¹²⁹ Jämför även Forssén 2019a, avsnitt 12 201 010.

begränsade ansträngningar för att skapa ett enhetligt varubegrepp inom ett fåtal rättsområden, och det betecknades som i övrigt oklart både på nationell och internationell nivå vad som är varubegreppets närmare innebörd.¹³⁰ I Moëll 1996 angavs att ”det torde [...] knappast vara möjligt eller ens meningsfullt att fastställa ett för alla rättsområden enhetligt varubegrepp. Man bör i stället fortsätta med att bestämma begreppets innebörd områdesvis utifrån den aktuella rättsakten”.¹³¹ Den inställningen hos forskare gynnar typiskt sett inte EU-projektet. Dessutom lär arbetet med anledning av ett framtida införande av frihandelsavtalet mellan USA och EU, det vill säga TTIP-avtalet,¹³² återupptas.

Eftersom ett omfattande arbete kan komma att ske angående TTIP-avtalet, bör det, enligt min mening, förenas med ansträngningar av innebörd att det åtminstone inom området indirekta skatter sker förenklingar, till exempel genom att ett gemensamt varubegrepp på det området förbereds inom EU.¹³³ Därvidlag kan det vara en intressant fråga för forskningen att belysa vad det kan ha för betydelse i det sammanhanget att det numera är klart uttryckt primärrättsligt att en neutralitetsprincip gäller samtliga indirekta skatter.

¹³⁰ Jämför Moëll 1996, s. 40. Jämför även Forssén 2019a, avsnitt 12 201 010.

¹³¹ Jämför Moëll 1996, s. 41. Jämför även Forssén 2019a, avsnitt 12 201 010.

¹³² TTIP eller T-TIP är förkortningen av The Transatlantic Trade and Investment Partnership.

¹³³ Jämför även Forssén 2019a, avsnitt 12 201 010.

Avdelning II

[Denna avdelning motsvaras av min artikel i JFT, Momsforskningen i Sverige – svenska språkets ställning, JFT 6/2021 s. 412–447.]

Momsforskningen i Sverige – svenska språkets ställning

1 Inledning

Tidigare har jag skrivit i JFT om momsforskningen i Sverige och då angående metodfrågorna.¹³⁴ I denna avdelning följer jag upp mina synpunkter angående olika metodval i avhandlingarna i ämnet mervärdesskatterätt i Sverige med att presentera den uppfattning som jag då också bildade mig angående den överbetoning av engelska språket som sker dels beträffande att avhandlingarna tenderar att avfattas på engelska hellre än på svenska, dels beträffande att andra officiella språk inom EU också trängs undan av engelskan i forskningen. Dessa aspekter benämner jag här språkfrågan i momsforskningen i Sverige.

Mervärdesskatt är en skatt där innehållet i de nationella lagstiftningarna i EU:s medlemsstater styrs av EU-rätten på området. Sedan 1995 är fallet så i exempelvis medlemsstaterna Finland och Sverige, vilka tillsammans med Österrike då anslöt sig till EU. Dessa tre tillsammans med ett annat Efta-land,¹³⁵ Norge, ansökte om EU-medlemskap, men år 1994 röstade norska folket nej till EU-anslutningen. Det hade de gjort även 1972, medan Danmark, Förenade kungariket (Storbritannien och Nordirland) och Irland anslöt sig till EEG (Europeiska ekonomiska gemenskapen) år 1973.¹³⁶

Franska, italienska, nederländska och tyska blev EU-språk – EEG-språk – när EEG bildades 1958. Antalet officiella språk har utökats varje gång EU har fått nya medlemmar. Numera har EU 24 officiella språk. Alla som är bosatta eller medborgare i EU har rätt att välja på vilket EU-språk de vill kommunicera med EU:s institutioner, vilka måste svara på samma språk.¹³⁷ Även danska, engelska, finska och svenska ingår bland de 24 officiella EU-språken. Danska och engelska blev officiella språk inom EEG 1973, när Danmark, Förenade kungariket och Irland anslöt sig till EEG. Finska och svenska blev officiella EU-språk 1995, när Finland och Sverige anslöt sig till EU. Genom att Förenade kungariket utträdde ur EU den 31 januari 2020, med en övergångsperiod som gick ut vid årsskiftet 2020/2021, har antalet medlemsstater i EU minskat från 28 till dagens 27 (EU27). Även därefter är dock engelskan ett officiellt språk inom EU, genom att engelska är ett officiellt språk i medlemsstaterna Irland och Malta.

EU:s rättsakter omfattar i vissa fall hela EES (Europeiska ekonomiska samarbetsområdet), det vill säga inte bara EU:s medlemsstater, utan också de övriga länderna som ingår i EES, nämligen tre av Efta-länderna: Norge, Island och Liechtenstein. Det är till och med så,

¹³⁴ Se Björn Forssén, *Momsforskningen i Sverige – metodfrågor*. JFT 6/2020, s. 716–757 (Forssén 2020c). Forssén 2020c, som motsvaras av Avdelning I i denna bok, finns tillgänglig i fulltext på www.forssen.com.

¹³⁵ Efta: Europeiska frihandelssammanslutningen, på engelska *European Free Trade Association* (EFTA).

¹³⁶ EEG upprättades genom Romfördraget 1958 och ersattes genom Maastrichtfördraget av Europeiska gemenskapen (EG) 1993, varvid EU också bildades. Genom Lissabonfördraget, som trädde i kraft den 1 december 2009, ersattes EG av EU (eller ”unionen”).

¹³⁷ Jämför från EU:s hemsida: EU-språk, <https://europa.eu/european-union/about-eu/eu-languages_sv> och Europeiska ombudsmannens språkpolicy, <<https://www.ombudsman.europa.eu>> (besökta 2021-09-06). Jämför även artikel 41.4 i EU:s stadga om de grundläggande rättigheterna, artikel 55.1 FEU och artiklarna 20.2 d och 24 fjärde stycket FEUF.

beträffande förordningen (EG) nr 883/2004 om samordningen av de sociala trygghetssystemen, att det är en rättsakt från EU som gäller inte bara inom EES, utan den omfattar sedan den 1 juni 2002 även Schweiz,¹³⁸ som är det fjärde Efta-landet och som varken är medlemsstat i EU eller deltar i EES. EU-rätten påverkar således inte bara EU:s medlemsstater, utan den kan influera hela EES och till och med samtliga Efta-länder. Därför bör enligt min uppfattning EU som rättsordning ses i ett vidare europarättsligt perspektiv, vilket inkluderar EU:s medlemsstater och de fyra Efta-länderna, så att det inte begränsas till att avse enbart EU:s medlemsstater. I detta hänseende är det rättskällemässigt sett också av intresse att Efta har en egen domstol (Efta-domstolen) – i likhet med EU respektive Europarådet (vilka har EU-domstolen respektive Europadomstolen).

Sverige, Finland och Danmark tillsammans med Norge och Island borde i det vidare europarättsliga perspektivet vara intresserade av att svenskan och danskan främjas som officiella språk inom EU, då svenska och danska ingår i gruppen nordiska språk, dit även norska, isländska och färöiska hör. I det perspektivet borde Nordiska rådet intressera sig för att även finskan stärks som officiellt språk inom EU. Vid arbetet med min doktorsavhandling ”Skatt- och betalningsskyldighet för moms i enkla bolag och partrederier”, fick jag hjälp av Kenneth Hellsten vid Helsingfors universitet med att finna finskspråkigt material och med översättning till svenska av finskan i bland annat Petri Saukkos avhandling.¹³⁹ Jag använde finska mervärdesskattelagen 30.12.1993/1501, FML, komparativt vid analysen av svenska mervärdesskattelagen (1994:200), ML.¹⁴⁰ FML tog jag del av i den officiella svenska språkversionen.¹⁴¹

2 Avhandlingar om moms i Sverige vilka kommenteras beträffande språkfrågan

2.1 Indelningen av momsforskningen i Sverige i två huvudspår metodologiskt

I Forssén 2020c, som således motsvaras av Avdelning I i denna bok, skrev jag om momsforskningen i Sverige angående metodfrågorna, varvid jag gick igenom elva avhandlingar från 1994 till 2020.¹⁴² Tio av dessa är doktorsavhandlingar och en är en licentiatavhandling, där mina avhandlingar i ämnet ingår: min licentiatavhandling, Forssén 2011, och min doktorsavhandling, Forssén 2013.

För min metodologiska genomgång av de elva avhandlingarna gjorde jag en indelning i två huvudspår, nämligen:

- tillämpning av en komparativ metod eller en rättsdogmatisk metod kompletterad med en komparativ metod (huvudspår 1) respektive

¹³⁸ Den 1 juni 2002 anslöt sig Schweiz till förordningen om social trygghet (EEG) nr 1408/71, som är föregångaren till förordningen (EG) nr 883/2004.

¹³⁹ Petri Saukko, Arvonlisäveroryhmät. Edita publishing Oy 2005 (Saukko 2005). Jämför Forssén 2013, s. 35. *Arvonlisäveroryhmät*, på svenska Mervärdesskattegrupper – jfr Forssén 2013, s. 54.

¹⁴⁰ Jag redogör för bl.a. komparationen i avhandlingen mellan ML och FML i Forssén 2019b.

¹⁴¹ Jämför Forssén 2013, s. 35.

¹⁴² Se Forssén 2020c, s. 732 och 733, där jag listar de elva avhandlingarna.

- tillämpning av enbart en rättsdogmatisk metod (huvudspår 2).¹⁴³

I Forssén 2020c missade jag en doktorsavhandling i Sverige avseende mervärdesskatt, nämligen Mariya Senyk, *Territorial Allocation of VAT in the European Union: Alternative approaches towards VAT allocation and their application in the internal market*, Department of Business Law, School of Economics and Management, Lund University 2018 (Senyk 2018). Antalet avhandlingar 2020 i ämnet mervärdesskatterätt i Sverige var således tolv.

2.2 Tendenser för positivt eller negativt forskningsresultat beroende på metodvalet

Angående metodvalets betydelse för ett forskningsresultat som blir användbart för lagstiftarna och rättstillämparna inom EU, beträffande en framgångsrik implementering av EU-rätten på momsområdet och i första hand av EU:s mervärdesskattedirektiv (2006/112/EG), konkluderade jag i Forssén 2020c följande tendenser för implementeringsfrågan:

- Angående huvudspår 1 är tendensen positiv för implementeringsfrågan avseende förväntat forskningsresultat, när en komparativ metod med ett internt perspektiv på EU-rätten på momsområdet tillämpas, det vill säga när komparationen avser mervärdesskattlagstiftningar i olika EU-länder. Den tendensen är också positiv, när en rättsdogmatisk metod kompletterad med en komparativ metod tillämpas. Däremot är tendensen negativ, när EU:s regelverk på momsområdet ges ett externt perspektiv, genom att enbart jämföras med tredjeländer som har VAT-system eller GST-system.¹⁴⁴
- Angående huvudspår 2 är tendensen negativ för implementeringsfrågan avseende förväntat forskningsresultat, när enbart en rättsdogmatisk metod som är eller inte är vad jag beskriver som en rent rättsdogmatisk metod tillämpas.¹⁴⁵

Att Senyk 2018 inte kom med i Forssén 2020c förändrar inget avseende indelningen av tillämpade metoder i de båda huvudspåren, och jag hänför den avhandlingen till huvudspår 2.

2.3 Positiva eller negativa tendenser för forskningsresultatet avseende implementeringsfrågan vid olika metodval samt uppgift om språkval i avhandlingarna

De avhandlingar som hittills skrivits i ämnet mervärdesskatterätt i Sverige har avfattats på svenska språket eller på engelska språket, och enligt min uppfattning verkar inställningen hos universitet och högskolor i Sverige vara att brister i metodhänseende ska anses vägas upp av att avhandlingen skrivits på engelska språket. I detta avsnitt anger jag min uppfattning om huruvida metodvalet i de aktuella avhandlingarna kan förväntas medföra positiva eller negativa tendenser för forskningsresultatet avseende implementeringsfrågan, det vill säga för sannolikheten att ett visst metodval medför att forskningsresultatet blir användbart för lagstiftarna och rättstillämparna inom EU beträffande implementeringsfrågan. Det markerar jag med ”positiv tendens” respektive ”negativ tendens” i indelningen enligt nedan av avhandlingarna i de båda huvudspåren avseende metodvalet.

¹⁴³ Jämför Forssén 2020c, s. 739–747.

¹⁴⁴ Jämför Forssén 2020c, s. 748–750. VAT, value-added tax, förkortning på engelska av mervärdesskatt. GST, förkortning av Goods and Services Tax.

¹⁴⁵ Jämför Forssén 2020c, s. 750–752.

För varje avhandling anger jag också om den har avfattats på svenska eller engelska. I avsnitten 2.5.1–2.5.4.2 kommenterar jag översiktligt min uppfattning om tendenserna i avhandlingarna för forskningsresultatet avseende implementeringsfrågan vid olika metodval enligt de båda huvudspåren och sätter sedan språkfrågan i förhållande till det. Då tar jag upp vad jag i avsnitt 1 benämner språkfrågan i momsforskningen i Sverige, det vill säga jag beskriver utifrån tendenserna den överbetoning av engelska språket som jag anser sker i forskningen dels beträffande att avhandlingarna tenderar att avfattas på engelska hellre än på svenska, dels beträffande att andra officiella språk inom EU också trängs undan av engelskan.

Huvudspår 1

- Westberg 1994.
 - Tillämpad metod: *komparativ*. ”Positiv tendens”.¹⁴⁶ Avhandlingen är avfattad på *svenska* och framlades vid Stockholms universitet, Juridiska fakulteten.
- Alhager 2001.
 - Tillämpad metod: *rättsdogmatisk metod kompletterad med en komparativ metod* tillämpas. ”Positiv tendens”. Avhandlingen är avfattad på *svenska* och framlades vid Internationella handelshögskolan i Jönköping, Juridiska institutionen.
- Rendahl 2009.
 - Tillämpad metod: *komparativ*, men EU:s regelverk på momsområdet ges ett *externt perspektiv*, genom att det enbart jämförs med tredjeländer. ”Negativ tendens”. Avhandlingen är avfattad på *engelska* och framlades vid Internationella handelshögskolan i Jönköping, Juridiska institutionen.
- Sonnerby 2010.
 - Tillämpad metod: *rättsdogmatisk metod kompletterad med en komparativ metod* tillämpas. ”Positiv tendens”. Avhandlingen är avfattad på *svenska* och framlades vid Uppsala universitet, Juridiska institutionen.
- Forssén 2011 och Forssén 2013.¹⁴⁷
 - Tillämpad metod: *rättsdogmatisk metod kompletterad med en komparativ metod* tillämpas. ”Positiv tendens”. Avhandlingarna är avfattade på *svenska* och framlades vid Örebro universitet, Institutionen för juridik, psykologi och socialt arbete (JPS).

