

Momsforskningen i Sverige – studiematerial avseende svenska språkets ställning

Björn Forssén

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

Momsforskningen i Sverige – studiematerial avseende svenska språkets ställning

© Björn Forssén
www.forssen.com

Titel: Momsforskningen i Sverige – studiematerial avseende svenska språkets ställning

FÖRORD

Momsforskningen i Sverige – studiematerial avseende svenska språkets ställning är en bok om forskningen i Sverige i ämnet mervärdesskatterätt som motsvarar en artikel av mig 2021 i Tidskrift utgiven av Juridiska Föreningen i Finland (JFT) samt en engelsk och en finsk språkversion av den.

Artikeln, *Momsforskningen i Sverige – svenska språkets ställning*, publicerades i JFT 6/2021 (s. 412-447). Mervärdesskatt (moms) är en skatt där innehållet i de nationella lagstiftningarna i EU:s medlemsstater styrs av EU-rätten på området, och syftet med artikeln är att behandla momsforskningen i Sverige och svenska språkets ställning inom Europeiska unionen (EU). Jag har skrivit tidigare i JFT bland annat om momsforskningen i Sverige angående metodval i avhandlingarna i ämnet mervärdesskatterätt, och artikeln följer upp den uppfattning som jag då 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.

I artikeln argumenterar jag 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 av språkfrågan, utan också av att språklagen i Sverige föreskriver i 8 § att ”det allmänna har ett särskilt ansvar för att skydda och främja de nationella minoritetsspråken”.

Eftersom finska är ett av minoritetsspråken i Sverige och både svenska och finska är officiella språk i Finland, har jag låtit översätta artikeln till finska och översatt den till engelska. Översättningarna har i båda fallen skett mening för mening. Sålunda har jag kunnat sammanställa denna bok, som utgör ett studiematerial avseende svenska språkets ställning inom momsforskningen i Sverige, där läsarna kan jämföra originalversionen på svenska av artikeln med översättningarna av den till engelska respektive finska.

Denna bok är tänkt att fungera som ett studiematerial för studenter och forskare inom mervärdesskatterätten vilka gör komparativa analyser av ämnet, där svenska språket jämförs med andra officiella EU-språk. Boken kan också vara av intresse för aktörerna i processer där jämförelser av svenskan med andra språk aktualiseras.

Stockholm i januari 2023
Björn Forssén

INNEHÅLL

FÖRKORTNINGAR, s. 9

Momsforskningen i Sverige – svenska språkets ställning, s. 10

1 Inledning, s. 10

2 Avhandlingar om moms i Sverige vilka kommenteras beträffande språkfrågan, s. 12

2.1 Indelningen av momsforskningen i Sverige i två huvudspår metodologiskt, s. 12

2.2 Tendenser för positivt eller negativt forskningsresultat beroende på metodvalet, s. 12

2.3 Positiva eller negativa tendenser för forskningsresultatet avseende implementeringsfrågan vid olika metodval samt uppgift om språkval i avhandlingarna, s. 13

2.4 Implementeringsfrågan gäller att identifiera och lösa en regelkonkurrens mellan den nationella mervärdesskattelagstiftningen och mervärdesskattedirektivet, s. 15

2.5 Kommentarer av avhandlingarna enligt de båda huvudspåren angående tillämpad metod och språkfrågan, s. 16

2.5.1 Huvudspår 1 – Forssén 2011, Forssén 2013, Westberg 1994, Alhager 2001 och Sonnerby 2010, s. 16

2.5.1.1 Översiktlig redogörelse för min uppfattning om tendenserna i de aktuella avhandlingarna för forskningsresultatet avseende implementeringsfrågan, s. 16

2.5.1.2 Språkfrågan i förhållande till min uppfattning om tendenserna i de aktuella avhandlingarna för forskningsresultatet avseende implementeringsfrågan, s. 21

2.5.2 Huvudspår 1 – Rendahl 2009 och Papis-Almansa 2016, s. 25

2.5.2.1 Översiktlig redogörelse för min uppfattning om tendenserna i de aktuella avhandlingarna för forskningsresultatet avseende implementeringsfrågan, s. 25

2.5.2.2 Språkfrågan i förhållande till min uppfattning om tendenserna i de aktuella avhandlingarna för forskningsresultatet avseende implementeringsfrågan, s. 26

2.5.3 Huvudspår 2 – Öberg 2001, Senyk 2018 och Ek 2019, s. 27

2.5.3.1 Översiktlig redogörelse för min uppfattning om tendenserna i de aktuella avhandlingarna för forskningsresultatet avseende implementeringsfrågan, s. 27

2.5.3.2 Språkfrågan i förhållande till min uppfattning om tendenserna i de aktuella avhandlingarna för forskningsresultatet avseende implementeringsfrågan, s. 30

2.5.4 Huvudspår 2 – Henkow 2008 och Lindgren Zucchini 2020, s. 30

2.5.4.1 Översiktlig redogörelse för min uppfattning om tendenserna i de aktuella avhandlingarna för forskningsresultatet avseende implementeringsfrågan, s. 30

2.5.4.2 Språkfrågan i förhållande till min uppfattning om tendenserna i de aktuella avhandlingarna för forskningsresultatet avseende implementeringsfrågan, s. 32

2.6 Konklusioner, s. 33

3 Svenska språkets ställning inom EU – förarbetena till lagen med anledning av Sveriges anslutning till EU 1995 respektive språklagen i Sverige 2009, s. 35

The VAT research in Sweden – the position of the Swedish language, p. 37

1 Introduction, p. 37

2 Theses on VAT in Sweden commented regarding the language issue concerning the VAT research in Sweden, p. 39

2.1 The division of the VAT research in Sweden into two methodological main tracks, p. 39

2.2 Tendencies for a positive or a negative research result depending on the choice of method, p. 39

2.3 Positive or negative tendencies for the research result regarding the implementation question at different choices of method and information on choice of language in the theses, p. 40

2.4 The implementation question is about identifying and resolving a rule competition between the national VAT legislation and the VAT Directive, p. 43

2.5 Comments of the theses according to the two main tracks regarding applied method and the language issue, p. 43

2.5.1 Main track 1 – Forssén 2011, Forssén 2013, Westberg 1994, Alhager 2001 and Sonnerby 2010, p. 43

2.5.1.1 An overview of the review of my conception of the tendencies in the present theses for the research result regarding the implementation question, p. 43

2.5.1.2 The language issue in relation to my conception about the tendencies in the present theses for the research result regarding the implementation question, p. 48

2.5.2 Main track 1 – Rendahl 2009 and Papis-Almansa 2016, p. 53

2.5.2.1 An overview of the review of my conception of the tendencies in the present theses for the research result regarding the implementation question, p. 53

2.5.2.2 The language issue in relation to my conception about the tendencies in the present theses for the research result regarding the implementation question, p. 54

2.5.3 Main track 2 – Öberg 2001, Senyk 2018 and Ek 2019, p. 55

2.5.3.1 An overview of the review of my conception of the tendencies in the present theses for the research result regarding the implementation question, p. 55

2.5.3.2 The language issue in relation to my conception about the tendencies in the present theses for the research result regarding the implementation question, p. 58

2.5.4 Main track 2 – Henkow 2008 and Lindgren Zucchini 2020, p. 58

2.5.4.1 An overview of the review of my conception of the tendencies in the present theses for the research result regarding the implementation question, p. 58

2.5.4.2 The language issue in relation to my conception about the tendencies in the present theses for the research result regarding the implementation question, p. 60

2.6 Conclusions, p. 61

3 The position of the Swedish language within the EU – the preparatory work to the Act concerning Sweden’s accession to the EU in 1995 and the Language Act and the Language Act of Sweden in 2009, p. 64

ALV-tutkimus Ruotsissa – ruotsin kielen asema, s. 66

1 Johdanto, s. 66

2 Arvonlisäverosta Ruotsissa tehdyt väitöskirjat, joita kommentoidaan kielikysymyksen osalta, s. 68

2.1 Ruotsin arvonlisäverotutkimuksen jaottelu kahteen menetelmälliseen pääväylään, s. 68

2.2 Tutkimustuloksen positiiviset tai negatiiviset tendenssit menetelmävalinnan mukaan, s. 68

2.3 Tutkimustuloksen positiiviset tai negatiiviset tendenssit täytäntöönpanokysymyksessä eri menetelmävalintojen osalta sekä tutkimusten kielivalinta, s. 69

2.4 Täytäntöönpanokysymyksellä tarkoitetaan kansallisen arvonlisäverolainsäädännön ja arvonlisäverodirektiivin välisen normikonkurrenssin tunnistamista ja ratkaisemista, s. 72

2.5 Väitöskirjojen kommentointi molempien pääväylien mukaisesti niissä käytettyyn menetelmään ja kielikysymykseen liittyen, s. 73

2.5.1 Pääväylä 1 – Forssén 2011, Forssén 2013, Westberg 1994, Alhager 2001 ja Sonnerby 2010, s. 73

2.5.1.1 Yleiskatsaus käsityksestäni kyseisten tutkimusten tutkimustulosten tendensseistä täytäntöönpanokysymyksessä, s. 73

2.5.1.2 Kielikysymys suhteessa käsitykseeni kyseisten väitöskirjojen tutkimustulosten tendensseistä täytäntöönpanokysymyksessä, s. 78

2.5.2 Pääväylä 1 – Rendahl 2009 ja Papis-Almansa 2016, s. 83

2.5.2.1 Yleiskatsaus käsityksestäni kyseisten väitöskirjojen tutkimustulosten tendensseistä täytäntöönpanokysymyksessä, s. 83

2.5.2.2 Kielikysymys suhteessa käsitykseeni kyseisten väitöskirjojen tutkimustulosten tendensseistä täytäntöönpanokysymyksessä, s. 85

2.5.3 Pääväylä 2 – Öberg 2001, Senyk 2018 ja Ek 2019, s. 86

2.5.3.1 Yleiskatsaus käsityksestäni kyseisten väitöskirjojen tutkimustulosten tendensseistä täytäntöönpanokysymyksessä, s. 86

2.5.3.2 Kielikysymys suhteessa käsitykseeni kyseisten väitöskirjojen tutkimustulosten tendensseistä täytäntöönpanokysymyksessä, s. 89

2.5.4 Pääväylä 2 – Henkow 2008 ja Lindgren Zucchini 2020, s. 90

2.5.4.1 Yleiskatsaus käsityksestäni kyseisten väitöskirjojen tutkimustulosten tendensseistä täytäntöönpanokysymyksessä, s. 90

2.5.4.2 Kielikysymys suhteessa käsitykseeni kyseisten väitöskirjojen tutkimustulosten tendensseistä täytäntöönpanokysymyksessä, s. 92

2.6 Johtopäätökset, s. 93

3 Ruotsin kielen asema EU:ssa – lakien esivalmistelu liittyen Ruotsin liittymiseen EU:hun 1995 sekä kielilait Ruotsissa 2009, s. 96

KÄLLFÖRTECKNING, s. 98

FÖRKORTNINGAR

C, curia (om EU-domstolen)

ECLI, European Case Law Identifier

EEG, Europeiska ekonomiska gemenskaperna

EES, Europeiska ekonomiska samarbetsområdet

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

EG, Europeiska gemenskaperna

EU, Europeiska unionen eller unionen

FEU, Fördraget om EU/eng., the Treaty of European Union (TEU)

FEUF, Fördraget om EU:s funktionssätt/eng., the Functional Treaty

FML, finska mervärdesskattelagen (1501/1993)

GST, Goods and Services Tax

JFT, Tidskrift utgiven av Juridiska Föreningen i Finland

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

ML, mervärdesskattelagen (1994:200)/fi., Arvonlisäverolakia (AVL)/eng., value-added tax act

Moms, mervärdesskatt/fi., Arvonlisävero (ALV)/eng., value-added tax (VAT)

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

Prop., Regeringens proposition

s., sida/-or

SFL, skatteförfarandelagen (2011:1244)

SFS, svensk författningssamling

SOU, statens offentliga utredningar

www, worldwide web

Björn Forssén, juris doktor, advokat, f.d. byrådirektör, Stockholm

Momsforskningen i Sverige – svenska språkets ställning

1 Inledning

Tidigare har jag skrivit i JFT om momsforskningen i Sverige och då angående metodfrågorna.¹ I denna artikel 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 Europeiska unionen (EU) också trängs undan av engelskan i forskningen. Dessa aspekter benämner jag här språkfrågan i momsforskningen i Sverige.

Mervärdesskatt (moms) 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,² 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 1973.³

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.⁴ 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

¹ Se Björn Forssén, *Momsforskningen i Sverige – metodfrågor*. JFT 6/2020, s. 716–757 (Forssén 2020a). Forssén 2020a finns tillgänglig i fulltext på www.forssen.com.

² Efta: Europeiska frihandelssammanslutningen, på engelska *European Free Trade Association* (EFTA).

³ 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”).

⁴ 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 i Fördraget om EU och artiklarna 20.2 d och 24 fjärde stycket i Fördraget om EU:s funktionssätt (FEUF).

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, 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,⁵ 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.⁶ Jag använde finska mervärdesskattelagen 30.12.1993/1501, FML, komparativt vid analysen av svenska mervärdesskattelagen (1994:200), ML.⁷ FML tog jag del av i den officiella svenska språkversionen.⁸

⁵ 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.

⁶ Petri Saukko, *Arvonlisäveroryhmät*. Edita publishing Oy 2005 (Saukko 2005). Jämför s. 35 i Björn Forssén, *Skatt- och betalningsskyldighet för moms i enkla bolag och partrederier*. Örebro Studies in Law 4/2013 (doktorsavhandling) (Forssén 2013). Forssén 2013 finns tillgänglig i fulltext i databasen DiVA (www.diva-portal.org) och på www.forssen.com. Femte upplagan av doktorsavhandlingen (2019) och min översättning av den till engelska (2019), *Tax and payment liability to VAT in joint ventures and shipping partnerships*, Fifth edition (eget förlag), finns tillgängliga i fulltext på www.forssen.com och i tryckta versioner hos Kungliga biblioteket i Stockholm och hos Lunds universitetsbibliotek. *Arvonlisäveroryhmät*, på svenska Mervärdesskattegrupper – jfr Forssén 2013, s. 54.

⁷ Jag redogör för bl.a. komparationen i avhandlingen mellan ML och FML i 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 (Forssén 2019). Forssén 2019 finns tillgänglig i fulltext på min hemsida, www.forssen.com.

⁸ Jämför Forssén 2013, s. 35.

2 Avhandlingar om moms i Sverige vilka kommenteras beträffande språkfrågan

2.1 Indelningen av momsforskningen i Sverige i två huvudspår metodologiskt

I Forssén 2020a skrev jag, som ovan nämnts, om momsforskningen i Sverige angående metodfrågorna, varvid jag gick igenom elva avhandlingar från 1994 till 2020.⁹ Tio av dessa är doktorsavhandlingar och en är en licentiatavhandling, där mina avhandlingar i ämnet ingår: min licentiatavhandling (från 2011)¹⁰ och 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
- tillämpning av enbart en rättsdogmatisk metod (huvudspår 2).¹¹

I Forssén 2020a 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 2020a 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 mervärdesskattelagstiftningar 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.¹²

⁹ Se Forssén 2020a, s. 732 och 733, där jag listar de elva avhandlingarna.