¹⁴⁶ Även om Westberg 1994 är från april 1994 och således från tiden före Sveriges EU-inträde 1995, beaktades däri inte bara det nordiska perspektivet på mervärdesskatterätten, utan även EG-rättsliga regler, vilket jag nämner i Forssén 2020c (på s. 736). Därför behandlar jag inte Westberg 1994 för sig i denna bok, utan hänför avhandlingen till huvudspår 1 i samband med bedömningen av språkfrågan.

¹⁴⁷ I Forssén 2020c behandlar jag Forssén 2011 och Forssén 2013 dels för sig i avsnitt 4.3, dels, i samband med vissa av de andra berörda avhandlingarna. I denna avdelning hänför jag, mot bakgrund av metodvalet, Forssén 2011 och Forssén 2013 till huvudspår 1 i samband med bedömningen av språkfrågan.

- Papis-Almansa 2016.
 - Tillämpad metod: *rättsdogmatisk metod kompletterad med en komparativ metod* tillämpas. Då forskaren har polska och inte svenska som modersmål,¹⁴⁸ är det i och för sig lämpligt att avhandlingen är avfattad på *engelska*, som, mot bakgrund av engelskans ställning i skolsystemet i Sverige, tas väl upp här. EU:s regelverk på momsområdet ges dock ett *externt perspektiv*, genom att enbart jämföras med regelverk i två tredjeländer. ”Negativ tendens”. Avhandlingen framlades vid Lunds universitet, Institutionen för handelsrätt (Ekonomihögskolan vid Lunds universitet).

Huvudspår 2

- Öberg 2001.
 - Tillämpad metod: *rättsdogmatisk*. ”Negativ tendens”.¹⁴⁹ Avhandlingen är avfattad på *svenska* och framlades vid Stockholms universitet, Juridiska institutionen.
- Henkow 2008.
 - Tillämpad metod betecknar jag som *rent rättsdogmatisk*. ”Negativ tendens”. Avhandlingen är avfattad på *engelska* och framlades vid Lunds universitet, Institutionen för handelsrätt.
- Senyk 2018.
 - Tillämpad metod: *rättsdogmatisk*. ”Negativ tendens”. Avhandlingen är avfattad på *engelska* och framlades vid Lunds universitet, Institutionen för handelsrätt.
- Ek 2019.
 - Tillämpad metod: *rättsdogmatisk*. ”Negativ tendens”. Avhandlingen är avfattad på *svenska* och framlades vid Uppsala universitet, Juridiska institutionen.
- Lindgren Zucchini 2020.
 - Tillämpad metod betecknar jag som *rent rättsdogmatisk*. ”Negativ tendens”. Avhandlingen är avfattad på *engelska* och framlades vid Örebro universitet, Institutionen för juridik, psykologi och socialt arbete (JPS).

¹⁴⁸ Enligt min avstämning via e-brevväxling 2021-08-27 med universitetslektor Marta Papis-Almansa.

¹⁴⁹ I Forssén 2020c nämner jag (på s. 738) att Öberg 2001 inte har varit till någon betydande ledning för mina forskningsprojekt, eftersom EU-rätten behandlas sparsamt däri. Emellertid behandlar jag inte Öberg 2001 för sig i denna avdelning, utan hänför avhandlingen till huvudspår 2 i samband med bedömningen av språkfrågan.

2.4 Implementeringsfrågan gäller att identifiera och lösa en regelkonkurrens mellan den nationella mervärdesskattelagstiftningen och mervärdesskattedirektivet

Jag inledde Forssén 2020c med att ange att jag i den artikeln berörde hur forskningen sker i Sverige beträffande problematiseringen av den regelkonkurrens som uppkommer om en eller flera bestämmelser i mervärdesskattedirektivet kan ges en annan tolkning och tillämpning än den som följer av motsvarande bestämmelse eller bestämmelser i den nationella svenska ML. I det hänseendet behandlade jag användningen av metoder för att i momsforskningen analysera implementeringen i ML av direktivbestämmelserna.¹⁵⁰ Jag delade in genomgången metodologiskt i de båda huvudspår som jag följer också i denna avdelning, och nu fortsätter att behandla utifrån vad jag i avsnitt 1 benämner språkfrågan. Jag behandlar således fortsättningsvis den överbetoning av engelska språket som jag anser sker i momsforskningen i Sverige dels beträffande att avhandlingarna tenderar att avfattas på engelska hellre än på svenska, dels beträffande att andra officiella språk inom EU också trängs undan av engelskan.

Frågan är således fortsättningsvis hur valet av engelska språket i stället för svenskan för avfattandet av hittillsvarande avhandlingar i Sverige i ämnet mervärdesskatterätt – medvetet eller omedvetet – har använts för att väga upp brister i metodvalet. Jag återkommer härvidlag också översiktligt till varför jag i avsnitt 2.3 har markerat olika metodval med ”positiv tendens” respektive ”negativ tendens”, för att beteckna i vilken riktning sannolikheten, enligt min uppfattning, pekar för att metodvalet ska medföra att forskningsresultatet blir användbart för lagstiftarna och rättstillämparna inom EU beträffande implementeringsfrågan, det vill säga för att de ska kunna identifiera och lösa en regelkonkurrens i förevarande hänseende.

2.5 Kommentarer av avhandlingarna enligt de båda huvudspåren angående tillämpad metod och språkfrågan

2.5.1 Huvudspår 1 – Forssén 2011, Forssén 2013, Westberg 1994, Alhager 2001 och Sonnerby 2010

2.5.1.1 Översiktlig redogörelse för min uppfattning om tendenserna i de aktuella avhandlingarna för forskningsresultatet avseende implementeringsfrågan

I Forssén 2020c nämner jag att jag i Forssén 2011 och Forssén 2013 behandlade i första hand frågan om bestämningen av skattesubjektet i ML var förenlig (konform) med huvudregeln om vem som är beskattningsbar person enligt artikel 9.1 första stycket i mervärdesskattedirektivet, och att jag använde en rättsdogmatisk metod kompletterad med en komparativ metod.¹⁵¹

I Forssén 2011, som utgjorde första steget i mitt forskningsprojekt på momsområdet, gjorde jag en internationell utblick, genom en enkät till skatteförvaltningar och finansministerier i utlandet, för att bedöma om en komparativ analys till stöd för den rättsdogmatiska var av intresse och i så fall vilka tredjeländer som kunde tjäna som underlag för en komparation vid sidan av jämförelser av ML med mervärdesskattelagstiftningar i andra EU-länder.¹⁵²

¹⁵⁰ Jämför Forssén 2020c, s. 716.

¹⁵¹ Jämför Forssén 2020c, s. 735.

¹⁵² Jämför Forssén 2020c, s. 735 med hänvisning till Forssén 2011 s. 71, 72, 279–297 (*Bilaga 2 – Internationell utblick*) och, angående min utlandsenkät för huvudfrågan, 349.

Komparationen genom den enkäten visade att kopplingen i 4 kap. 1 § 1 ML till den icke-harmoniserade inkomstskatterätten för bestämningen av skattesubjektet i momshänseende var unik och saknade motsvarighet i mervärdesskattelagstiftningar utanför Sverige vilka avsåg moms jämförbart med vad som avses med moms enligt EU-rätten.¹⁵³

Efter att jag den 15 december 2011 lade fram min licentiatavhandling, Forssén 2011, lämnade Finansdepartementet i Sverige den 23 november 2012 promemorian ”Begreppet beskattningsbar person – en teknisk anpassning av mervärdesskattelagen”, med förslag om att kopplingen från 4 kap. 1 § 1 ML till den icke-harmoniserade inkomstskatterätten skulle utmönstras för bestämningen av skattesubjektet.¹⁵⁴ Detta ledde till lagändring av sådan innebörd den 1 juli 2013, genom SFS 2013:368, varigenom huvudregeln för vem som är beskattningsbar person enligt artikel 9.1 första stycket i mervärdesskattedirektivet i stället implementerades ordagrant i 4 kap. 1 § första stycket första meningen ML. I Forssén 2019b nämner jag detta och samtidigt att direktivets benämning på skattesubjektet inte har införts i FML.¹⁵⁵ Sålunda togs mitt förslag beträffande huvudfrågan i Forssén 2011 väl upp av lagstiftaren.

I Forssén 2020c nämner jag att i det andra steget i projektet, som bestod i arbetet med Forssén 2013, gällde huvudfrågan företagsformen enkelt bolag (och partrederi), och att jag föreslår att Sverige borde ta upp på EU-nivå att principen om en neutral moms kräver att det klarläggs om även sådana rättsliga figurer, det vill säga icke-rättssubjekt, omfattas av bestämningen av beskattningsbar person enligt huvudregeln i artikel 9.1 första stycket i mervärdesskattedirektivet. Jag nämner där också att jag i Forssén 2013, till stöd för den rättsdogmatiska metoden kompletterade med en komparativ analys, genom att jämföra ML med FML, och fann att sammanslutningar och partrederier – vilka inte heller utgör rättssubjekt – anses som skattesubjekt enligt FML, vilket kontrasterar mot ML och skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL, där enkla bolag (och partrederier) inte anses utgöra skattesubjekt.

I Forssén 2013 har jag utvecklat problematiken med 6 kap. 2 § ML, och att enkla bolag och partrederier respektive sammanslutningar och partrederier inte utgör rättssubjekt men behandlas olika i ML respektive FML, så att enkla bolag och partrederier inte behandlas som skattesubjekt enligt ML, medan sammanslutningar och partrederier betraktas som skattskyldiga enligt FML. Den komparationen berörs inte i ett förslag till en ny mervärdesskattelag i Sverige, SOU 2020:31, vilket jag har kommenterat i JFT.¹⁵⁶ I Forssén 2020a upprepade jag från Forssén 2013 och Forssén 2019b att Sverige och Finland borde gemensamt ta upp på EU-nivå frågan om att ändra artikel 9.1 första stycket i mervärdesskattedirektivet så att ekonomiska verksamheter som bedrivs i företagsformerna i fråga kan göra dessa till beskattningsbara personer, trots att de utgör icke-rättssubjekt,¹⁵⁷ vilket jag även upprepade i Forssén 2020c,¹⁵⁸ och tillika gör här.

¹⁵³ Jämför Forssén 2011, s. 72.

¹⁵⁴ Jämför Forssén 2013, s. 49.

¹⁵⁵ Jämför Forssén 2019b, s. 63.

¹⁵⁶ Se Forssén 2020a, s. 388–399.

¹⁵⁷ Jämför Forssén 2020a, s. 394, Forssén 2013 s. 225 och 226 och Forssén 2019b, s. 70.

¹⁵⁸ Jämför Forssén 2020c, s. 736.

I Forssén 2020a skriver jag att det är ett steg i rätt riktning på temat förenlighet med mervärdesskattedirektivet att det i SOU 2020:31 föreslås att begreppet skattskyldig utmönstras ur en ny ML och ersätts med direktivets betalningsskyldighet, varvid direktivets begrepp beskattningsbar person gäller i övrigt i en ny ML i likhet med i nuvarande ML.¹⁵⁹ I SOU 2020:31 föreslås också en ny regel i en ny mervärdesskattelag, vilket innebär att en delägare i ett enkelt bolag eller partrederi ska anses som beskattningsbar person. Att utmönstringen av begreppet skattskyldig är ett steg i rätt riktning innebär att en av bifrågorna i Forssén 2011, nämligen fråga D angående avdragsrättens inträde, får sin lösning, medan däremot bifråga E i Forssén 2011 angående problemet med att 7 kap. 2 § andras stycket SFL öppnar för att flera verksamheter skulle kunna momsregistreras för samma subjekt, trots att skyldighet att betala mervärdesskatt ska användas i lagrummet enligt förslaget i SOU 2020:31.¹⁶⁰ Beträffande den nya 4 kap. 16 § som föreslås i SOU 2020:31 anför jag i Forssén 2020a dessutom att det inte fungerar systematiskt med att ha kvar begreppet ”verksamhet” i 5 kap. 2 § SFL samtidigt med förslaget att införa begreppet ”ekonomisk verksamhet” i föreslagna 4 kap. 16 §, eftersom verksamhet enligt 1 kap. 3 § lagen (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag är ett vidare begrepp än ekonomisk verksamhet och även exempelvis ett tippningsbolag som inte har en ekonomisk verksamhet kan utgöra ett enkelt bolag.¹⁶¹

Även om det återstår vissa frågor att behandla för lagstiftaren och på EU-nivå, får i huvudsak vad jag har tagit upp i Forssén 2011 och Forssén 2013 angående implementeringsfrågan anses ha tagits upp väl av lagstiftaren, genom reformen den 1 juli 2013 och förslagen i SOU 2020:31.

Angående Westberg 1994 nämnde jag i Forssén 2020c att det nordiska perspektivet lades på mervärdesskatterätten, men att även EG-rättsliga regler beaktades däri. Jag nämnde också att professor Westberg därefter gick vidare 1997 med ”Mervärdesskatt – en kommentar”, där ett EG-rättsligt perspektiv förenades med ett (riks)svenskt beträffande mervärdesskatterätten.¹⁶² I mitt avhandlingsarbete hade jag nytta av att studera bland annat dessa båda verk av professor Björn Westberg, vilket jag nämner i Forssén 2020c.¹⁶³ Emellertid får också nämnas att det i Westberg 1997, trots ambitionen att förena det EG-rättsliga perspektivet på mervärdesskatterätten med ett perspektiv utifrån mervärdesskatterätten i Sverige, anförs att mervärdesskatteskyldigheten enbart kan åvila ”sådana associationer som tillika är rättssubjekt”. Vidare anförs där att den principen inte är uttalad i lagtext eller förarbeten ”men kan utläsas av bl.a. regleringen i fråga om enkla bolag eller partrederier” samt att således ”den fysiska eller juridiska personen som svarar för transaktionen” avses ”när det sägs, att skattskyldigheten åvilar ’den som omsätter varan eller tjänsten’ etc.”.¹⁶⁴ Härvidlag upprepar jag även från Forssén 2020c, att det i Westberg 1994 också anfördes att mervärdesskatten dåförtiden hade behandlats utomordentligt sparsamt i den rättsvetenskapliga litteraturen.¹⁶⁵ Från

¹⁵⁹ Jämför Forssén 2020a, s. 394 och 395.

¹⁶⁰ Jämför Forssén 2020a, s. 392.

¹⁶¹ Jämför Forssén 2020a, s. 395 med hänvisning till Forssén 2013, avsnitt 5.3.

¹⁶² Jämför Forssén 2020c, s. 737 med hänvisning till s. 17 i Westberg 1997.

¹⁶³ Jämför Forssén 2020c, s. 738.

¹⁶⁴ Jämför Westberg 1997, s. 35.

¹⁶⁵ Jämför Forssén 2020c, s. 737 med hänvisning till Westberg 1994, s. 27.

mervärdesskatterättslig synpunkt hade enkla bolag och partrederier nästan inte berörts alls. I mitt avhandlingsarbete använde jag även bland annat professor Nils Mattssons avhandling från 1974.¹⁶⁶ Däri nämns endast i en not enkla bolag och partrederier som omfattade av en redovisningsregel om moms, nämligen anvisningarna till 6 § i mervärdesskatteförordningen SFS 1968:430, det vill säga i föregångaren till ML.¹⁶⁷ Hjälpen jag fick från Helsingfors universitet med översättningar från finska i bland annat Saukko 2005, där sammanslutningar och partrederier berörs, var ett stort stöd för min komparation av ML och FML (jfr avsnitt 1). Jag konstaterade att EU-rätten bör utredas, så att uppfattningen i Westberg 1997 om rättsläget beträffande enkla bolag och partrederier inte godtas okritiskt i förhållande till EU-rätten på området.

I Alhager 2001 tillämpades också en *rättsdogmatisk metod kompletterad med en komparativ metod*. Komparationen skedde med ett internt perspektiv på implementeringsfrågan, genom att mervärdesskatterätten i Sverige och Tyskland jämfördes.¹⁶⁸ Jag anför i Forssén 2020c att det perspektivet ökar sannolikheten för att forskningsresultatet ska bli användbart för lagstiftaren och rättstillämparna beträffande implementeringsfrågan.¹⁶⁹ I Alhager 2001 berörs bland annat att bestämmelsen om befrielse från mervärdesbeskattning vid inkrämsöverlåtelser enligt artikel 5.8 i EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv (77/388/EEG) hade implementerats på olika sätt i Umsatzsteuergesetz 1980 (UStG), 1 § 1a stycket, respektive i 3 kap. 25 § ML. Regeln i UStG innebar i likhet med direktivbestämmelsen att en omsättning över huvud taget inte äger rum, medan direktivbestämmelsen hade implementerats som ett undantag från skatteplikt i 3 kap. 25 § ML. Det anfördes i Alhager 2001 att avvikelser från direktivbestämmelsen i lagrummet i ML ändå föreföll leda till samma resultat vid nationella inkrämsöverlåtelser.¹⁷⁰ Oavsett vad som är fallet med detta har lagstiftaren sedermera ändrat i ML, så att regleringen av befrielsen från mervärdesbeskattning i förevarande fall överensstämmer regeltekniskt med artiklarna 19 och 29 i mervärdesskattedirektivet, som har ersatt sjätte mervärdesskattedirektivet. Det skedde den 1 januari 2016, genom SFS 2015:888, som i förevarande hänseende innebar att 3 kap. 25 § ersattes av 2 kap. 1 b § i ML. Även om det tog lång tid för den reformen att komma till stånd, får lagstiftaren anses ha influerats av Alhager 2001, varför forskningsresultatet har visat sig användbart för lagstiftaren beträffande implementeringsfrågan och avhandlingen därmed är ett exempel för andra på ändamålsenlig forskning i ämnet mervärdesskatterätt i Sverige. Jag hade stor nytta av Alhager 2001 i arbetet med Forssén 2011 och Forssén 2013.

Alhager 2001, Forssén 2011 och Forssén 2013 visar att tillämpningen av en *rättsdogmatisk metod kompletterad med en komparativ metod* ger en ”positiv tendens” för implementeringsfrågan, så att forskningsresultatet i ämnet mervärdesskatterätt kan förväntas bli användbart för lagstiftarna och rättstillämparna inom EU. I Westberg 1994 användes enbart en *komparativ metod*, och trots att det verket avfattades innan Sverige blev EU-medlem 1995 får det anses ha haft en stor betydelse för momsforskningen i Sverige. Professor Björn

¹⁶⁶ Nils Mattsson, Bolagskonstruktioner och beskattningseffekter. En inkomstskatterättslig studie av handelsbolag och enkla bolag. P.A. Norstedt & Söners Förlag 1974 (Mattsson 1974). Jämför Forssén 2013, s. 148.

¹⁶⁷ Se Mattsson 1974, s. 137, där noten i fråga återfinns.

¹⁶⁸ Jämför Alhager 2001, s. 26 och 27 vartill jag hänvisar på s. 741 i Forssén 2020c.

¹⁶⁹ Jämför Forssén 2020c, s. 741 och 742.

¹⁷⁰ Jämför Alhager 2001, s. 411.

Westberg, dåför tiden docent, var – tillsammans med professor Sture Bergström (avliden) – handledare åt professor Eleonor Kristoffersson (tidigare Alhager) vid arbetet med Alhager 2001. Jag noterar till stöd för min uppfattning om betydelsen av Westberg 1994 för metodfrågan i momsforskningen att det i avsnitt 1.4 ("Metod") i Alhager 2001 hänvisas till sättet på vilket Westberg 1994 har lagts upp.¹⁷¹ Sålunda ger en *komparativ metod* också en "positiv tendens" för implementeringsfrågan, om valet av utländsk rätt för komparationen är relevant för den.

I Sonnerby 2010 används också en *rättsdogmatisk metod kompletterad med en komparativ metod*, och jag har i Forssén 2020c framhållit som något mycket viktigt från Sonnerby 2010 att däri anges att en komparativ metod används jämte den rättsdogmatiska för att få ytterligare perspektiv på ML och implementeringen av mervärdesskattedirektivet däri.¹⁷² Det anförs att "en komparativ metod bidrar till att förstå det egna rättssystemet bättre och se nya möjligheter".¹⁷³ Ämnesvalet i Sonnerby 2010 är brett och ofta förekommande i praktiken – uttagsbeskattning – och frågan om en neutral sådan på mervärdesskatteområdet kan förväntas bli aktualiserad inte bara i samband med bestämningen av mervärdesskattens omfattning, utan också vid problemställningar avseende redovisningen av moms. Ämnesvalet i sig innebär sålunda att forskningsresultatet kan förväntas bli användbart för lagstiftarna och rättstillämparna inom EU beträffande olika implementeringsfrågor. Även Sonnerby 2010 visar sålunda på att tillämpningen av en *rättsdogmatisk metod kompletterad med en komparativ metod* ger en "positiv tendens" beträffande implementeringsfrågan, så att forskningsresultatet kan förväntas bli användbart för lagstiftarna och rättstillämparna inom EU.

För övrigt får nämnas att professor Westberg var handledare vid arbetet med Alhager 2001 och att professor Kristoffersson var handledare vid arbetet med såväl Forssén 2011 och Forssén 2013 som Sonnerby 2010. I samband med att mitt forskningsprojekt i ämnet mervärdesskatterätt hanterades vid Lunds universitet, Juridiska fakulteten, fick deltagarna vid ett seminarium som hölls den 17 september 2008 ett manus, där jag angav inledningsvis att knappt en fjärdedel av världens länder hade moms enligt vad som avses med moms enligt EU-rätten. Jag anförde i det manuset detsamma som jag sedermera gjorde i min internationella utblick i Bilaga 2 i Forssén 2011, nämligen att den statistik som OECD¹⁷⁴ redovisar i stället skulle innebära att nästan tre fjärdedelar av världens cirka 200 länder har moms, varför en komparativ metod med ett externt perspektiv på EU-rätten på momsområdet måste viktas, så att jämförelser sker med tredjeländer som har VAT eller GST enligt de grundprinciper som bestämmer vad som är moms enligt EU-rätten.¹⁷⁵ Andra tredjeländer är ointressanta komparativt, varför ett jämförelseunderlag som innehåller andra länder än EU:s medlemsstater – det vill säga en komparation som inte sker från ett internt perspektiv på EU-rätten – bör ske med försiktighet. Professor Westberg var särskild granskare vid seminariet den 17 september 2008 och anförde då å sin sida OECD:s uppfattning om antalet länder i världen som säger sig

¹⁷¹ Jämför Alhager 2001, s. 26.

¹⁷² Jämför Forssén 2020c, s. 740.

¹⁷³ Jämför Sonnerby 2010, s. 30 vartill jag hänvisar på s. 741 i Forssén 2020c.

¹⁷⁴ OECD: Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling, på engelska *Organisation for Economic Co-operation and Development* (OECD) och på franska *Organisation de coopération et de développement économiques* (OCDE).

¹⁷⁵ Jämför Forssén 2011, s. 279.

ha moms. Jag nämner detta utan att förringa värdet av Westberg 1994 för momsforskningen i Sverige, men får i förevarande sammanhang också nämna att professor Westberg var handledare åt professor Pernilla Rendahl vid arbetet med Rendahl 2009, där två tredjeländer – Australien och Kanada – används vid tillämpning av en komparativ metod, och att jag kritiserade detta i Forssén 2020c med hänvisning till Forssén 2011,¹⁷⁶ vartill jag återkommer i avsnitt 2.5.2.1.

2.5.1.2 Språkfrågan i förhållande till min uppfattning om tendenserna i de aktuella avhandlingarna för forskningsresultatet avseende implementeringsfrågan

Utan någon förklaring infördes den 1 januari 2001, genom SFS 1999:1283, en hänvisning i 4 kap. 1 § 1 ML till begreppet näringsverksamhet i *hela* 13 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), IL, det vill säga för bestämningen av vem som skulle anses ha en yrkesmässig verksamhet och sålunda utgöra skattesubjekt momsmässigt. I stället för att koppla bestämningen till bestämmelsen om vem som har näringsverksamhet i egentlig mening, det vill säga till 13 kap. 1 § första stycket andra meningen IL, tidigare 21 § kommunalskattelagen (1928:370), kom hänvisningen att omfatta även exempelvis 2 § i 13 kap. IL, varav följer att en juridisk person, till skillnad från en fysisk person, anses ha näringsverksamhet oavsett om rekvisiten för en egentlig näringsverksamhet uppfylls. Jämfört med vad som hade gällt tidigare i ML utvidgades omfattningen av skattesubjekten 2001 utan någon motivering. Det var inte förenligt med huvudregeln för bestämningen av skattesubjektet enligt artikel 4.1 i sjätte mervärdesskattedirektivet, som återfinns i artikel 9.1 första stycket i mervärdesskattedirektivet (som 2007 ersatte bland annat sjätte mervärdesskattedirektivet). Huvudfrågan i Forssén 2011 gällde denna regelkonkurrens mellan 4 kap. 1 § 1 ML och direktivbestämmelsen som hade skapats genom utvidgningen 2001 av kopplingen från ML till den icke-harmoniserade inkomstskatterätten. I Forssén 2013 följde jag upp med den rättsteoretiskt intressanta frågan för bestämningen av skattesubjektet om hur icke-rättssubjekt såsom enkla bolag och partrederier ska behandlas i förhållande till beskattningsbar person enligt artikel 9.1 första stycket i mervärdesskattedirektivet.

Jag hade öppningsseminariet på mitt forskningsprojekt den 26 november 2002 vid Lunds universitet, Juridiska fakulteten, beträffande frågan om kopplingen mellan 4 kap. 1 § 1 ML och 13 kap. IL. Reformen av ML i det hänseendet den 1 juli 2013 (jfr avsnitt 2.5.1.1) visar att avhandlingen var användbar för lagstiftaren beträffande implementeringsfrågan. Genom att utvidgningen av vem som kan anses utgöra skattesubjekt och den rättsteoretiska frågan om icke-rättssubjekt bör anses utgöra skattesubjekt hänger intimt samman, får båda mina avhandlingar anses uppfylla bland annat kriteriet *ändamålsenlighet* för akademiska avhandlingar i Sverige. Beträffande språkfrågan får jag särskilt nämna följande angående dess betydelse för att mina avhandlingar kan komma att fortsatt anses ha ett användbart forskningsresultat för lagstiftarna och rättstillämparna inom EU beträffande implementeringsfrågan.

Den hjälp som jag fick från Helsingfors universitet med översättningar från finska i bland annat Saukko 2005, och av vad som skrivs där om icke-rättssubjekten sammanslutningar och partrederier, var, som nämnts, till stort stöd för att jag kunde göra komparationen mellan ML och FML, varvid jag, som också nämnts, konstaterade att EU-rätten bör utredas, så att uppfattningen i Westberg 1997 om rättsläget beträffande enkla bolag och partrederier i Sverige inte godtas okritiskt i förhållande till EU-rätten på momsområdet (jfr avsnitten 1 och 2.5.1.1). I

¹⁷⁶ Jämför Forssén 2020c, s. 740, där jag i förevarande hänseende hänvisar till Forssén 2011, s. 279–287.

det hänseendet får nämnas att implementering av regler i mervärdesskattedirektivet inte kan ske enbart genom översättning av direktivtext till nationell lagregel, eftersom begrepp i direktiven inte har motsvarigheter i alla officiella språk inom EU och de olika språkversionerna av EU-rättens bestämmelser är lika giltiga, vilket EU-domstolen varnade för i mål 283/81 (CILFIT).¹⁷⁷ Emellertid behöver EU-domstolen ha ett gemensamt språk för sina överläggningar, vilket av tradition är franska.¹⁷⁸ I mitt avhandlingsarbete tog jag också fasta på att professor Ulf Bernitz och Leo Mulders förordade den franska språkversionen av en EU-dom för exakthet i tolkningen.¹⁷⁹ I en uppföljning till Forssén 2020c anför jag att jag använde mig av Leo Mulders förslag angående språkanvändningen vid tolkningen i Forssén 2011 (s. 92–94) av punkt 20 i EU-domen C-216/97, Gregg.¹⁸⁰ Med dennes tillvägagångssätt för tolkningen, när en EU-dom verkar oklar att tolka, bedömer jag den på svenska (om rättegångsspråket är svenska eller om rättegångsspråket är ett annat och domen är översatt till svenska), men även på franska och på rättegångsspråket, om det är danska, engelska, tyska eller nederländska.¹⁸¹ Sålunda avsåg jag att undvika en omotiverad betoning av engelskan, och läste domen på svenska, engelska och franska. Därigenom tolkade jag punkt 20 i domen i målet Gregg så att effektiv uppbörd kan identifieras i EU-domstolens rättspraxis som ett rättspolitiskt mål med det gemensamma momssystemet i EU. Rättegångsspråket i målet var i och för sig engelska, men det var franskan som visade på att EU-domstolen framhåller uppbörden av momsen. Detta genom att den specifika frågan om momsplågar togs upp i språkversionen på engelska genom uttrycket ”the levying of VAT” på priset på produktionen i fråga, medan det i översättningen till svenska anges att den behandlas olika i ”mervärdesskattehänseende” och i språkversionen på franska är det ännu tydligare att frågeställningen gäller den mera generella frågan om uppbörden av momsen, genom att uttrycket ”perception de la TVA” används däri. På engelska skulle det ha uttryckts *collection of the VAT*. Tolkningsresultatet hade således inte erhållits enbart genom att läsa domen på rättegångsspråket, det vill säga på engelska.¹⁸²

I den första fasen av mitt forskningsprojekt (Forssén 2011) använde jag ett antal ordböcker på engelska, franska, nederländska, spanska och tyska och grammatikbok i franska samt juridiska fackordböcker på svenska och engelska.¹⁸³ I samband med arbetet med Forssén 2013 skaffade jag Norstedts finska ordbok (från 2008), för att så självständigt som möjligt stämma av och bedöma det material på finska som jag hade fått hjälp från Helsingfors universitet med att översätta. I arbetet med mina avhandlingar hade jag nytta också av att jag skaffade Norstedts nederländsk-svenska ordbok och Norstedts svensk-nederländska ordbok (båda från 2008),

¹⁷⁷ Dom CILFIT, mål 283/81, ECLI:EU:C:1982:335. Jämför Forssén 2011, s. 68 och Forssén 2013, s. 46.