¹⁰ Björn Forssén, *Skattskyldighet för mervärdesskatt – en analys av 4 kap. 1 § mervärdesskattelagen*. Jure Förlag AB 2011 (licentiatavhandling) (Forssén 2011). Forssén 2011 finns tillgänglig i fulltext i databasen DiVA (www.diva-portal.org) och på www.forssen.com.

¹¹ Jämför Forssén 2020a, s. 739–747.

¹² Jämför Forssén 2020a, s. 748–750. VAT, value-added tax, förkortning på engelska av mervärdesskatt. GST, förkortning av Goods and Services Tax.

- 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.¹³

Att Senyk 2018 inte kom med i Forssén 2020a 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.

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

- Björn Westberg, Nordisk mervärdesskatterätt – behandlingen av utländska företag, varor eller tjänster inom ramen för nationella lagar, Juristförlaget JF AB 1994. (Westberg 1994).
 - Tillämpad metod: *komparativ*. ”Positiv tendens”.¹⁴ Avhandlingen är avfattad på *svenska* och framlades vid Stockholms universitet, Juridiska fakulteten.
- Eleonor Alhager (numera Kristoffersson), Mervärdesskatt vid omstruktureringar. Iustus förlag 2001 (Alhager 2001).

¹³ Jämför Forssén 2020a, s. 750–752.

¹⁴ 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 2020a (på s. 736). Därför behandlar jag inte Westberg 1994 för sig i denna artikel, utan hänför avhandlingen till huvudspår 1 i samband med bedömningen av språkfrågan.

- 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.
- Pernilla Rendahl, Cross-Border Consumption Taxation of Digital Supplies. IBFD 2009. (Rendahl 2009).¹⁵
 - 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.
- Mikaela Sonnerby, Neutral uttagsbeskattning på mervärdesskatteområdet. Norstedts Juridik AB 2010 (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 2013.¹⁶
 - 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).
- 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).
 - Tillämpad metod: *rättsdogmatisk metod kompletterad med en komparativ metod* tillämpas. Då forskaren har polska och inte svenska som modersmål,¹⁷ 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).

¹⁵ Avhandlingen är från 2008. I denna artikel hänvisar jag till den utgivna boken: Rendahl 2009.

¹⁶ I Forssén 2020a 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 artikel hänför jag, mot bakgrund av metodvalet, Forssén 2011 och Forssén 2013 till huvudspar 1 i samband med bedömningen av språkfrågan.

¹⁷ Enligt min avstämning via e-brevväxling 2021-08-27 med universitetslektor Marta Papis-Almansa.

Huvudspår 2

- Jesper Öberg, Mervärdesbeskattning vid obestånd. Andra upplagan. Norstedts Juridik AB 2001 (Öberg 2001).¹⁸
 - Tillämpad metod: *rättsdogmatisk*. ”Negativ tendens”.¹⁹ Avhandlingen är avfattad på *svenska* och framlades vid Stockholms universitet, Juridiska institutionen.
- 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).²⁰
 - 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.
- Mikael Ek, Leveranser och unionsinterna förvärv i mervärdesskatterätten. Iustus Förlag AB 2019 (Ek 2019).
 - Tillämpad metod: *rättsdogmatisk*. ”Negativ tendens”. Avhandlingen är avfattad på *svenska* och framlades vid Uppsala universitet, Juridiska institutionen.
- Giacomo Lindgren Zucchini, Composite Supplies in the Common System of VAT. Örebro Studies in Law 14/2020 (Lindgren Zucchini 2020).²¹
 - 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).

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

Jag inledde Forssén 2020a 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

¹⁸ Avhandlingen är från 2000. I denna artikel hänvisar jag till den utgivna boken: Öberg 2001.

¹⁹ I Forssén 2020a 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 artikel, utan hänför avhandlingen till huvudspår 2 i samband med bedömningen av språkfrågan.

²⁰ Avhandlingen är från 2007. I denna artikel hänvisar jag till den utgivna boken: Henkow 2008.

²¹ Lindgren Zucchini 2020 finns tillgänglig i fulltext i databasen DiVA (www.diva-portal.org).

det hänseendet behandlade jag användningen av metoder för att i momsforskningen analysera implementeringen i ML av direktivbestämmelserna.²² Jag delade in genomgången metodologiskt i de båda huvudspår som jag följer också i denna artikel, 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 2020a 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.²³

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.²⁴ 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.²⁵

²² Jämför Forssén 2020a, s. 716.

²³ Jämför Forssén 2020a, s. 735.

²⁴ Jämför Forssén 2020a, s. 735 med hänvisning till Forssén 2011 s. 71, 72, 279–297 (*Bilaga 2 – Internationell utblick*) och, angående min utlandsenkät för huvudfrågan, 349.

²⁵ Jämför Forssén 2011, s. 72.

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.²⁶ 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 2019 nämner jag detta och samtidigt att direktivets benämning på skattesubjektet inte har införts i FML.²⁷ Sålunda togs mitt förslag beträffande huvudfrågan i Forssén 2011 väl upp av lagstiftaren.

I Forssén 2020a 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.²⁸ I Forssén 2020b upprepade jag från Forssén 2013 och Forssén 2019 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,²⁹ vilket jag även upprepade i Forssén 2020a,³⁰ och tillika gör här.

I Forssén 2020b 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.³¹ I SOU 2020:31 föreslås också en ny regel i en ny mervärdesskattelag, vilket innebär att en delägare i

²⁶ Jämför Forssén 2013, s. 49.

²⁷ Jämför Forssén 2019, s. 63.

²⁸ Se Björn Forssén, Synpunkter på vissa regler i förslaget till en ny mervärdesskattelag i Sverige – SOU 2020:31. JFT 3/2020 s. 388–399 (Forssén 2020b). Forssén 2020b finns tillgänglig i fulltext på www.forssen.com.

²⁹ Jämför Forssén 2020b, s. 394, Forssén 2013 s. 225 och 226 och Forssén 2019, s. 70.

³⁰ Jämför Forssén 2020a, s. 736.

³¹ Jämför Forssén 2020b, s. 394 och 395.

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 2020:31.³² Beträffande den nya 4 kap. 16 § som föreslås i SOU 2020:31 anför jag i Forssén 2020b 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.³³

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 2020a 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.³⁴ I mitt avhandlingsarbete hade jag nytta av att studera bland annat dessa båda verk av professor Björn Westberg, vilket jag nämner i Forssén 2020a.³⁵ 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.”.³⁶ Härvidlag upprepar jag även från Forssén 2020a, att det i Westberg 1994 också anfördes att mervärdesskatten dåförtiden hade behandlats utomordentligt sparsamt i den rättsvetenskapliga litteraturen.³⁷ Från mervärdesskatterättslig synpunkt hade enkla bolag och partrederier nästan inte berörts alls. I mitt avhandlingsarbete använde jag även bland annat professor Nils Mattssons avhandling från 1974.³⁸ 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

³² Jämför Forssén 2020b, s. 392.

³³ Jämför Forssén 2020b, s. 395 med hänvisning till Forssén 2013, avsnitt 5.3.

³⁴ Jämför Forssén 2020a, s. 737 med hänvisning till s. 17 i Björn Westberg, Mervärdesskatt – en kommentar. Nerenius & Santérus förlag 1997 (Westberg 1997).

³⁵ Jämför Forssén 2020a, s. 738.

³⁶ Jämför Westberg 1997, s. 35.

³⁷ Jämför Forssén 2020a, s. 737 med hänvisning till Westberg 1994, s. 27.