¹⁷⁸ Jämför Regler för språkanvändning vid Europeiska unionens domstol, <<https://curia.europa.eu>> (besökt 2021-09-06).

¹⁷⁹ Jämför Forssén 2011, s. 69 med hänvisning till Bernitz 2010, s. 78 och 84, och till Leo Mulders, Translation at the Court of Justice of the European Communities, i verket Sacha Prechal – Bert van Roermund (eds), The Coherence of EU Law. Oxford University Press 2008, omtryck 2010 (Mulders 2010), s. 45–59, 47 och 58.

¹⁸⁰ Jämför Björn Forssén, Momsforskningen i Sverige – vart är den på väg? Del 2, Tidningen Balans fördjupningsbilaga nr 2/2021, s. 29–36, 32 och 33 (Forssén 2021a). Forssén 2021a finns tillgänglig i fulltext på www.tidningenbalans.se och på www.forssen.com. Se också dom Gregg, mål C-216/97, ECLI:EU:C:1999:390.

¹⁸¹ Jämför Mulders 2010, s. 58, Forssén 2011, s. 69 och Forssén 2021a, s. 33. Jämför även Forssén 2013, 47.

¹⁸² Jämför Forssén 2020c, s. 729 och 730 samt Forssén 2011, s. 69, 92 och 93, Forssén 2021a, s. 32 och 33 och Forssén 2013, s. 72. TVA, taxe sur la valeur ajoutée, förkortning av mervärdesskatt på franska.

¹⁸³ Jämför Forssén 2011, s. 357.

eftersom jag ville läsa framför allt A.J. van Doesums doktorsavhandling, *Contractuele samenwerkingsverbanden in de btw, på nederländska (så långt som möjligt)*.¹⁸⁴ Sålunda återfinns vissa citat på nederländska med min översättning till svenska i båda mina avhandlingar. För säkerhets skull skaffade jag dessutom Norstedts dansk-svenska ordbok (från 2008).

Mot bakgrund av engelskans ställning i skolsystemet i Sverige är det inte något tecken i sig på originalitet att avfatta en avhandling i ämnet mervärdesskatterätt på engelska. I stället tyder enligt min mening en överbetoning därvidlag på en bristande självständighet. Genom att sätta språkfrågan i förhållande till metodfrågans betydelse för en ”positiv tendens” för ett förväntat forskningsresultat avseende implementeringsfrågan enligt ovan anser jag att de som skriver avhandlingar i ämnet mervärdesskatterätt i Sverige bör anstränga sig och använda såväl svenska som andra officiella språk inom EU än engelska, i stället för att överbetona engelskan. Detta för att undvika att författarens – medvetet eller omedvetet – inbillar sig att bruket av engelskan i sig ska garantera ett positivt forskningsresultat beträffande implementeringsfrågan. Min genomgång ovan visar enligt min uppfattning att nyanserna vid uttolkningen av EU-rätten på momsområdet går förlorade, om inte författaren anstränger sig genom att använda så många av EU:s officiella språk som är möjligt för denne.¹⁸⁵ En sådan ansträngning från författarnas sida visar i stället på både självständighet och originalitet, och bör typiskt sett öka möjligheterna för att forskningsresultaten i ämnet mervärdesskatterätt inte blir tämligen intetsägande. Jag berör vissa avhandlingar i ämnet mervärdesskatterätt i Sverige i det hänseendet. Om en enkät genomförs, kan exempelvis, såsom skedde för mig vid genomförandet av ovannämnda enkät i samband med min internationella utblick i arbetet med Forssén 2011, engelskan vara otillräcklig redan i det hänseendet. Skatteförvaltningen i Österrike, som ingick i min enkät, ville ha frågan på tyska och då var det bara för mig att skriva på tyska. När det i samma hänseende gällde grekiska skatteförvaltningen, gick det bra att skriva enkätfrågan på engelska, men svaret avfattades på grekiska, varvid jag fick hjälp med en översättning från grekiska till svenska av Greklands ambassad i Stockholm.¹⁸⁶

Det gäller således enligt min mening att kämpa på i avhandlingsarbetet med de officiella språken inom EU, men det ska givetvis inte drivas så långt att forskningsprojektet stupar på språkfrågan. Det jag vill framhålla med denna avdelning är att engelskan inte bör överbetonas på bekostnad av det metodologiska och tolkningen av EU-domar etcetera. Beträffande svenska språket i sig får jag dessutom framhålla att uttryck såsom ”svenska” avhandlingar bör undvikas, när perspektivet är EU-rättsligt. Ordet ”svenska” bör användas med hänsyn till att svenska är ett av de båda officiella språken i Finland, varför ”svenska” med hänsyftning enbart på Sverige, och sålunda ett rikssvenskt perspektiv på forskning som influeras av EU-rätten såsom beträffande mervärdesskatterätten, är för snävt och bidrar i stället till att svenska språket förminsкас på EU-nivån. Den som tänker skriva en avhandling i ämnet mervärdesskatterätt i Sverige bör enligt min mening redan på grund av språkfrågan också vara försiktig med att gå förbi den första avhandlingen i Sverige i ämnet, det vill säga Westberg 1994. Jag anför beträffande språkfrågan att det verket med ett nordiskt perspektiv på ämnet får anses särskilt

¹⁸⁴ Se van Doesum 2009, s. 243.

¹⁸⁵ Jämför Mulders 2010, s. 58, där han också anger för sitt förslag beträffande tolkningen att uttolkaren, utöver den egna språkversionen och den franska, endast behöver använda den autentiska språkversionen av en dom, det vill säga rättegångsspråket, om det är möjligt (“if possible”).

¹⁸⁶ Jämför Forssén 2011, s. 289.

viktigt genom att hela Norden omfattas mer eller mindre av EU-rätten utifrån ett utvidgat europarättsligt perspektiv på rättsordningen, enligt vad jag anför i avsnitt 1.

Westberg 1994, Alhager 2001 och Sonnerby 2010 är, i likhet med mina avhandlingar, avfattade på svenska. Beträffande användbarheten av forskningsresultatet föreligger en ”positiv tendens” i dessa fall. Det visar att valet av en *rättsdogmatisk metod kompletterad med en komparativ metod* respektive av en *komparativ metod*, där valet av utländsk rätt för komparationen är relevant för ämnet, ger en ”positiv tendens” för implementeringsfrågan utan något behov av att avfatta avhandlingen på ett annat språk än svenska. Min genomgång ovan visar att det inte finns något särskilt med engelskan som skulle slå ut svenskan, när det gäller frågan om forskningsresultatet kan förväntas bli ”positivt”. Genomgången visar enligt min mening också att engelskan inte heller bör tränga undan något annat av EU:s officiella språk, utan en forskare i ämnet mervärdesskatterätt i Sverige bör skriva på svenska, men vara öppen för att även använda engelska och andra officiella språk inom EU.

I början av april 2011 tog professor Kristoffersson över som min huvudhandledare i mitt forskningsprojekt angående bestämningen av skattesubjektet i ML på temat EU-konformitet. Då lades en plan upp, där jag fick förmånen att gå kurser vid universiteten i Örebro och Linköping. Projektet delades upp i det vad som ledde till en licentiatexamen 15 december 2011 respektive en doktorsexamen 26 april 2013, där Forssén 2011 respektive Forssén 2013 disputerades. En anledning till uppdelningen var att undvika att en lagändring skulle komma emellan och framför allt att projektet innebar att ett omfattande arbete krävdes, där vi fann det lämpligt med uppdelningen av projektet i frågan om den regelkonkurrens som hade uppkommit 2001 mellan 4 kap. 1 § 1 ML och huvudregeln för beskattningsbar person enligt artikel 9.1 första stycket i mervärdesskattedirektivet respektive i den rättssteoretiskt intressanta frågan om skatt- och betalningsskyldighet för moms i enkla bolag och partrederier enligt 6 kap. 2 § ML och 5 kap. 2 § SFL i förhållande till direktivbestämmelsen. I det hänseendet får nämnas att utredningen ”Mervärdesskatt i ett EG-rättsligt perspektiv”, SOU 2002:74, ansåg att en fullständig teknisk och materiell översyn av ML inte rymdes inom utredningens uppdrag.¹⁸⁷ I Forssén 2021a nämner jag att utredningen gällde terminologin i ML jämförd med sjätte mervärdesskattedirektivet.¹⁸⁸ För att lösa problem med oklarheter i den svenskspråkiga översättningen av direktivtexten eller när termerna avviker från vad som har använts i andra språkversioner gör utredningen sammanvägningar, varvid direktivets term på svenska, engelska och franska används.¹⁸⁹ Jag nämner också att det på sidorna 51–53 i SOU 2002:74 Del 1 finns en tabell över de grundläggande termerna på dessa språk i direktivet. I Forssén 2021a anger jag att jag sålunda hade nytta av SOU 2002:74 i arbetet med mina avhandlingar, och poängterade särskilt att utredningen tar med franskan, för att lösa nämnda problem med terminologin.¹⁹⁰ Handledningen från professor Kristoffersson och professor Jan Kellgren (dåför tiden docent) var tillsammans med doktorandutbildningen avgörande för att genomföra projektet. I en av de kurser på utbildningen som hölls av docent Bo H. Lindberg noterade jag att han nämnde vetenskapen som ”ett sammanhållet system av språkliga satser” eller ”ett nedtecknat kunnande”. Det var ett incitament för mig till att inte ta lätt på själva språkfrågan i arbetet med mina avhandlingar, där utredningen SOU 2002:74 blev en del av källmaterialet

¹⁸⁷ Jämför SOU 2002:74 Del 1, s. 17 och 186.

¹⁸⁸ Jämför Forssén 2021a, s. 36.

¹⁸⁹ Jämför SOU 2002:74 Del 1, s. 49. Jämför även Forssén 2021a, s. 36.

¹⁹⁰ Jämför Forssén 2021a, s. 36.

och belägger, genom tillvägagångssättet däri för att lösa terminologiproblem, min uppfattning att engelskan inte ska hållas före svenskan i momsforskningen i Sverige.¹⁹¹

2.5.2 Huvudspår 1 – Rendahl 2009 och Papis-Almansa 2016

2.5.2.1 Översiktlig redogörelse för min uppfattning om tendenserna i de aktuella avhandlingarna för forskningsresultatet avseende implementeringsfrågan

I Forssén 2020c anför jag att neutralitet är ett rättspolitiskt mål med momsens enligt EU-rätten, och att principen om en neutral moms följer primärrättsligt av artikel 113 FEUF samt sekundärrättsligt av skälen 4, 5 och 7 i ingressen till mervärdesskattedirektivet och artikel 1.2 i mervärdesskattedirektivet, men att skattesatserna och undantagen från skatteplikt inte är helt harmoniserade, vilket följer av skäl 7 i ingressen till direktivet. Dock följer av skäl 7 att principen om en neutral moms ändå gäller så att liknande varor och tjänster belastas med lika stort skatteuttag inom varje medlemsstats territorium.¹⁹²

I Forssén 2020c noterar jag att företags gränsöverskridande digitala tillhandahållanden till konsumenter behandlas i Rendahl 2009 med tillämpning av en komparativ metod, och att motivet är att det ska ge ett externt perspektiv på EU-rätten på momsområdet, genom att EU:s regelverk jämförs med GST i Australien och Kanada.¹⁹³ Jag anför där att eftersom Rendahl 2009 sålunda inte har ett internt perspektiv på EU-rätten på momsområdet minskar sannolikheten att forskningsresultatet ska kunna användas av lagstiftaren för att bedöma behovet av anpassning av reglerna i ML i förhållande till bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet,¹⁹⁴ det vill säga en ”negativ tendens” föreligger för implementeringsfrågan. Det framgår av ämnesbeskrivningen att författaren har samma uppfattning om tredjeländer som jämförelseunderlag vid tillämpning av en komparativ metod som jag enligt ovan varnar för i min internationella utblick i Forssén 2011. Författaren hänvisar okritiskt till OECD:s uppgifter om att det bland OECD:s medlemmar endast är USA som inte har en form av moms, utan har en varuskatt (*sales tax*).¹⁹⁵

Forssén 2011 är avfattad efter Rendahl 2009, och det hade varit en fördel för författaren att ha haft tillgång till min avhandling. Enligt min uppfattning har handledaren professor Westberg influerat författaren, som kanske hade tagit intryck av min varning för att okritiskt använda VAT-system eller GST-system i tredjeländer som jämförelseunderlag utan att först undersöka om sådan lagstiftning motsvarar vad som förstås med moms enligt EU-rätten. Det är inget fel i sig att jämföra EU:s regelverk på momsområdet med motsvarande system i tredjeländer, men sådana jämförelser bör ske på så sätt att de inte utgör det enda jämförelseunderlaget. Att tillämpa en komparativ metod utan att något EU-land ingår i undersökningen ger enligt min

¹⁹¹ För övrigt inspirerade Bo H. Lindberg i arbetet vid Södertörns högskola, Institutionen för samhällsvetenskaper, där jag undervisar återkommande sedan 2015 och under de senare åren på området offentlig rätt i samarbete med docent Patricia Jonason. Då gäller det främst EU-rätten och mervärdesskatterätt, men jag har även fått förtroendet att undervisa i andra ämnen inom offentlig rätt än skatterätt.

¹⁹² Jämför Forssén 2020c, s. 726.

¹⁹³ Jämför Forssén 2020c, s. 739 med hänvisning till Rendahl 2009, s. 13.

¹⁹⁴ Jämför Forssén 2020c, s. 739.

¹⁹⁵ Jämför Rendahl 2009, s. 3.

uppfattning typiskt sett en ”negativ tendens” för forskningsresultatets användbarhet för lagstiftarna och rättstillämparna inom EU beträffande implementeringsfrågan.