³⁸ 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.

föregångaren till ML.³⁹ 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.⁴⁰ Jag anför i Forssén 2020a att det perspektivet ökar sannolikheten för att forskningsresultatet ska bli användbart för lagstiftaren och rättstillämparna beträffande implementeringsfrågan.⁴¹ 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 avvikelserna från direktivbestämmelsen i lagrummet i ML ändock föreföll leda till samma resultat vid nationella inkrämsöverlåtelser.⁴² 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 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.⁴³ Sålunda ger en *komparativ metod* också en ”positiv tendens” för implementeringsfrågan, om valet av utländsk rätt för komparationen är relevant för den.

³⁹ Se Mattsson 1974, s. 137, där noten i fråga återfinns.

⁴⁰ Jämför Alhager 2001, s. 26 och 27 vartill jag hänvisar på s. 741 i Forssén 2020a.

⁴¹ Jämför Forssén 2020a, s. 741 och 742.

⁴² Jämför Alhager 2001, s. 411.

⁴³ Jämför Alhager 2001, s. 26.

I Sonnerby 2010 används också en *rättsdogmatisk metod kompletterad med en komparativ metod*, och jag har i Forssén 2020a 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.⁴⁴ Det anförs att ”en komparativ metod bidrar till att förstå det egna rättssystemet bättre och se nya möjligheter”.⁴⁵ 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 OECD⁴⁶ 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.⁴⁷ 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 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 2020a med hänvisning till Forssén 2011,⁴⁸ vartill jag återkommer i avsnitt 2.5.2.1.

⁴⁴ Jämför Forssén 2020a, s. 740.

⁴⁵ Jämför Sonnerby 2010, s. 30 vartill jag hänvisar på s. 741 i Forssén 2020a.

⁴⁶ 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).

⁴⁷ Jämför Forssén 2011, s. 279

⁴⁸ Jämför Forssén 2020a, s. 740, där jag i förevarande hänseende hänvisar till Forssén 2011, s. 279–287.

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 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).⁴⁹ Emellertid behöver EU-domstolen ha ett gemensamt språk för sina överläggningar,

⁴⁹ Dom CILFIT, mål 283/81, ECLI:EU:C:1982:335. Jämför Forssén 2011, s. 68 och Forssén 2013, s. 46.

vilket av tradition är franska.⁵⁰ 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.⁵¹ I en uppföljning till Forssén 2020a 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.⁵² 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.⁵³ 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 momspåslag 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.⁵⁴

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.⁵⁵ 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), eftersom jag ville läsa framför allt A.J. van Doesums doktorsavhandling, *Contractuele samenwerkingsverbanden in de btw*, på nederländska (så långt som möjligt).⁵⁶ Sålunda

⁵⁰ Jämför Regler för språkanvändning vid Europeiska unionens domstol, <<https://curia.europa.eu>> (besökt 2021-09-06).

⁵¹ Jämför Forssén 2011, s. 69 med hänvisning till Ulf Bernitz, Europarätten, i verket Ulf Bernitz – Lars Heuman – Madeleine Leijonhufvud – Peter Seipel – Wiweka Warnling-Nerep – Hans-Heinrich Vogel, *Finna rätt Juridikens källmaterial och arbetsmetoder. Elfte upplagan. Norstedts Juridik AB 2010* (Bernitz 2010), s. 59–89, 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.

⁵² 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.

⁵³ Jämför Mulders 2010, s. 58, Forssén 2011, s. 69 och Forssén 2021a, s. 33. Jämför även Forssén 2013, s. 47.

⁵⁴ Jämför Forssén 2020a, 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.

⁵⁵ Jämför Forssén 2011, s. 357.

⁵⁶ Se Adrianus Johannes van Doesum, *Contractuele samenwerkingsverbanden in de btw*. Universiteit van Tilburg 2009, s. 243 (doktorsavhandling från den 23 juni 2009).

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.⁵⁷ 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.⁵⁸

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 artikel 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 förminskas 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 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.

⁵⁷ 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”).

⁵⁸ Jämför Forssén 2011, s. 289.

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.⁵⁹ I Forssén 2021a nämner jag att utredningen gällde terminologin i ML jämförd med sjätte mervärdesskattedirektivet.⁶⁰ 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.⁶¹ 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.⁶²Handledningen 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

⁵⁹ Jämför SOU 2002:74 Del 1, s. 17 och 186.

⁶⁰ Jämför Forssén 2021a, s. 36.

⁶¹ Jämför SOU 2002:74 Del 1, s. 49. Jämför även Forssén 2021a, s. 36.

⁶² 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.⁶³

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 2020a 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.⁶⁴

I Forssén 2020a 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.⁶⁵ 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,⁶⁶ 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*).⁶⁷

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

⁶³ 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.

⁶⁴ Jämför Forssén 2020a, s. 726.

⁶⁵ Jämför Forssén 2020a, s. 739 med hänvisning till Rendahl 2009, s. 13.

⁶⁶ Jämför Forssén 2020a, s. 739.

⁶⁷ 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.⁶⁸ I det hänseendet hänvisade jag i Forssén 2011 till en artikel av professor Leif Mutén,⁶⁹ där han anger just detta om Nya Zeeland, vilket jag nämner också i Forssén 2020a.⁷⁰ 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.⁷¹ 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

⁶⁸ Jämför Forssén 2020a, s. 742 med hänvisning till Forssén 2011, s. 282.

⁶⁹ 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.

⁷⁰ Jämför Forssén 2020a, s. 742.

⁷¹ 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.⁷² 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 moms system. 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 2016.⁷³

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 2020a.⁷⁴ 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”.⁷⁵ För det ställningstagandet hänvisades i Öberg 2001 till Westberg 1997.⁷⁶ Emellertid anför jag i Forssén

⁷² Jämför Rendahl 2009, s. 190 och 191.

⁷³ 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. A Guide to the European VAT Directives, av Ben J.M. Terra och Julie Kajus (IBFD Amsterdam), och Henkow 2008, oavsett den kritik som jag framlägger avseende momsforskningen i Sverige i denna artikel och i Forssén 2020a.

⁷⁴ Jämför Forssén 2020a, s. 738.

⁷⁵ Jämför Öberg 2001, s. 19. Jämför även Forssén 2020a, s. 738.

⁷⁶ Jämför Öberg 2001, s. 19 med hänvisning till Westberg 1997, s. 26. Jämför även Forssén 2020a, s. 738.

2020a att såväl Westberg 1997 som Westberg 1994 i stället borde ha inspirerat till mera EU-rätt i Öberg 2001.⁷⁷ Jag nämner i Forssén 2020a 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.⁷⁸ 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 2020a och i denna artikel 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 2020a 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”.⁷⁹ 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

⁷⁷ Jämför Forssén 2020a, s. 738.

⁷⁸ Jämför Forssén 2020a, s. 738.

⁷⁹ Jämför Forssén 2020a, s. 745 med hänvisning till Ek 2019, s. 33.

hänvisas nämligen endast till fem domar från Högsta förvaltningsdomstolen i Sverige.⁸⁰ 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 anføres inte att en rättsdogmatisk metod är särskilt lämpad för rättsvetenskapliga studier i ämnet mervärdesskatt, och en komparativ metod har enbart fungerat som en inspiration.⁸¹ Sålunda betecknar jag tillämpad rättsdogmatisk metod i Senyk 2018 som sedvanligt rättsdogmatisk, i likhet med vad som anføres 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 anføres 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.⁸² Även om Senyk 2018 tar upp frågor om placeringen av omsättningen när det gäller leveranser och unionsinterna förvärv, vilket nämns i Ek 2019,⁸³ 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 anføres som tillvägagångssättet för studien i Senyk 2018.

⁸⁰ Jämför även Forssén 2020a, s. 746 och 747.

⁸¹ 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.

⁸² Jämför Ek 2019, s. 22 och 23.

⁸³ 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.⁸⁴ 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,⁸⁵ 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).⁸⁶ 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 2019.⁸⁷

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

⁸⁴ Jämför litteraturförteckningarna i dessa: Öberg 2001, s. 293, Senyk 2018, s. 379 och Ek 2019, s. 315.

⁸⁵ Jämför Senyk 2018, s. 359–362.

⁸⁶ 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.

⁸⁷ 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.⁸⁸

I Forssén 2020a 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 anförts i Henkow 2008 eller något som kan väljas reservationslöst såsom sker i Lindgren Zucchini 2020,⁸⁹ är att forskningen till slut innebär att mervärdesskatterätten inte längre behandlas som ett rättsvetenskapligt ämne i Sverige.⁹⁰ Jag anförde att den rättsdogmatiska metoden bör utvecklas, oavsett om den kombineras med en komparativ metod eller med empiriska undersökningar.⁹¹ 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.⁹²

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

⁸⁸ Jämför Forssén 2020a, s. 747.

⁸⁹ Jämför Henkow 2008, s. 13 och Lindgren Zucchini 2020, avsnitt 2.2 med rubriken *Legal dogmatics*. Jämför även Forssén 2020a, s. 743 med dessa hänvisningar, och där jag anger att det i Henkow 2008 (s. 13) anförts, till stöd för tillämpningen av "a traditional method of juris prudence", att momssystem 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 2020a, 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.

⁹⁰ Jämför Forssén 2020a, s. 750.

⁹¹ Jämför Forssén 2020a, s. 751.

⁹² Jämför Forssén 2021a, s. 30 samt även Forssén 2020a, s. 720, 740, 744 och 745 och Forssén 2021b, s. 26–28.

Forssén 2020a 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.⁹³ 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.⁹⁴

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 2001⁹⁵. 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,⁹⁶ 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.⁹⁷

⁹³ Jämför Forssén 2020a, s. 752 och hänvisning där till s. 320 i Björn Forssén, Juridisk semiotik och tecken på skattebrott i den artistiska miljön. JFT 5/2018 s. 307–328 (Forssén 2018). Forssén 2018 finns tillgänglig i fulltext på www.forssen.com. Jämför samma hänvisning till Forssén 2018 i Forssén 2021a, s. 32. Om ett tredjeland ska ingå i en komparativ analys, föreslår jag att ett Efta-land 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).

⁹⁴ Jämför Björn Forssén, Vara och tjänst vid sammansatta transaktioner – tolkning och tillämpning enligt mervärdesskattelagen och EU:s mervärdesskattedirektiv. Utgiven på eget förlag 2020 (Forssén 2020c). I Forssén 2020c skapar jag i kapitel 3 ett verktyg för de fallstudier av sammansatta transaktioner som jag gör i kapitel 4. Forssén 2020c finns (sedan den 23 augusti 2020) tillgänglig i fulltext på www.forssen.com.

⁹⁵ Jämför Lindgren Zucchini 2020, s. 269–277.

⁹⁶ Jämför Mulders 2010, s. 58. Jämför även Forssén 2021a, s. 33.

⁹⁷ 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.

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 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.⁹⁸

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 2020a och denna artikel 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

⁹⁸ 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 2020a.]

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,⁹⁹ 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.¹⁰⁰ 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 2009.¹⁰¹ Något liknande tillvägagångssätt som jag beskriver som klarläggande vid tolkning av oklara EU-domar, med användning av fler än ett officiellt språk inom EU,¹⁰² 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.¹⁰³ 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.

⁹⁹ Jämför avsnitt 2.5.2.1.

¹⁰⁰ Jämför avsnitt 2.5.2.1.

¹⁰¹ Jämför avsnitt 2.5.2.2.

¹⁰² Jämför avsnitten 2.5.1.2 och 2.5.4.2.

¹⁰³ 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.¹⁰⁴ 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.¹⁰⁵

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

¹⁰⁴ Jämför avsnitt 2.5.3.1.

¹⁰⁵ 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”.¹⁰⁶ 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.¹⁰⁷

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 artikel 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.

¹⁰⁶ Jämför prop. 1994/95:19 (Sveriges medlemskap i Europeiska unionen) Del 1, s. 233 och 234.

¹⁰⁷ Jämför Forssén 2011, s. 69.

Björn Forssén, Doctor of Laws, Member of the Swedish Bar Association, Former Senior Administrative Officer, Stockholm

The VAT research in Sweden – the position of the Swedish language

[Translation of the article *Momsforskningen i Sverige – svenska språkets ställning*, by Björn Forssén, published in original in Swedish in *Tidskrift utgiven av Juridiska Föreningen i Finland – Eng.*, The journal published by the Law Society of Finland (abbreviated JFT), JFT 6/2021 pp. 412–447.]

1 Introduction

Previously, I have written in the JFT about the value-added tax (VAT) research in Sweden and then concerning method questions.¹⁰⁸ In this article, I follow up my viewpoints on different choices of method in the theses in Sweden on the subject VAT law by presenting the conception I thereby also formed regarding the over-emphasizing of English, which exists partly concerning that the theses tend to be written in English rather than in Swedish, partly concerning that other official languages within the European Union (EU) also are repressed by English in the research. In this article, I call these aspects the language issue concerning the VAT research in Sweden.

VAT is a tax where the content of the national legislations in the EU Member States is governed by the EU law in the field. Since 1995, that is the case for example in the Member States Finland and Sweden, that together with Austria then accessed to the EU. Those three together with another EFTA country,¹⁰⁹ Norway, applied for EU membership, but the Norwegian people voted in 1994 to the EU-accession. They had done so also in 1972, while Denmark, the United Kingdom (Great Britain and Northern Ireland) and Ireland accessed the EEC in 1973.¹¹⁰

French, Italian, Netherlands (Dutch) and German became EU languages – EEC-languages – when the EEC was formed in 1958. The number of official languages has been expanded each time new Member States have accessed to the EU. Nowadays the EU has 24 official language. Every resident or citizen of the EU has the right to choose the EU language in which he or she wants to communicate with the institutions of the EU, that must answer in the same language.¹¹¹ Also Danish, English, Finnish and Swedish forms part of the 24 official EU languages. Danish and English became official languages within the EEC in 1973, when

¹⁰⁸ See my article *Momsforskningen i Sverige – metodfrågor* (Eng., The VAT research in Sweden – method questions), JFT 6/2020, pp. 716–757. (Forssén 2020a). Forssén 2020a is available in full text on www.forssen.com.

¹⁰⁹ EFTA: European Free Trade Association.

¹¹⁰ European Economical Communities (EEC) formed by the Rome Treaty in 1958 and replaced by the Maastricht Treaty by the European Community (EC) in 1993, when the EU also was formed. By the Lisbon Treaty, which came into force on 1 December, 2009, the EC was replaced by the EU (or "the union").

¹¹¹ Compare from the EU's website: EU-languages, https://europa.eu/european-union/about-eu/eu-languages_sv; and the European Ombudsman's language policy, <https://www.ombudsman.europa.eu> (visited 2021-09-06). See also article 41(4) of The Charter of Fundamental Rights of the European Union, article 55(1) of the Treaty of European Union (TEU) and articles 20(2 d) and 24 fourth paragraph of the Treaty on the Functioning of the European Union (the Functional Treaty).

Denmark, the United Kingdom and Ireland accessed to the EEC. Finnish and Swedish became official EU languages in 1995, when Finland and Sweden made their accessions to the EU. By the United Kingdom's exit from the EU on 31 January, 2020, with a transitional period that ended by the turn of the year 2020/2021, the EU Member States have decreased from 28 to today's 27 (EU27). However, English is also thereafter an official language of the EU, since English is an official language in the Member States Ireland and Malta.