I Papis-Almansa 2016 tillämpas en rättsdogmatisk metod kompletterad med en komparativ metod, och det jag invänder mot är att komparationen enbart innebär ett externt perspektiv på EU-rätten på momsområdet, genom att jämförelsen sker i förhållande till GST-systemen i tredjeländerna Nya Zeeland och Australien. Det som gör att Papis-Almansa 2016 ändå bör hållas före Rendahl 2009 är enligt min uppfattning att Nya Zeeland är ett intressant jämförelseunderlag bland tredjeländerna i förhållande till EU:s momssystem. Detta eftersom det finns en enkel, principriktig moms utan differentiering av skattesatsen i Nya Zeeland.¹⁹⁶ I det hänseendet hänvisade jag – som nämnts i Avdelning I – i Forssén 2011 till en artikel av professor Leif Mutén,¹⁹⁷ där han anger just detta om Nya Zeeland, vilket jag nämner också i Forssén 2020c.¹⁹⁸ Det borde ha beaktats i Rendahl 2009, även om den avhandlingen författades före Forssén 2011, och det borde ha nämnts i Papis-Almansa 2016 i samband med urvalet av tredjeländer för komparationen.¹⁹⁹ När det gäller sannolikheten för att forskningsresultatet ska bli användbart för lagstiftarna och rättstillämparna inom EU för implementeringsfrågan anger jag enligt ovan en ”negativ tendens”. Det baserar jag på att EU:s regelverk på momsområdet ges ett externt perspektiv i Papis-Almansa 2016 beträffande det komparativa inslaget i tillämpad metod.

2.5.2.2 Språkfrågan i förhållande till min uppfattning om tendenserna i de aktuella avhandlingarna för forskningsresultatet avseende implementeringsfrågan

Rendahl 2009 och Papis-Almansa 2016 är avfattade på engelska, och jag får nämna följande beträffande språkfrågan angående de båda avhandlingarna:

- I källförteckningarna innehåller Rendahl 2009 och Papis-Almansa 2016 i stort sett inga referenser till offentligt tryck i Sverige.
- I de båda avhandlingarna dominerar engelskan beträffande refererad litteratur. Rendahl 2009 innehåller ett antal verk på svenska språket, medan sådana saknas i Papis-Almansa 2016. I Rendahl 2009 hänvisas bland annat till Westberg 1994, vilket inte sker i Papis-Almansa 2016. Öppenheten till andra språk än engelskan i övrigt är också svag i de båda avhandlingarna, med ett visst övertag i det hänseendet för Papis-Almansa 2016.
- Det tillvägagångssätt som jag beskriver ovan som klarläggande vid tolkning av oklara EU-domar används varken i Rendahl 2009 eller i Papis-Almansa 2016, och någon liknande användning av fler än ett officiellt språk inom EU vid tolkning av oklara EU-domar används inte heller av de båda författarna. I Rendahl 2009 nämns beträffande EG-förordningen 1777/2005 att definitionen i momshänseende av tjänster

¹⁹⁶ Jämför Forssén 2020c, s. 742 med hänvisning till Forssén 2011, s. 282.

¹⁹⁷ Jämför Mutén 2006, s. 494. Jämför – som också nämnts i Avdelning I – även mina hänvisningar till Mutén 2006 i Forssén 2011, s. 271 och 282.

¹⁹⁸ Jämför Forssén 2020c, s. 742.

¹⁹⁹ Jag har för min del haft nytta av professor Muténs synpunkter vid arbetet med Forssén 2011 och Forssén 2013 samt tillika när jag 2005 började författa artiklar i Svensk skattetidning och han korrekturläste dessa.

som tillhandahålls på elektronisk väg inte skiljer sig mellan förordningens versioner på tyska, franska, svenska eller engelska.²⁰⁰ Det tyder på en medvetenhet om betydelsen av att göra jämförelser på olika officiella språk inom EU vid läsningen av källor på momsområdet, men detta används inte på något utvecklat sätt i Rendahl 2009, vilket enligt min uppfattning borde ske exempelvis vid tolkningen av EU-domar.

Valet av enbart engelskspråkiga tredjeländer är, som nämnts, inte vägvinnande metodologiskt, och beträffande språkfrågan verkar det som om författarna och deras handledare – medvetet eller omedvetet – anser att användningen av engelska språket ska väga upp brister i metodval. Beträffande Rendahl 2009 får författaren anses ha influerats, i valet av de engelskspråkiga tredjeländerna Australien och Kanada för den komparativa analysen, av professor Westbergs okritiska uppfattning om vilka länder som OECD anser har momssystem. Det beläggs, som ovan nämnts, av att författaren okritiskt hänvisar till OECD:s uppgifter om att det bland OECD:s medlemmar endast är USA som inte har en form av moms. Marta Papis-Almansa har, som nämnts (se avsnitt 2.3), inte svenska som modersmål, men det borde inte ha begränsat referenserna i Papis-Almansa 2016 till avhandlingar i ämnet mervärdesskatterätt i Sverige till att avse endast sådana avhandlingar om de var avfattade på engelska, det vill säga till avse Henkow 2008 och Rendahl 2009. Författaren, som ändå skrev en avhandling i mervärdesskatterätt vid ett universitet i Sverige, borde sålunda inte ha avhållit sig från att också hänvisa till avhandlingar på svenska. Professor Ben J.M. Terra, som var gästprofessor på författarens institution, det vill säga på Institutionen för handelsrätt vid Lunds universitet, var, tillsammans med docent Oskar Henkow vid samma institution, handledare vid arbetet med Papis-Almansa 2016. Professor Terra (från Amsterdams universitet) blev gästprofessor vid Ekonomihögskolan vid Lunds universitet långt innan arbetet med Papis-Almansa 2016 påbörjades 2011. Båda handledarna kunde således assistera vid svårigheter med svenskan vid arbetet med Papis-Almansa 2016.²⁰¹

2.5.3 Huvudspår 2 – Öberg 2001, Senyk 2018 och Ek 2019

2.5.3.1 Översiktlig redogörelse för min uppfattning om tendenserna i de aktuella avhandlingarna för forskningsresultatet avseende implementeringsfrågan

EU-rätten behandlades sparsamt i Öberg 2001, vilket jag nämnde också i Forssén 2020c.²⁰² I Öberg 2001 var metoden ”sedvanligt rättsdogmatisk”, och motiveringen till den sparsamma behandlingen av EU-rätten som rättskälla jämfört med ”de svenska rättskällorna” var att EG:s regelverk ansågs endast ge ”ramarna och måste fyllas ut med nationella regler”.²⁰³ För det ställningstagandet hänvisades i Öberg 2001 till Westberg 1997.²⁰⁴ Emellertid anför jag i

²⁰⁰ Jämför Rendahl 2009, s. 190 och 191.

²⁰¹ För ordnings skull får nämnas att professor Mutén, som jag nämner i närmast föregående avsnitt, professor Ben J.M. Terra och docent Oskar Henkow är samtliga avlidna. Jag har, som nämnts, haft nytta av professor Muténs alster, och så är givetvis fallet vid arbetet med Forssén 2011 och Forssén 2013 angående bl.a. Terra och Kajus 2010 och Terra och Kajus 2012, och Henkow 2008, oavsett den kritik som jag framlägger avseende momsforskningen i Sverige i denna Avdelning II och i Forssén 2020c, det vill säga i Avdelning I i denna bok.

²⁰² Jämför Forssén 2020c, s. 738.

²⁰³ Jämför Öberg 2001, s. 19. Jämför även Forssén 2020c, s. 738.

²⁰⁴ Jämför Öberg 2001, s. 19 med hänvisning till Westberg 1997, s. 26. Jämför även Forssén 2020c, s. 738.

Forssén 2020c att såväl Westberg 1997 som Westberg 1994 i stället borde ha inspirerat till mera EU-rätt i Öberg 2001.²⁰⁵ Jag nämner i Forssén 2020c att Öberg 2001 är den enda avhandling i Sverige förutom mina egna som berör skattesubjektsfrågan, och att Öberg 2001 därvidlag gäller en frågan om hur en avgränsning ska ske mellan en konkursgäldenärs och ett konkursbos skattskyldighet för olika omsättningar.²⁰⁶ Detta berörs i ML som ett av de särskilda fallen av skattskyldighet i 6 kap., vilket regleras av 3 § däri. Någon motsvarande reglering finns inte i mervärdesskattedirektivet. I likhet med frågan om skattskyldighet för moms i enkla bolag och partrederier, som också är ett av de särskilda fallen av skattskyldighet i 6 kap. ML, närmare bestämt enligt 2 § däri, borde EU-rätten inte heller ha behandlats sparsamt i Öberg 2001, utan avsaknaden av en motsvarande uttrycklig reglering i mervärdesskattedirektivet av skattesubjektsfrågan i 6 kap. 3 § ML borde ha manat till beaktande av mera EU-rätt.

Valet av en rättsdogmatisk metod i Öberg 2001 utan någon kompletterande komparativ analys verkar ha baserats på en missriktad uppfattning om EU-rättens betydelse för ämnet. Författaren har tagit fasta på Westberg 1997 utan att testa vad som anförs däri. Jag hade också kunnat fastna på vad som anförs i Westberg 1997 om skattskyldighetsfrågan för enkla bolag, om jag inte, som jag beskriver ovan, hade gått vidare med komparationen med FML. I Öberg 2001 anförs inte att den rättsdogmatiska metoden är särskilt lämpliga för rättsvetenskapliga studier i ämnet mervärdesskatterätt, vilket skulle utgöra vad jag i Forssén 2020c och i denna avdelning betecknar som en rent rättsdogmatisk metod. I stället har en rättsdogmatisk metod använts i Öberg 2001, vilken givetvis kan kallas sedvanlig. Det behöver inte i sig medföra en ”negativ tendens” för att metodvalet ska ge ett forskningsresultat som blir användbart för lagstiftarna och rättstillämparna inom EU beträffande implementeringsfrågan. Ett omfångsrikt material för tolkning och systematisering av gällande rätt enligt EU-rätten på momsområdet kan ge en ”positiv tendens”, även om rättsdogmatiken inte kompletteras med en komparativ analys. Emellertid är det just att EU-rätten behandlas sparsamt, och att så sker med en ogrundad motivering, som gör att en ”negativ tendens” beträffande användbarheten av Öberg 2001 avseende implementeringsfrågan uppkommer, enligt min uppfattning.

I Ek 2019 används den rättsdogmatiska metoden men med en medvetenhet om att den inte är att beteckna som särskilt lämpad för rättsvetenskapliga studier i ämnet mervärdesskatt, varför jag inte betecknar metoden i Ek 2019 som rent rättsdogmatisk. I Forssén 2020c har jag utläst metoden i Ek 2019 som sedvanligt rättsdogmatisk, genom att metoden däri beskrivs som ”traditionell” endast ”i den bemärkelsen att en rättsdogmatisk metod eller utgångspunkt inte är ovanlig i mervärdesskatterättsliga avhandlingar”.²⁰⁷ I linje med vad jag nämner angående Öberg 2001 får jag också beträffande Ek 2019 anföra att ett omfångsrikt material för tolkning och systematisering av gällande rätt enligt EU-rätten på momsområdet kan ge en ”positiv tendens” beträffande användbarheten av forskningsresultatet för implementeringsfrågan, även om rättsdogmatiken inte kompletteras med en komparativ analys. Omfattningen i Ek 2019 betecknar jag som liten beträffande källor såsom förarbeten till ML, Skatteverkets skrivelser och ställningstaganden, material från IFRS (International Financial Reporting Standards) och domar från medlemsstaterna. I Ek 2019 är medvetenheten svag enligt min mening om att inte bara domar i EU-domstolen, utan även nationella prejudicerande domar från medlemsstaterna är betydelsefulla vid tolkning och tillämpning av EU-rätten på momsområdet. I Ek 2019

²⁰⁵ Jämför Forssén 2020c, s. 738.

²⁰⁶ Jämför Forssén 2020c, s. 738.

²⁰⁷ Jämför Forssén 2020c, s. 745 med hänvisning till Ek 2019, s. 33.

hänvisas nämligen endast till fem domar från Högsta förvaltningsdomstolen i Sverige.²⁰⁸ Det begränsade materialet i avhandlingen gör således att jag anser att en ”negativ tendens” beträffande användbarheten av Ek 2019 avseende implementeringsfrågan uppkommer.

I Senyk 2018 anförs inte att en rättsdogmatisk metod är särskilt lämpad för rättsvetenskapliga studier i ämnet mervärdesskatt, och en komparativ metod har enbart fungerat som en inspiration.²⁰⁹ Sålunda betecknar jag tillämpad rättsdogmatisk metod i Senyk 2018 som sedvanligt rättsdogmatisk, i likhet med vad som anförs om tillämpad metod i Öberg 2001 och vad jag har utläst om tillämpad metod i Ek 2019. Jag anser dock att tillvägagångssättet i Öberg 2001 med att behandla EU-rätten sparsamt gör att Senyk 2018 mera liknar Ek 2019 beträffande tillvägagångssättet för att genomföra studien, varvid jag beaktar likheten mellan dem avseende omfånget av material för tolkning och systematisering av gällande rätt på momsområdet.

I Ek 2019 anförs att Senyk 2018 rör fördelningen av beskattningsrätten inom EU, och att analysen sker på ett översiktligt plan med syftet att ge ett helhetsintryck av den fördelningen.²¹⁰ Även om Senyk 2018 tar upp frågor om placeringen av omsättningen när det gäller leveranser och unionsinterna förvärv, vilket nämns i Ek 2019,²¹¹ är det så att det är i Ek 2019 som leveranser och unionsinterna förvärv i mervärdesskatterätten, i enlighet också med titeln på det verket, ges en studie *i* mervärdesskatterätt. Jag anser att Senyk 2018 mera utgör en studie *om* mervärdesskatterätten beträffande vilken medlemsstat som har beskattningsrätten avseende leveranser och unionsinterna förvärv. Enligt min uppfattning avser Senyk 2018, till skillnad från Ek 2019, inte implementeringsfrågan, utan mervärdesskatten berörs mera i ett nationalekonomiskt perspektiv i Senyk 2018. Därmed har jag inte något att invända mot att två avhandlingar med så liknande ämnen har disputerats med den närhet i tiden som är fallet. Senyk 2018 är enligt min mening ett prov utan värde när det gäller ämnet i fråga och frågan om förväntad användbarhet av forskningsresultatet för lagstiftarna och rättstillämparna inom EU, om implementeringsfrågan avses därvidlag. Enligt min uppfattning är det en avhandling *i* ämnet mervärdesskatterätt, och inte en avhandling *om* mervärdesskatt, som bör göras, när det gäller att åstadkomma ett forskningsresultat där en regelkonkurrens mellan mervärdesskattedirektivet och den nationella mervärdesskattelagstiftningen i en medlemsstat såsom Sverige kan identifieras och förslag till lösning presenteras. Jag anser därför att metodvalet i Senyk 2018 inte ger vare sig en ”positiv tendens” eller en ”negativ tendens” beträffande huruvida forskningsresultatet kan förväntas bli användbart för lagstiftarna och rättstillämparna inom EU avseende implementeringsfrågan, om momsfrågan i avhandlingen betraktas i ett nationalekonomiskt perspektiv. Emellertid markerar jag en ”negativ tendens” för Senyk 2018 i förevarande sammanhang på grund av att det däri inte anges att syftet är att göra en nationalekonomisk studie av moms angående leveranser och unionsinterna förvärv, och Senyk 2018, enligt vad jag nämner ovan, liknar Ek 2019 när det gäller den rättsdogmatiska metod som ändå anförs som tillvägagångssättet för studien i Senyk 2018.