The EU's legislations comprise in certain cases the whole of the EEA (European Economic Area), that is not only the EU Member States, but also the other countries forming the EEA, namely three of the EFTA countries: Norway, Iceland and Liechtenstein. It is even so that, concerning Regulation (EC) No 883/2004 on the coordination of social security systems, it is a legislation from the EU ruling not only within the EEA, but it also comprises Switzerland since 1 June 2002,¹¹² which is the fourth EFTA country and that is neither an EU Member State nor participating in the EEA. Thus, the EU law affects not only Member States, but it can affect the whole of the EEA and also even all of the EFTA countries. Therefore should in my opinion the EU as a legal system be looked upon in a broader European law perspective, that includes the EU Member States and the four EFTA countries, so that it is not limited to concern only the Member States. In this respect, it is for law source purposes also of interest that the EFTA has its own court (the EFTA Court) – like the EU and the Council of Europe respectively (which have the Court of Justice of the European Union and the European Court of Human Rights respectively).

Sweden, Finland and Denmark together with Norway and Iceland should in the broader European law perspective be interested in Swedish and Danish being promoted as official languages within the EU, since Swedish and Danish are included in the group of Scandinavian languages, whereto also Norwegian, Icelandic and Faeroese belong. The Nordic Council should in that perspective take an interest also in strengthening Finnish as an official language within the EU. During the work with my doctor's thesis, *Skatt- och betalningsskyldighet för moms i enkla bolag och partrederier* [Eng., Tax and payment liability to VAT in (approximately) joint ventures and shipping partnerships], I was helped by Kenneth Hellsten at the University of Helsinki with finding material in Finnish and with translation into Swedish of the Finnish in inter alia Petri Saukko's thesis.¹¹³ I used the Finnish VAT Act, *mervärdesskattelagen 30.12.1993/1501*, FML, comparatively at the analysis of the Swedish VAT Act, *mervärdesskattelagen (1994:200)*, ML.¹¹⁴ I read the FML in its official language version in Swedish.¹¹⁵

¹¹² On 1 June, 2002 Switzerland accessed to the regulation on social security (EEC) No 1408/71, which is the predecessor to the Regulation (EC) No 883/2004.

¹¹³ Petri Saukko, *Arvonlisäveroryhmät*. Edita publishing Oy 2005 (Saukko 2005). See p. 35 in Björn Forssén, *Skatt- och betalningsskyldighet för moms i enkla bolag och partrederier*. Örebro Studies in Law 4/2013 (doctor's thesis) (Forssén 2013). Forssén 2013 is available in full text in the database DiVA (www.diva-portal.org) and on www.forssen.com. The fifth edition of the doctor's thesis (2019) and my translation of it into English (2019), *Tax and payment liability to VAT in joint ventures and shipping partnerships*, Fifth edition (self-published), are available in full text on www.forssen.com and in printed versions at Kungliga biblioteket i Stockholm (the National Library of Sweden) and at the Lund University Library. *Arvonlisäveroryhmät*, in Swedish *Mervärdesskattegrupper* (Eng., registered VAT groups) – see Forssén 2013, p. 54.

¹¹⁴ I account for inter alia the comparison in the thesis between the ML and the FML in my article *Om rättsliga figurer som inte utgör rättssubjekt – den finska och svenska mervärdesskattelagen i förhållande till EU-rätten* (Eng., On legal figures not constituting legal entities – the Finnish and Swedish VAT acts in relation to the EU law), JFT 1/2019, pp. 61–70. (Forssén 2019). Forssén 2019 is available in full text on my website, www.forssen.com.

2 Theses on VAT in Sweden commented regarding the language issue concerning the VAT research in Sweden

2.1 The division of the VAT research in Sweden into two methodological main tracks

In Forssén 2020a I wrote, as mentioned above, about the VAT research in Sweden concerning the method questions, where I went through eleven theses from 1994 to 2020.¹¹⁶ Ten of those are doctoral theses and one is a licentiate's dissertation, where my theses are included: my licentiate's dissertation (from 2011)¹¹⁷ and my doctor's thesis, Forssén 2013.

For my methodological review of those eleven theses, I made a division of them into two main tracks, namely:

- application of a comparative method or a law dogmatic method completed with a comparative method (Main track 1) and
- application of only a law dogmatic method (Main track 2).¹¹⁸

In Forssén 2020a, I missed one doctor's thesis in Sweden regarding VAT, namely 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). Thus, the number of theses in 2020 on the subject VAT law in Sweden was twelve.

2.2 Tendencies for a positive or a negative research result depending on the choice of method

Regarding the importance of the choice of method for a research result that will be useful for the legislators and the appliers of law within the EU, concerning a successful implementation of the EU law in the field of VAT and in the first place of the EU's VAT Directive (2006/112/EC), I concluded in Forssén 2020a the following tendencies for the implementation question:

- Concerning Main track 1 the tendency is positive for the implementation question regarding expected research result, when a comparative method with a internal perspective on the EU law in the field of VAT is applied, i.e. when the comparison concerns VAT legislations in various EU Member States. That tendency is also positive, when a law dogmatic method completed with a comparative method is used. However, the tendency is negative, when the EU's legislation in the field of VAT is

¹¹⁵ See Forssén 2013, p. 35.

¹¹⁶ See Forssén 2020a, pp. 732 and 733, where I list those eleven theses.

¹¹⁷ *Skattskyldighet för mervärdesskatt – en analys av 4 kap. 1 § mervärdesskattelagen* (Eng., Tax liability for VAT – an analysis of Ch. 4 sec. 1 of the ML), Jure Förlag AB 2011 (licentiate's dissertation). (Forssén 2011). Forssén 2011 is available in full text in the database DiVA (www.diva-portal.org) and on www.forssen.com.

¹¹⁸ See Forssén 2020a, pp. 739–747.

viewed in an external perspective, by only being compared with third countries that have VAT-systems or GST-systems.¹¹⁹

- Concerning Main track 2 the tendency is negative for the implementation question regarding expected research result, when only a law dogmatic method that is or is not what I call a purely law dogmatic method is used.¹²⁰

That Senyk 2018 was not regarded in Forssén 2020a does not change anything concerning the division of applied methods into the two main tracks, and I assign that thesis to Main track.

2.3 Positive or negative tendencies for the research result regarding the implementation question at different choices of method and information on choice of language in the theses

The theses yet written on the subject of VAT law in Sweden have been written in Swedish or in English, and in my opinion the attitude by the universities (Sw., universitet and högskolor) seem to be that what is lacking regarding method shall be considered compensated by the thesis being written in English. In this section I state my view on whether the choice of method in the present theses can be expected to lead to positive or negative tendencies for the research result regarding the implementation question, i.e. for the probability that a certain choice of method leads to the research result being useful for the legislators and the appliers of law within the EU regarding the implementation question. I mark that with "Positive tendency" and "Negative tendency" respectively in the division below of the theses into the two main tracks concerning the choice of method.

For each thesis, I also mention if it has been written in Swedish or English. In sections 2.5.1–2.5.4.2, I state in overview my opinion about the tendencies in the theses for the research result regarding the implementation question at different choices of method according to the two main tracks and thereafter puts the language issue in relation thereto. Then I bring up what I in section 1 call the language issue in the VAT research in Sweden, that is I describe based on the tendencies of the over-emphasizing of English that I consider exists in the research partly concerning that the theses tend to be written in English rather than in Swedish, partly concerning that other official languages within the EU also are repressed by English.

Main track 1

- Björn Westberg, *Nordisk mervärdesskatterätt – behandlingen av utländska företag, varor eller tjänster inom ramen för nationella lagar* (Eng., Nordic VAT law – the treatment of foreign entrepreneurs, goods or services within the frame of national laws), Juristförlaget JF AB, Stockholm 1994. (Westberg 1994).
- Applied method: a *comparative method* is used. "Positive tendency".¹²¹ The thesis is written in Swedish and was submitted at the Stockholm University, Faculty of Law.

¹¹⁹ See Forssén 2020a, pp. 748–750. VAT, value-added tax. GST, abbreviation of: Goods and Services Tax.

¹²⁰ See Forssén 2020a, pp. 750–752.

¹²¹ Although Westberg 1994 is from April 1994 and thus from the time before Sweden's EU-accession in 1995, was not only the Nordic perspective on the VAT law regarded therein, but also EC-law rules, which I mention in Forssén 2020a (on p. 736). Therefore, I do not treat Westberg 1994 separately in this article, and instead I assign it to Main track 1 in connection to the judgment of the language issue.

- Eleonor Alhager (nowadays Kristoffersson), *Mervärdesskatt vid omstruktureringar* (Eng., Value-added tax at reconstructions), Iustus förlag, Uppsala 2001. (Alhager 2001).
- Applied method: a *law dogmatic method completed with a comparative method* is used. ”Positive tendency”. The thesis is written in Swedish and submitted at Jönköping International Business School, Department of Law.
- Pernilla Rendahl, *Cross-Border Consumption Taxation of Digital Supplies*, IBFD, Amsterdam 2009. (Rendahl 2009).¹²²
- Applied method: a *comparative method* is used, but the EU’s legislation in the field of VAT is given an external perspective, by only being compared with third countries. ”Negative tendency”. The thesis is written in English and was submitted at Jönköping International Business School, Department of Law.
- Mikaela Sonnerby, *Neutral uttagsbeskattning på mervärdesskatteområdet* (Eng., Neutral withdrawal taxation in the field of VAT), Norstedts Juridik AB, Stockholm 2010. (Sonnerby 2010).
- Applied method: a *law dogmatic method completed with a comparative method* is used. ”Positive tendency”. The thesis is written in Swedish and was submitted at Uppsala University, Department of Law.
- Forssén 2011 och Forssén 2013.¹²³
- Applied method: a *law dogmatic method completed with a comparative method* is used. ”Positive tendency”. The theses are written in Swedish and were submitted at Örebro University, School of Law, Psychology and Social work (abbreviated in Sw., JPS).
- 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, Lund 2016. (Papis-Almansa 2016).
- Applied method: a *law dogmatic method completed with a comparative method* is used. Since the researcher has Polish and not Swedish as native language,¹²⁴ it is in itself appropriate that the thesis is written in English, which is, considering the status of English in the Swedish school system, well received here. However, the EU’s legislation in the field of VAT is given an external perspective, by only being compared with the legislation in two third countries. ”Negative tendency”. The thesis was

¹²² The thesis is from 2008. In this article I refer to the published book: Rendahl 2009.

¹²³ In Forssén 2020a I treat Forssén 2011 and Forssén 2013 partly separately in section 4.3, partly, in connection with some of the other theses mentioned. In this article I refer, with respect of the choice of method, Forssén 2011 and Forssén 2013 to Main track 1 in connection with the judgment of the language issue.

¹²⁴ According to a check-up I made via e-mail 2021-08-27 with assistant professor Marta Papis-Almansa.

submitted at Lund University, Department of Business Law, School of Economics and Management.

Main track 2

- Jesper Öberg, *Mervärdesbeskattning vid obestånd ANDRA UPPLAGAN* (Eng., Value-added taxation at insolvency Second edition), Norstedts Juridik AB, Stockholm 2001. (Öberg 2001).¹²⁵
- Applied method: a *law dogmatic method* is used. "Negative tendency".¹²⁶ The thesis is written in Swedish and was submitted at Stockholm University, Department of Law.
- 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. Alphen aan den Rijn 2008. (Henkow 2008).¹²⁷
- Applied method: I call it a *purely law dogmatic method*. "Negative tendency". The thesis is written in English and was submitted at Lund University, Department of Business Law.
- Senyk 2018.
- Applied method: a *law dogmatic method* is used. "Negative tendency". The thesis is written in English and was submitted at Lund University, Department of Business Law.
- Mikael Ek, *Leveranser och unionsinterna förvärv i mervärdesskatterätten* (Eng., Deliveries and intra-Union acquisitions in the VAT law), Iustus Förlag AB, Uppsala 2019. (Ek 2019).
- Applied method: a *law dogmatic method* is used. "Negative tendency". The thesis is written in Swedish and was submitted at Uppsala University, Department of Law.
- Giacomo Lindgren Zucchini, *Composite Supplies in the Common System of VAT*. Örebro Studies in Law 14/2020. (Lindgren Zucchini 2020).¹²⁸
- Applied method: I call it a *purely law dogmatic method*. "Negative tendency". The thesis is written in English and was submitted at Örebro University, School of Law, Psychology and Social work (abbreviated in Sw., JPS).

¹²⁵ The thesis is from 2000. In this article I refer to the published book: Öberg 2001.

¹²⁶ In Forssén 2020a I mention (on p. 738) that Öberg 2001 has not been to any meaningful lead for my research projects, since the EU-law was little treated therein. However, I do not treat Öberg 2001 in itself in this article, and instead I assign it to Main track 2 in connection to the judgment of the language issue.

¹²⁷ The thesis is from 2007. In this article I refer to the published book: Henkow 2008.

¹²⁸ Lindgren Zucchini 2020 is available in full text in the database DiVA (www.diva-portal.org).

2.4 The implementation question is about identifying and resolving a rule competition between the national VAT legislation and the VAT Directive

I began Forssén 2020a by stating that I in that article treated how the research in Sweden is done regarding the problemizing of the rule competition that emerges if one or more rules in the VAT Directive can be given another interpretation and application than what follows of the corresponding rule or rules in the national ML. In this respect, I treated the use of methods for analysing in the VAT research the implementation into the ML of the directive rules.¹²⁹ I made a methodological division of the review into the two main tracks that I follow also in this article, and now continue to review concerning what I in section 1 call the language issue. Thus, I treat in the following the over-emphasizing of English that I consider exists in the VAT research in Sweden partly concerning that the theses tend to be written in English rather than in Swedish, partly concerning that other official languages within the EU also are repressed by English.

Thus, the question in the following is how the choice of English instead of Swedish for the writing of the theses so far in Sweden on the subject VAT law has been made – aware or unaware of – compensating lacks regarding the choice of method. In this respect, I also come back to why I have marked in section 2.3 different choices of method with ”Positive tendency” and ”Negative tendency” respectively to signify in what direction the probability, in my opinion, points for the research result becoming useful for the legislators and the appliers of law within the EU concerning the implementation question, i.e. for them being able to identify and resolve a rule competition in the present respect.

2.5 Comments of the theses according to the two main tracks regarding applied method and the language issue

2.5.1 Main track 1 – Forssén 2011, Forssén 2013, Westberg 1994, Alhager 2001 and Sonnerby 2010

2.5.1.1 An overview of the review of my conception of the tendencies in the present theses for the research result regarding the implementation question

In Forssén 2020a I mention that I in Forssén 2011 and Forssén 2013 treated in the first place the question on whether the determination of the tax subject in the ML was complying (conform) with the main rule on who is a taxable person according to article 9(1) first paragraph of the VAT Directive, and that I used a law dogmatic method completed with a comparative method.¹³⁰

In Forssén 2011, consisting of the first step in my research project in the field of VAT, I made an international outlook, by an inquiry to tax authorities and finance departments abroad, to judge whether a comparative analysis as a support to the law dogmatic analysis was of interest and if so which third countries that could serve as a material for comparison beside comparisons of the ML with VAT legislations in other EU Member States.¹³¹ The comparison

¹²⁹ See Forssén 2020a, p. 716.