²⁰⁸ Jämför även Forssén 2020c, s. 746 och 747.

²⁰⁹ Jämför Senyk 2018, s. 27 och 30, varav följer att en rättsdogmatisk metod (*legal dogmatic method*) tillämpas i avhandlingen och en komparativ metod (*comparative legal study*) har enbart tjänat som en inspiration för avhandlingen, genom vad som där nämns som en *micro-comparison*. Professor Ben J.M. Terra och docent Oskar Henkow var handledare på Senyk 2018, och professor Cécile Brokelind tog över efter docent Oskar Henkow.

²¹⁰ Jämför Ek 2019, s. 22 och 23.

²¹¹ Jämför Ek 2019, s. 22.

2.5.3.2 Språkfrågan i förhållande till min uppfattning om tendenserna i de aktuella avhandlingarna för forskningsresultatet avseende implementeringsfrågan

Öberg 2001 och Ek 2019 är avfattade på svenska, medan Senyk 2018 är avfattad på engelska. Jag får nämna följande beträffande språkfrågan angående Senyk 2018.

Westberg 1994 anförs i samtliga av de tre avhandlingarna.²¹² Det är den enda avhandlingen på svenska språket som anförs i Senyk 2018. Om Westberg 1994 hade utlämnats i Senyk 2018, skulle Senyk 2018, som en avhandling i Sverige om moms, ha visat på en ”negativ tendens” också i ett nationalekonomiskt perspektiv på frågan om fördelningen av beskattningsrätten i medlemsstaterna, eftersom Westberg 1994, med sitt nordiska och EG-rättsliga perspektiv, får anses betydelsefull för den frågan också i det nationalekonomiska perspektivet. Omfattningen i källförteckningen av internationella källor såsom OECD,²¹³ utöver EU-källorna, visar enligt min mening på att Senyk 2018 kunde ha haft ett uttalat nationalekonomiskt perspektiv på fördelningsfrågan, det vill säga att avhandlingen kunde ha skrivits som en avhandling *om* mervärdesskatt därvidlag. I det perspektivet kan enligt min uppfattning en avhandling *om* moms i Sverige avfattad på engelska språket fungera tämligen väl, eftersom betydelsen av att använda det egna språket vid tolkningen av domar från EU-domstolen därvidlag inte blir lika avgörande för exakthet som beträffande en avhandling i Sverige *i* ämnet moms.

En svenskspråkig forskare i Sverige bör dock vara försiktig med att lämna svenskan för engelskan också vid avfattande av en avhandling *om* moms. Det är min inställning, även om jag skriver i första hand på engelska i ett ämne *om* skatt där aspekter utifrån sociologi och nationalekonomi kan anföras, nämligen *fiscal sociology* (skattesociologi).²¹⁴ Det forskningsprojektet startade jag 2015 vid Örebro universitet (JPS), där jag utgjorde en extern resurs i Research Team Tax Law åren 2015 till 2017. Projektet avsåg och avser, om jag ges möjlighet att fortsätta med det, användningen av skattemedel, och jag har som en förstudie författat böckerna ”The Entrepreneur and the Making of Tax Laws – A Swedish Experience of the EU law” och ”Law and Language on The Making of Tax Laws and Words and context – with Legal Semiotics”, vilka båda uppdaterades i fjärde upplagorna i november 2019.²¹⁵

2.5.4 Huvudspår 2 – Henkow 2008 och Lindgren Zucchini 2020

2.5.4.1 Översiktlig redogörelse för min uppfattning om tendenserna i de aktuella avhandlingarna för forskningsresultatet avseende implementeringsfrågan

Beträffande tillämpningen av en rättsdogmatisk metod för rättsvetenskapliga studier i mervärdesskatterätten jämför jag Henkow 2008 och Lindgren Zucchini 2020 med Ek 2019, och betecknar metoden som rent rättsdogmatisk i Henkow 2008 och Lindgren Zucchini 2020 jämfört med en sedvanlig rättsdogmatisk metod som används i Ek 2019. I enlighet med vad jag anför ovan om skillnader mellan å ena sidan Ek 2019 å ena sidan och å andra sidan Öberg 2001 och Senyk 2018 ligger Ek 2019 närmare Henkow 2008 och Lindgren Zucchini 2020 än vad de

²¹² Jämför litteraturförteckningarna i dessa: Öberg 2001, s. 293, Senyk 2018, s. 379 och Ek 2019, s. 315.

²¹³ Jämför Senyk 2018, s. 359–362.

²¹⁴ Jämför min uppsats i ämnet, *The Entrepreneur and the Making of Tax Laws: An introduction of a new branch of Fiscal Sociology*, som finns tillgänglig i fulltext på www.forssen.com.

²¹⁵ Båda böckerna finns tillgängliga i fulltext på www.forssen.com.

båda andra avhandlingarna gör i metodologiskt hänseende. Jag noterar för sammanhanget att professor Ben J.M. Terra, som var handledare för Papis-Almansa 2016 och Senyk 2018, var huvudhandledare för Henkow 2008, där professor Claes Norberg var biträdande handledare, samt att professor Eleonor Kristoffersson var huvudhandledare för Lindgren Zucchini 2020.

Beträffande metodfrågan i Ek 2019, Henkow 2008 och Lindgren Zucchini 2019 har jag anfört att medvetenheten däri är svag angående att nationella prejudicerande domar från medlemsstaterna, och inte enbart domar från EU-domstolen, har betydelse för tolkning och tillämpning av EU-rätten. Jag anför dock att Ek 2019 skiljer sig från Henkow 2008 och Lindgren Zucchini 2020 dels genom att inte anföra att en rättsdogmatisk metod är särskilt lämpad för analysen av mervärdesskatterätten, dels genom att referera till ett bredare material för tolkning och systematisering av gällande rätt på momsområdet. Sålunda har jag inte betecknat den rättsdogmatiska metod som används i Ek 2019 som rent rättsdogmatisk.²¹⁶

I Forssén 2020c konkluderade jag i avsnitt 5.2 att risken med att tillämpa vad jag betecknar som en rent rättsdogmatisk metod, det vill säga att vid metodvalet i momsforskningen utgå från att rättsdogmatiken skulle vara särskilt lämpad såsom anförs i Henkow 2008 eller något som kan väljas reservationslöst såsom sker i Lindgren Zucchini 2020,²¹⁷ är att forskningen till slut innebär att mervärdesskatterätten inte längre behandlas som ett rättsvetenskapligt ämne i Sverige.²¹⁸ Jag anförde att den rättsdogmatiska metoden bör utvecklas, oavsett om den kombineras med en komparativ metod eller med empiriska undersökningar.²¹⁹ Jag har anfört detta också i Forssén 2021a, där jag visar på att metodvalet i Lindgren Zucchini 2020 har lett till avgränsningar som omöjliggör en problematisering av ämnet, sammansatta transaktioner i momshänseende, genom att avdragsrätten inte berörs. Därmed avgränsar författaren bort ett av de kriterier som ingår i vad som utgör mervärdesskatteprincipen enligt artikel 1.2 i mervärdesskattedirektivet, nämligen att däri ska ingå en i princip generell avdragsrätt. Annars är det inte fråga om vad som förstås med moms enligt EU-rätten som undersöks, utan om en bruttoomsättningsskatt (punktskatt), vilket således också bör beaktas av den som gör en komparativ analys och därvidlag använder sig av tredjeländer som jämförelseunderlag.²²⁰

Jag avfärdar inte rättsdogmatiken som metod för forskningen i mervärdesskatterätt, men anför att om rättsdogmatiken inte kompletteras med en komparativ metod, där minst en EU-medlemsstat ingår i jämförelseunderlaget, bör den utvecklas mera för att öka sannolikheten att forskningsresultaten blir användbara avseende implementeringsfrågan. Därvidlag hänvisar jag i

²¹⁶ Jämför Forssén 2020c, s. 747.

²¹⁷ Jämför Henkow 2008, s. 13 och Lindgren Zucchini 2020, avsnitt 2.2 med rubriken *Legal dogmatics*. Jämför även Forssén 2020c, s. 743 med dessa hänvisningar, och där jag anger att det i Henkow 2008 (s. 13) anförs, till stöd för tillämpningen av "a traditional method of juris prudence", att moms system världen över liknar varandra, varför en rent teknisk jämförelse skulle vara särskilt lämpad för mervärdesskatt. Detta stämmer inte. I stället bör beträffande tredjeländer som har ett VAT- eller GST-system noga undersökas om det motsvarar moms enligt EU-rätten, när sådant land berörs i momsforskningen i Sverige. Jämför avsnitt 2.5.2.1, Forssén 2020c, s. 739 och 740 och Forssén 2011, s. 279–287 samt Forssén 2021a, s. 30 och 31 och Björn Forssén, *Momsforskningen i Sverige – vart är den på väg? Del 1*, Tidningen Balans fördjupningsbilaga nr 2/2021 s. 22–28, 26 och 27 (Forssén 2021b). Forssén 2021b finns tillgänglig i fulltext på www.tidningenbalans.se och på www.forssen.com.

²¹⁸ Jämför Forssén 2020c, s. 750.

²¹⁹ Jämför Forssén 2020c, s. 751.

²²⁰ Jämför Forssén 2021a, s. 30 samt även Forssén 2020c, s. 720, 740, 744 och 745 och Forssén 2021b, s. 26–28.

Forssén 2020c till en av mina tidigare i artiklar i JFT, där jag beträffande just sammansatta transaktioner på momsområdet anför att en rättsdogmatisk studie i det hänseendet bör kompletteras med en analys baserad på juridisk semiotik.²²¹ Jag har dessutom skrivit en bok där jag beskriver hur ett verktyg (modell) kan utvecklas till stöd för en metod som tillämpas vid analys av sammansatta transaktioner i momshänseende i forskningen eller exempelvis i en skatteprocess.²²²

2.5.4.2 Språkfrågan i förhållande till min uppfattning om tendenserna i de aktuella avhandlingarna för forskningsresultatet avseende implementeringsfrågan

Henkow 2008 och Lindgren Zucchini 2020 är avfattade på engelska, och jag får nämna följande beträffande språkfrågan angående de båda avhandlingarna.

Genomgången ovan angående mål C-216/97, Gregg, visar att även om rättegångsspråket var engelska krävdes att även det egna språket svenska och franska språket beaktades. Det var den franska språkversionen av domen, vilken förordas av professor Ulf Bernitz och Leo Mulders för att uppnå exakthet vid tolkning av oklara EU-domar, som gjorde att jag kunde bedöma att frågan om uppbörden av moms bör sättas framför frågan om debiteringen av moms, när det gäller upprätthållandet av principen om en neutral moms enligt EU-rätten. Detta visar enligt min uppfattning på faran av att överbetona engelskans betydelse för en avhandling i ämnet mervärdesskatt, såsom sker i Henkow 2008 och Lindgren Zucchini 2020. Lindgren Zucchini 2020 är en avhandling i mervärdesskatterätt genomförd i momsforskningen i Sverige, och det är enligt min uppfattning en avsevärd brist att den inte innehåller något i den löpande texten på svenska språket. Den enda momsavhandlingen på svenska språket som nämns i litteraturförteckningen är Ek 2019 – ej även exempelvis huvudhandledarens Alhager 2001²²³. Lindgren Zucchini 2020 domineras av engelskan, och varken franskan eller den egna svenskan används för tolkning av oklara EU-domar. Leo Mulders varnar därvidlag för det riskabla i att enbart hålla sig till ett språk vid noggrann läsning – ”close reading” – av EU-domar,²²⁴ vilket jag anser mig också visa på genom min språkliga analys av målet Gregg. Forskaren ska självständigt tolka EU-domar etcetera, varför det i sig inte gagnar kvaliteten på analysen i Lindgren Zucchini 2020 att författaren har fått hjälp med att förhöja språket i avhandlingen.²²⁵

Vad som är ännu viktigare är dock att tillämpningen av vad jag betecknar som en rent rättsdogmatisk metod, såsom sker i Henkow 2008 och Lindgren Zucchini 2020, riskerar att

²²¹ Jämför Forssén 2020c, s. 752 och hänvisning där till s. 320 i Forssén 2018a. Jämför samma hänvisning till Forssén 2018a i Forssén 2021a, s. 32. Om ett tredjeland ska ingå i en komparativ analys, föreslår jag att ett Eftaland väljs, bland annat eftersom dessa är exempel på tredjeländer som har momssystem i en EU-rättslig mening (jfr Forssén 2011, s. 283 och även ovan avsnitt 1).

²²² Jämför Björn Forssén, *Vara och tjänst vid sammansatta transaktioner – tolkning och tillämpning enligt mervärdesskattelagen och EU:s mervärdesskattedirektiv*. Utgiven på eget förlag 2020 (Forssén 2020d). I Forssén 2020d skapar jag i kapitel 3 ett verktyg för de fallstudier av sammansatta transaktioner som jag gör i kapitel 4. Forssén 2020d finns (sedan den 23 augusti 2020) tillgänglig i fulltext på www.forssen.com.

²²³ Jämför Lindgren Zucchini 2020, s. 269–277.

²²⁴ Jämför Mulders 2010, s. 58. Jämför även Forssén 2021a, s. 33.

²²⁵ Jämför *Acknowledgements*, där författaren riktar ett särskilt tack till en Louise Ratford “for her work in enhancing the language of this thesis”, dvs. ett tack för hjälpen med att förhöja engelskan i Lindgren Zucchini 2020.

leda till att forskningen till slut innebär att mervärdesskatterätten inte längre behandlas som ett rättsvetenskapligt ämne i Sverige. Det kan aldrig vägas upp av att avhandlingarna avfattas på engelska språket. En utveckling där engelskan utan grundad anledning hålls före svenska språket inom momsforskningen i Sverige bör motverkas av universitet och högskolor.²²⁶

2.6 Konklusioner

Genomgången i avsnitten 2.5.1–2.5.4.2 av valet mellan svenska språket och engelska språket för avfattandet av nämnda avhandlingar i förhållande till en ”positiv tendens” eller en ”negativ tendens” för forskningsresultatet vid olika metodval stöder min uppfattning att engelska språket används – medvetet eller omedvetet – i momsforskningen i Sverige för att väga upp ett forskningsresultat som kan bli negativt för implementeringsfrågan på grund av metodvalet. Detta inverkar menligt på genomförandet av EU-projektet i Sverige, då tillvägagångssättet i momsforskningen i Sverige medför att forskningsresultaten inte blir användbara för lagstiftarna och rättstillämparna inom EU, när det gäller frågan om en framgångsrik implementering av EU-rätten på momsområdet och i första hand av EU:s mervärdesskattedirektiv. Förhållandet ger också negativa återverkningar i förhållande till övriga medlemsstater.

I tabellerna nedan redogör jag för de båda metodologiska huvudspåren enligt Forssén 2020c och denna avdelning avseende berörda avhandlingar, och om en ”positiv tendens” eller ”negativ tendens” kan anses föreligga för förväntat forskningsresultat avseende implementeringsfrågan och huruvida avhandlingen är avfattad på svenska eller engelska språket.

Tabell – huvudspår 1

Avhandling	Metod	Tendens	Språk
Westberg 1994	Komparativ	Positiv	Svenska
Alhager 2001	Rättsdogmatisk kompletterad med komparativ	Positiv	Svenska
Rendahl 2009	Komparativ	Negativ	Engelska
Sonnerby 2010	Rättsdogmatisk kompletterad med komparativ	Positiv	Svenska
Forssén 2011	Rättsdogmatisk kompletterad med komparativ	Positiv	Svenska
Forssén 2013	Rättsdogmatisk kompletterad med komparativ	Positiv	Svenska
Papis-Almansa 2016	Rättsdogmatisk kompletterad med komparativ	Negativ	Engelska

²²⁶ För övrigt noterar jag att i litteraturförteckningen i Lindgren Zucchini 2020 hänvisas liksom i Papis-Almansa 2016 till Henkow 2008 och Rendahl 2009 (jfr avsnitt 2.5.2.2), och till Papis-Almansa 2016, medan däremot Senyk 2018 – också den en momsavhandling i Sverige på engelska – utelämnas, i likhet med vad som är fallet i Lindgren Zucchini 2020 beträffande andra momsavhandlingar i Sverige på svenska språket än Ek 2019. Att Ek 2019, som rättskälla, hålls före Senyk 2018 i Lindgren Zucchini 2020 är betänkligt särskilt då ämnet är liknande i de båda avhandlingarna och anslaget är bredare i Senyk 2018 än i Ek 2019 (jfr avsnitt 2.5.3.1).

Tabell – huvudspår 2

Avhandling	Metod	Tendens	Språk
Öberg 2001	Sedvanligt rättsdogmatisk*	Negativ	Svenska
Henkow 2008	Rent rättsdogmatisk**	Negativ	Engelska
Senyk 2018	Sedvanligt rättsdogmatisk*	Negativ	Engelska
Ek 2019	Sedvanligt rättsdogmatisk*	Negativ	Svenska
Lindgren Zucchini 2020	Rent rättsdogmatisk**	Negativ	Engelska

*[I Öberg 2001 uttalas att en sedvanligt rättsdogmatisk metod tillämpas, och i Senyk 2018 och Ek 2019 utläser jag att tillämpad rättsdogmatisk metod också är att uppfatta som en – i skatterättsforskningen i Sverige – sedvanlig sådan (jfr avsnitt 2.5.3.1).]

**[Beteckningen rent rättsdogmatisk metod använde jag första gången i Forssén 2020c.]

I *huvudspår 1* uppvisar samtliga avhandlingar avfattade på svenska språket en ”positiv tendens”, och metoden i dessa fall är komparativ eller rättsdogmatisk kompletterad med en komparativ metod. Rendahl 2009 är avfattad på engelska och metoden är komparativ. Det som ger en ”negativ tendens” är att avhandlingen uppvisar en ”negativ tendens” på grund av att den saknar ett internt perspektiv på EU-rätten på momsområdet beträffande den komparativa analysen,²²⁷ till skillnad från avhandlingarna som är avfattade på svenska. I Papis-Almansa 2016, som är avfattad på engelska, är metoden rättsdogmatisk kompletterad med en komparativ metod. Emellertid anser jag att den avhandlingen också uppvisar en ”negativ tendens” när det gäller sannolikheten för att forskningsresultatet ska bli användbart för lagstiftarna och rättstillämparna inom EU beträffande implementeringsfrågan, vilket jag baserar på att EU:s regelverk på momsområdet ges ett externt – och inte ett internt – perspektiv även i Papis-Almansa 2016 beträffande det komparativa inslaget i tillämpad metod.²²⁸ Marta Papis-Almansa har inte svenska som modersmål, men det borde inte ha begränsat referenserna i Papis-Almansa 2016 till att avse endast de momsavhandlingar i Sverige som dåför tiden var avfattade på engelska språket, det vill säga Henkow 2008 och Rendahl 2009.²²⁹ Något liknande tillvägagångssätt som jag beskriver som klarläggande vid tolkning av oklara EU-domar, med användning av fler än ett officiellt språk inom EU,²³⁰ används inte heller i Rendahl 2009 eller Papis-Almansa 2016, utan öppenheten gentemot andra språk än engelskan i övrigt betecknar jag som svag i de båda avhandlingarna.²³¹ Min bedömning av språkfrågan i samband med avhandlingarna i huvudspår 1 är sålunda att engelska språket används i momsforskningen i Sverige – medvetet eller omedvetet – för att väga upp ett forskningsresultat som kan förväntas bli negativt för implementeringsfrågan på grund av brister vid metodvalet.

²²⁷ Jämför avsnitt 2.5.2.1.

²²⁸ Jämför avsnitt 2.5.2.1.

²²⁹ Jämför avsnitt 2.5.2.2.

²³⁰ Jämför avsnitten 2.5.1.2 och 2.5.4.2.

²³¹ Jämför avsnitt 2.5.2.2.

I *huvudspår 2* är det också tämligen tydligt beträffande språkfrågan att engelska språket används – medvetet eller omedvetet – för att väga upp ett sannolikt negativt forskningsresultat för implementeringsfrågan på grund av brister vid metodvalet. Angående de sedvanligt rättsdogmatiska avhandlingarna är Öberg 2001 och Ek 2019 avfattade på svenska, medan Senyk 2018 är avfattad på engelska. Jag har markerat ”negativ tendens” för forskningsresultatets användbarhet för implementeringsfrågan för dessa, men Öberg 2001 på svenska och Senyk 2018 på engelska tar ut varandra beträffande språkfrågan. Valet av en rättsdogmatisk metod utan någon kompletterande komparativ analys i Öberg 2001 verkar ha baserats på en missriktad uppfattning om EU-rättens betydelse för ämnet däri, och implementeringsfrågan berörs inte i Senyk 2018, utan mervärdesskatten berörs mera i ett nationalekonomiskt perspektiv däri.²³² Även om Senyk 2018 tar upp frågor om placeringen av omsättningen när det gäller leveranser och unionsinterna förvärv, är det i Ek 2019 som leveranser och unionsinterna förvärv i mervärdesskatterätten ges en studie *i* mervärdesskatterätt. Det är det begränsade materialet däri som gör att jag anser att en ”negativ tendens” uppkommer för användbarheten av Ek 2019 avseende implementeringsfrågan. Senyk 2018 utgör mera en studie *om* mervärdesskatterätten beträffande vilken medlemsstat som har beskattningsrätten avseende leveranser och unionsinterna förvärv, och har mera karaktären av en handledning än en avhandling där implementeringsfrågan behandlas beträffande sådana transaktioner eller så bör Senyk 2018 ses som en avhandling om moms i ett nationalekonomiskt perspektiv. I det sistnämnda perspektivet kunde det ha varit mera befogat att avfatta Senyk 2018 på engelska än om avhandlingen ska uppfattas som en studie *i* mervärdesskatterätt beträffande fördelningen av beskattningsrätten.²³³

Det är dock beträffande tillämpningen av vad jag betecknar som en rent rättsdogmatisk metod i Henkow 2008 och Lindgren Zucchini 2020 som det blir tydligast i *huvudspår 2* att engelska språket används – medvetet eller omedvetet – för att väga upp ett forskningsresultat för implementeringsfrågan som kan förväntas bli negativt på grund av brister vid metodvalet. I avsnitten 2.5.1–2.5.4.2 visar jag att en rent rättsdogmatisk metod riskerar att leda till att forskningen i mervärdesskatterätten inte längre behandlas som ett rättsvetenskapligt ämne. Det kan aldrig vägas upp av att avhandlingarna avfattas på engelska, varför jag anser att en utveckling där engelskan hålls före svenska språket i momsforskningen i Sverige bör motverkas av universitet och högskolor. Detta framför allt vid en fortsatt acceptans av att rättsdogmatiken skulle vara något som metodologiskt är särskilt lämpat för rättsvetenskapliga studier i ämnet mervärdesskatterätt, det vill säga om vad jag benämner en rent rättsdogmatisk metod visar sig bli återkommande inom forskningen i mervärdesskatterätt i Sverige.

3 Svenska språkets ställning inom EU – förarbetena till lagen med anledning av Sveriges anslutning till EU 1995 respektive språklagen i Sverige 2009

Jag avslutar med att kommentera enligt nedan vad som anförs beträffande svenska språkets ställning inom EU enligt förarbetena till lagen (1994:1500) med anledning av Sveriges anslutning till EU 1995 respektive enligt språklagen (2009:600).

I förarbetena till lagen med anledning av Sveriges anslutning till Europeiska unionen (kallas också anslutningslagen eller EU-lagen) anges i avsnitt 19.4 (”Svenska språkets ställning i EU”) att ”det svenska språket får i EU en starkare ställning än i någon annan utomnordisk

²³² Jämför avsnitt 2.5.3.1.

²³³ Jämför avsnitten 2.5.3.1 och 2.5.3.2.

organisation. Det blir ett av unionens officiella språk, vilket inte bara betyder att alla rättsakter och officiella dokument måste finnas i en svensk version, utan också att skriftväxling och muntliga kommunikationer i officiella sammanhang får ske på svenska”. Mot bakgrund av att svenskan som ett av de mindre språken naturligen i praktiken är svagare än de språk som talas av ett större antal människor, ansåg lagstiftaren det ”angeläget att det svenska språket aktivt utnyttjas i umgänget med EU:s institutioner så att rätten att använda det egna språket hålls levande”.²³⁴ I Forssén 2011 nämner jag också att det av 4 § i språklagen, som trädde i kraft den 1 juli 2009, anges att svenska är huvudspråk i Sverige, varvid jag också noterade att det av 13 § andra stycket i språklagen följer att svenskans ställning som officiellt språk i EU ska värnas.²³⁵

Sålunda är det enligt min mening inte förenligt med arbetet med EU-projektet att förminska svenska språkets ställning i momsforskningen i Sverige, genom att fortsätta att hålla engelskan före svenskan såsom jag anser är fallet med stöd av min genomgång av språkfrågan i den forskningen. Av 5 § i språklagen är svenskan som huvudspråk samhällets gemensamma språk, vilket alla som är bosatta i Sverige ska ha tillgång till och som ska kunna användas inom alla samhällsområden. Enligt 6 § i språklagen har det allmänna ett särskilt ansvar för att svenskan används och utvecklas. Det innebär enligt min mening att det allmänna inte ska tilldela medel till forskning där svenska språket hålls efter engelskan, varför alla sådana tendenser inom momsforskningen i Sverige bör motverkas av universitet och högskolor.

Jag argumenterar i denna avdelning för att det nordiska bör lyftas i momsforskningen i Sverige, och att det inte bara gäller nordiska språk, utan också finskan. Det stöds inte bara av min genomgång ovan av språkfrågan, utan också av att språklagen föreskriver i 8 § att ”det allmänna har ett särskilt ansvar för att skydda och främja de nationella minoritetsspråken”. Finska är inte bara ett av EU:s officiella språk, jämte bland annat svenskan, utan finskan har dessutom enligt 7 § i språklagen ställning som minoritetsspråk i Sverige, jämte språken jiddisch, meänkieli, romani chib och samiska, vilka dock inte är officiella språk inom EU.

²³⁴ Jämför prop. 1994/95:19 Del 1, s. 233 och 234.

²³⁵ Jämför Forssén 2011, s. 69.

KÄLLFÖRTECKNING

Offentligt tryck

Regeringens propositioner

prop. 1968:100 (Kungl. Maj:ts proposition till riksdagen med förslag till förordning om mervärdeskatt, m.m.)
prop. 1989/90:111 (Reformerad mervärdeskatt m.m.)
prop. 1994/95:19 (Sveriges medlemskap i Europeiska unionen) Del 1
prop. 1994/95:54 (Ny lag om skatt på energi, m.m.)
prop. 1994/95:56 (Nya lagar om tobaksskatt och alkoholskatt, m.m.)
prop. 1994/95:57 (Mervärdesskatten och EG)
prop. 2010/11:165 (Skatteförfarandet) Del 1

Statens offentliga utredningar (SOU)

SOU 1989:35, Reformerad mervärdeskatt m.m., Del 1
SOU 2002:74, Mervärdesskatt i ett EG-rättsligt perspektiv, Del 1
SOU 2020:31, En ny mervärdesskattelag

EU-källor

Primärrätt

Lissabonfördraget 2007 (trädde i kraft den 1 december 2009)

- Fördraget om EU (reformering av Maastrichtfördraget varigenom EU bildades 1993)
- Fördraget om EU:s funktionssätt (har ersatt EG-fördraget/Romfördraget från 1958)
- EU:s stadga om de grundläggande rättigheterna

Maastrichtfördraget 1993
Romfördraget 1958

Sekundärrätt

Cirkulationsdirektivet (92/12/EEG)
Communication from the Commission to the European Parliament, the Council and the European economic and social committee on the future of VAT Towards a simpler, more robust and efficient VAT system tailored to the single market, COM(2011) 851 final of 6 December, 2011
EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv (77/388/EEG)
EU-kommissionens GRÖNBOK om mervärdesskattens framtid Ett enklare, stabilare och mera effektivt mervärdesskattesystem, KOM(2010) 695 slutlig av den 1 december 2010
Förordningen (EG) nr 883/2004 om samordningen av de sociala trygghetssystemen
Förordningen om social trygghet (EEG) nr 1408/71, som är föregångaren till förordningen (EG) nr 883/2004
Punktskattedirektivet (2008/118/EG), ersatte den 1 april 2010 cirkulationsdirektivet och ersattes i sin tur den 18 mars 2020 av punktskattedirektivet (EU) 2020/262
Rådets beslut 2000/597/EG

Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt

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

EU:s hemsida

Europeiska ombudsmannens språkpolicy, <<https://www.ombudsman.europa.eu>>

EU-språk, <https://europa.eu/european-union/about-eu/eu-languages_sv>

Regler för språkanvändning vid Europeiska unionens domstol, <<https://curia.europa.eu>>

Europakonventionen

Europakonventionens fullständiga titel är: Europeiska konventionen om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna av den 4 november 1950

Litteratur etc.

Alhager, Eleonor (numera Kristoffersson)

- Mervärdesskatt vid omstruktureringar. Iustus förlag 2001 (cit. Alhager 2001).

Alhager, Eleonor och Hiort af Ornäs, Lena

- Rättsfallssamling i EG-moms. Upplaga 2:1, Norstedts Juridik 2009.

Bergström, Sture, Håstad, Torgny, Lindblom, Per Henrik och Rylander, Staffan

- Juridikens termer. Åttonde upplagan. Almqvist & Wiksell Förlag/Liber AB 1997, s. 145 (cit. Bergström m.fl. 1997).

Bernitz, Ulf

- Kapitlet EUROPARÄTTEN, (s. 59-89) i verket Ulf Bernitz – Lars Heuman – Madeleine Leijonhufvud – Peter Seipel – Wiweka Warnling-Nerep – Hans Heinrich Vogel, Finna rätt: Juristens källmaterial och arbetsmetoder, Elfte upplagan, Norstedts Juridik 2010 (cit. Bernitz 2010).

Cejie, Katia

- Comparative Method(s) and Tax Law Research. Svensk Skattetidning 3/2020 s. 145–159 (cit. Cejie 2020).

Ek, Mikael

- Leveranser och unionsinterna förvärv i mervärdesskatterätten. Iustus Förlag AB 2019 (cit. Ek 2019).

Forssén, Björn

- EG-rättslig analys av hänvisningen till inkomstskattens näringsverksamhetsbegrepp för bestämning av begreppet yrkesmässig verksamhet i mervärdesskattelagen. VJS 2007 (cit. Forssén 2007)
- Europatrappan – en normhierarkisk bild vid regelkonkurrens mellan svenska nationella och europarättsliga regler med skatterättsexempel. Tidningen Balans Fördjupningsbilaga 4/2017, s. 15–19.

- Juridisk semiotik och tecken på skattebrott i den artistiska miljön. JFT 5/2018, s. 307–328 (cit. Forssén 2018a).
- Kulturproduktion i enkla bolag och tillämpliga momssatser samt momssituationen för bolag som producerar artistframträdanden. Svensk Skattetidning 2018, s. 646–658 (cit. Forssén 2018b).
- Matematikfällan i forskningen – avseende mervärdesskatterätten. Tidningen Balans Fördjupningsbilaga 2/2020 s. 17–27 (cit. Forssén 2020b).
- Momsforskningen i Sverige – metodfrågor. JFT 6/2020 s. 716–757 (cit. Forssén 2020c). [I denna bok motsvaras Avdelning I av artikeln.]
- Momsforskningen i Sverige – svenska språkets ställning, JFT 6/2021 s. 412–447. [I denna bok motsvaras Avdelning II av artikeln.]
- Momsforskningen i Sverige – vart är den på väg? Del 1, Tidningen Balans fördjupningsbilaga nr 2/2021 s. 22–28 (cit. Forssén 2021b).
- Momsforskningen i Sverige – vart är den på väg? Del 2, Tidningen Balans fördjupningsbilaga nr 2/2021, s. 29–36 (cit. Forssén 2021a).
- Momshandboken. Enligt 1998 års regler. Norstedts Juridik 1998 (cit. Forssén 1998).
- Momshandboken. Enligt 2001 års regler. Norstedts Juridik 2001 (cit. Forssén 2001).
- Momsrullan IV: En handbok för praktiker och forskare (eget förlag 2019). (Forssén 2019a).
- Om rättsliga figurer som inte utgör rättssubjekt – den finska och svenska mervärdesskattelagen i förhållande till EU-rätten, JFT 1/2019, s. 61–70 (cit. Forssén 2019b).
- Skatt- och betalningsskyldighet för moms i enkla bolag och partrederier. Örebro Studies in Law 4/2013 (cit. Forssén 2013).
- Skatt- och betalningsskyldighet för moms i enkla bolag och partrederier, Femte upplagan (eget förlag 2019).
- Skattskyldighet för mervärdesskatt – en analys av 4 kap. 1 § mervärdesskattelagen. Jure Förlag AB 2011 (licentiatavhandling) (cit. Forssén 2011).
- Synpunkter på vissa regler i förslaget till en ny mervärdesskattlag i Sverige – SOU 2020:31, JFT 3/2020, s. 388–399 (cit. Forssén 2020a).
- The Entrepreneur and the Making of Tax Laws: An introduction of a new branch of Fiscal Sociology, uppsats 2009. Tillgänglig på www.forssen.com/PFS Böcker.

- Vara och tjänst vid sammansatta transaktioner – tolkning och tillämpning enligt mervärdesskattelagen och EU:s mervärdesskattedirektiv (eget förlag 2020). (Forssén 2020d).
- Översättning av min doktorsavhandling till engelska: Tax and payment liability to VAT in joint ventures and shipping partnerships, Fifth edition (eget förlag 2019).

Mejlkorrespondens

Om e-brevväxling 2021-08-27 med universitetslektor Marta Papis-Almansa, s. 47

Hemsida

www.forssen.com

Habermas, Jürgen

- Om Europas författning – en essä, Översättning (från tyska) Jim Jakobsson, Ersatz, Stockholm 2011 (cit. Habermas 2011)

Henkow, Oskar (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 (cit. Henkow 2008).

Lindgren Zucchini, Giacomo

- Composite Supplies in the Common System of VAT. Örebro Studies in Law 14/2020 (cit. Lindgren Zucchini 2020).

Mattsson, Nils

- Bolagskonstruktioner och beskattningseffekter. En inkomstskatterättslig studie av handelsbolag och enkla bolag. P.A. Norstedt & Söners Förlag 1974 (cit. Mattsson 1974).

Melin, Stefan

- Juridikens begrepp, 4:e upplagan, Iustus förlag 2010 (cit. Melin 2010)

Melz, Peter

- Mervärdeskatten Rättsliga grunder och problem, Juristförlaget 1990 (cit. Melz 1990).

Moëll, Christina

- Harmoniserade tulltaxor Införlivande, tolkning och tillämpning av internationella regler för varuklassificering, Juristförlaget i Lund 1996 (cit. Moëll 1996).

Mulders, Leo

- Translation at the Court of Justice of the European Communities, i verket Sacha Prechal – Bert van Roermund (eds), The Coherence of EU Law. Oxford University Press 2008, omtryck 2010 (Mulders 2010).

Mutén, Leif

- Export av skattesystem. Skattepolitiska transformations processer i tredje världen, Skattenytt 2006 s. 487-497 (cit. Mutén 2006).

Nergelius, Joakim

- The Constitutional Dilemma of the European Union, Europa Law Publishing, Groningen 2009 (cit. Nergelius 2009).

Olsson, Stefan

- Punktskatter – rättslig reglering i svenskt och europeiskt perspektiv. Iustus förlag 2001 (cit. Olsson 2001).

Papis-Almansa, Marta

- Insurance in European VAT On the Current and Preferred Treatment in the Light of the New Zealand and Australian GST Systems, Lund University 2016 (cit. Papis-Almansa 2016).

Prechal, Sacha

- Directives in EC Law (Second, Completely Revised Edition), Oxford University Press, Oxford 2005 [ingår i serien Oxford EC Law Library] (cit. Prechal 2005).

Ramsdahl Jensen, Dennis

- Merværdiafgiftspligten – en analyse af den afgiftspligtige transaktion, Juridisk Institut Handelshøjskolen, Århus, juli 2003.

Rendahl, Pernilla

- Cross-Border Consumption Taxation of Digital Supplies. IBFD 2009 (cit. Rendahl 2009).

Saukko, Petri

- Arvonlisäveroryhmät. Edita publishing Oy 2005 (cit. Saukko 2005).

Senyk, Mariya

- Territorial Allocation of VAT in the European Union: Alternative approaches towards VAT allocation and their application in the internal market, Department of Business Law, School of Economics and Management, Lund University 2018 (cit. Senyk 2018).

Sonnerby, Mikaela

- Neutral uttagsbeskattning på mervärdesskatteområdet. Norstedts Juridik AB 2010 (cit. Sonnerby 2010).

Stensgaard, Henrik

- Fradragsret for merværdiafgift, Jurist- og Økonomforbundets Forlag 2004.

Ståhl, Kristina

- Aktiebeskattning och fria kapitalrörelser En studie av beskattningen av den löpande avkastningen av aktieinvesteringar på bolags- och ägarnivå mot bakgrund av EG:s fria kapitalmarknad, Iustus förlag 1996 (cit. Ståhl 1996).

- Fusionsdirektivet Svensk beskattning i EG-rättslig belysning, Iustus Förlag AB 2005 (cit. Ståhl 2005).

Ståhl, Kristina, Persson Österman, Roger, Hilling, Maria och Öberg, Jesper

- EU-skatterätt, Tredje upplagan, Iustus förlag 2011 (cit. Ståhl m.fl. 2011).

Terra, Ben J.M. och Kajus, Julie

- A Guide to the European VAT Directive Introduction to the European VAT 2010, Volume 1, IBFD 2010 (cit. Terra och Kajus 2010).
- A Guide to the European VAT Directive, Volume 1, Introduction to the European VAT 2012, IBFD 2012 (cit. Terra och Kajus 2012).

van Doesum, Adrianus Johannes (A.J.)

- Contractuele samenwerkingsverbanden in de btw. Universiteit Tilburg, Nederländerna 2009 (cit. van Doesum 2009).

Virgo, Graham

- Restitution of Overpaid VAT, British Tax Review 1998, s. 582–591.

Westberg, Björn

- Mervärdesskatt – en kommentar. Nerenius & Santéus förlag 1997 (cit. Westberg 1997).
- Mervärdesskattedirektivet – en kommentar. Thomson Reuters 2009 (cit. Westberg 2009).
- Nordisk mervärdesskatterätt – behandlingen av utländska företag, varor eller tjänster inom ramen för nationella lagar. Juristförlaget JF AB 1994 (cit. Westberg 1994).

Öberg, Jesper

- Mervärdesbeskattning vid obestånd, Andra upplagan. Norstedts Juridik AB 2001. (cit. Öberg 2001).

Rättsfall

EU-domstolen

[Hemsida: www.curia.eu]

26/62 (van Gend en Loos), ECLI:EU:C:1963:1, s. 18

6-64 (Costa), ECLI:EU:C:1964:66, s. 18

283/81 (CILFIT), ECLI:EU:C:1982:335, s. 54

C-216/97 (Gregg), ECLI:EU:C:1999:390, s. 20, 54 och 64

C-212/04 (Adeneler m.fl.), ECLI:EU:C:2006:443, s. 19

SAKREGISTER

Alkoholskatt	39	Komparativ metod	10, 21, 44
Avdragsrätt	23	Komparativ rätt	10
Bedrägerier	19	Konkurrensneutraliteten	16
Beskattningsbar person	15, 22	Konkurrensnedvridning	13
Betalningsskyldig	22	Konsumenten	12
Bruttoomsättningsskatt	13, 28, 63	Konsumtionsskatt	12
Collection of the VAT	54	Kumulativa effekter	13
De lege ferenda	25	Latent momskostnad	13
Deduktion	37	Legalitetsprincipen	10
Den som	21	Matematik och logik	37
Detaljisten	13	Matematikfällan i momsforskningen	37
Direkt effekt	18	Mervärdesskatt	10
Dockskåp som en tankebild	37	Mervärdesskatteområdet	16
EES	43	Mervärdesskatteprincipen	13
Effektiv uppbörd av skatten	19	Metodfrågan	20
Efta	43	Metodvalet	20
Efta-domstolen	44	positiv eller negativ tendens förväntat	
Empiriska undersökningar		forskningsresultat	45
i form av enkäter	36	Modell	37
Energiskatt	39	Moms	10
Enkla bolag och partrederier	25	Momsregistrering	38
Etableringsfriheten	15	Momsuppbörden	38
Ett sammanhållet momssystem	17	Neutral moms	13
EU:s institutioner	10	Neutralitet	17
EU-domstolen	44	Näringsidkare	40
EU-konformitet	17	OECD	27, 52, 57
Europadomstolen	44	Officiella språk	
Europakonventionen	38	inom EU	43
Externt perspektiv	29, 45	Perception de la TVA	54
Flerledsskatt	13	Primärrätten	12
Form och tillvägagångssätt	11	Principen om en generell avdragsrätt	13, 16
Fri rörlighet för varor och tjänster	16, 21	Producenten	13
Fyra friheterna	15	Punktskatt	63
Förädlingskedja	12	Punktskattedirektivet	40, 69
Generell avdragsrätt	17, 21	Punktskatter	10, 38
Goods and Services Tax	27	Rangordning metodval	34
Grossisten	13	Reciprocitetsprincipen	13
Grönbok	19, 69	Regelkonkurrens	10, 48
Harmoniseringskrav	10	Registreringskontroll	19
Icke-rättssubjekt	25, 37	Reklamskatt	39
Implementeringsfrågan	12, 29, 48	Rent rättsdogmatisk metod	30, 45
tendenser förväntat forskningsresultat	45	Restkompetens	11
Indirekta skatter	10	Rättsdogmatik	10
Induktion	37	Rättsdogmatisk metod	10, 21, 45
Inre marknad inom EU	13, 15	Rättsdogmatisk metod kompletterad med	
Internt perspektiv	29, 45	en komparativ metod	21, 44
Juridisk semiotik	37		

Rättspolitiska mål för EU:s gemensamma momssystem	17	primärrättslig definition	40
Rättsvetenskaplig studie	10	Tredjeländerna	29
Sales tax.....	57	TTIP	
Sammanslutningar och partrederier.....	25	framtida frihandelsavtal mellan EU och USA	41
Sekundärrätten.....	12	Tull.....	10
Självständighet och originalitet vid avfattande av akademiska avhandlingar	55	Tullrätt	40
Skattebortfall	38	Uppbörderna av momsen	54
Skattebärare	12	Upplagshavare	39
Skatteobjektet	23	Utländsk företagare.....	16
Skattesubjektet	23	Varubegreppet.....	40
Skattesubjektsfrågan.....	26	Varuskatt.....	57
Skatteundandragande	38	Verktyg	37
Skattskyldig	22	Vetenskap	56
Tilldelning av kompetens	10	Ändamålsenlighet	
Tjänst		ett kriterium för akademisk avhandling	53
		Övervälringsprincipen	13