¹³⁰ See Forssén 2020a, p. 735.

¹³¹ See Forssén 2020a, p. 735 with reference to Forssén 2011 pp. 71, 72, 279–297 (*Bilaga 2 – Internationell utblick*) och, ang. min utlandsenkät för huvudfrågan, 349.

by that inquiry showed that the connection in Ch. 4 sec. 1 no. 1 of the ML to the non-harmonised income tax law for the determination of the tax subject for VAT purposes was unique and did not have any similarity in the VAT legislations outside Sweden that concerned VAT comparable to what is meant by VAT according to the EU law.¹³²

After that I on 2011-12-15 submitted my licentiate's dissertation, Forssén 2011, the Treasury in Sweden presented a memo on 23 November, 2012, *Begreppet beskattningsbar person – en teknisk anpassning av mervärdesskattelagen* (Eng., The concept taxable person – a technical adaptation of the VAT Act), with a suggestion that the connection from Ch. 4 sec. 1 no. 1 of the ML to the non-harmonised income tax law should be abolished for the determination of the tax subject.¹³³ That led to legislation of such a meaning on 1 July, 2013, by SFS 2013:368 (SFS: abbreviation of *svensk författningssamling* – Eng., Swedish Code of Statutes), whereby instead the main rule on who is a taxable person in article 9(1) first paragraph of the VAT Directive was implemented literally into Ch. 4 sec. 1 first paragraph first sentence of the ML. I mention this in Forssén 2019 and at the same time that the directive's denomination of the tax subject has not been entered into the FML.¹³⁴ Thus, my suggestion regarding the main question in Forssén 2011 was well received by the legislator.

In Forssén 2020a I mention that in the second step of the project, consisting of my work with Forssén 2013, the main question concerned the enterprise form *enkelt bolag (och partrederi)* – Eng., joint venture (and shipping partnership) – and that I propose that Sweden should bring up on the EU-level that the principle of a neutral VAT demands that it is clarified whether that such legal figures, i.e. non-legal entities, are comprised by the determination of taxable person according to the main rule of article 9(1) first paragraph of the VAT Directive. There, I also mention that I in Forssén 2013, to support the law dogmatic method completed with a comparative analysis, by comparing the ML with the FML, and found that *sammanslutningar och partrederier* (Eng., joint ventures and shipping partnerships) – that neither are legal entities – are deemed as tax subjects according to the FML, which is in contrast to the ML and *skatteförfarandelagen (2011:1244)*, SFL – Eng., the Swedish Taxation Procedure Act – where *enkla bolag och partrederier* (Eng., joint ventures and shipping partnerships) are not deemed as tax subjects.

In Forssén 2013 I have developed the complex of problems with Ch. 6 sec. 2 of the ML, and that *enkla bolag och partrederier* and *sammanslutningar och partrederier* respectively are not legal entities but are treated differently in the ML and the FML respectively, so that *enkla bolag och partrederier* are not deemed as tax subjects according to the ML, while *sammanslutningar och partrederier* are deemed tax liable according to the FML. That comparison is not mentioned in a proposal for a new ML in Sweden, SOU 2020:31 (SOU, *statens offentliga utredningar* – Eng., the Government's official reports), which I have commented in the JFT.¹³⁵ In Forssén 2020b I iterated from Forssén 2013 and Forssén 2019 that

¹³² See Forssén 2011, p. 72.

¹³³ See Forssén 2013, p. 49.

¹³⁴ See Forssén 2019, p. 63.

¹³⁵ See Björn Forssén, *Synpunkter på vissa regler i förslaget till en ny mervärdesskattelag i Sverige – SOU 2020:31* (Eng., Viewpoints on certain rules in the proposal to a new VAT Act in Sweden – SOU 2020:31), JFT 3/2020, pp. 388–399. (Forssén 2020b). Forssén 2020b is available in full text on www.forssen.com.

Sweden and Finland should jointly bring up on the EU-level the question on changing article 9(1) first paragraph of the VAT Directive so that economic activities carried out in the enterprise forms in question can be considered taxable persons, despite they are not legal entities,¹³⁶ which I also iterated in Forssén 2020a,¹³⁷ and do here as well.

In Forssén 2020b I write that it is a step in the right direction that in SOU 2020:31 is suggested that the concept *skattskyldig* (Eng., tax liable) will be abolished from a new ML and replaced by the directive's liability for payment of VAT (to the tax authorities), where the directive's concept *beskattningsbar person* (Eng., taxable person) otherwise applies in a new ML like in the present ML.¹³⁸ In SOU 2020:31 a new rule is also suggested in a new VAT Act, which means that a partner in an *enkelt bolag* or a *partrederi* shall be deemed a *beskattningsbar person* (Eng., a taxable person). That the abolishment of the concept *skattskyldig* (Eng., tax liable) is a step in the right direction means that one of the side issues in Forssén 2011, namely question D concerning the emergence of the right of deduction, gets its solution, while on the other hand concerning side issue E in Forssén 2011 the problem with Ch. 7 sec. 2 second paragraph of the SFL opening for several activities being possible to register for the same subject, despite that liability for payment of VAT shall be used in the rule according to the proposal in SOU 2020:31.¹³⁹ Concerning the new Ch. 4 sec. 16 suggested in SOU 2020:31, I furthermore state in Forssén 2020b that it does not work systematically to keep the concept *verksamhet* (Eng., activity) in Ch. 5 sec. 2 of the SFL along with the suggestion of introducing the concept *ekonomisk verksamhet* (Eng., economic activity) in the proposed Ch. 4 sec. 16, since *verksamhet* according to Ch. 1 sec. 3 of *lagen (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag* (Eng., the Partnership and Non-registered Partnership Act) is a broader concept than *ekonomisk verksamhet* and for instance also activities like tipping and lottery companies that do not have an *ekonomisk verksamhet* can constitute an *enkelt bolag*.¹⁴⁰

Although certain questions remain to be dealt with for the legislator and on the EU-level, may mainly what I have brought up in Forssén 2011 and Forssén 2013 regarding the implementation question be considered to have been well received by the legislator, by the reform on 1 July, 2013 and the suggestions in SOU 2020:31.

Concerning Westberg 1994, I mentioned in Forssén 2020a that the Nordic perspective was taken on the VAT law but also that EU law rules were regarded therein. I also mentioned that professor Westberg thereafter went on in 1997 with *Mervärdesskatt – en kommentar* (Eng., VAT – a commentary), where an EU law perspective was joined with a (national)Swedish one concerning the VAT law.¹⁴¹ At the work with my theses, I had use of studying inter alia those books by professor Björn Westberg, which I mention in Forssén 2020a.¹⁴² However, it may

¹³⁶ See Forssén 2020b, p. 394, Forssén 2013 pp, 225 and 226 and Forssén 2019, p. 70.

¹³⁷ See Forssén 2020a, p. 736.

¹³⁸ See Forssén 2020b, pp. 394 and 395.

¹³⁹ See Forssén 2020b, p. 392.

¹⁴⁰ See Forssén 2020b, p. 395 with reference to Forssén 2013, section 5.3.

¹⁴¹ See Forssén 2020a, p. 737 with a reference to p. 17 in Björn Westberg, *Mervärdesskatt – en kommentar*, Nerenius & Santérus förlag, Stockholm 1997. (Westberg 1997).

¹⁴² See Forssén 2020a, p. 738.

also be mentioned that it in Westberg 1997, despite the ambition to join the EU law perspective in the field of VAT with with a perspective of the VAT law in Sweden, is stated that the VAT liability only can be laid upon *such associations that as well are legal entities* (Sw., ”sådana associationer som tillika är rättssubjekt”). Moreover, it is stated there that that principle is not expressed in law text or preparatory works *but can be read out by inter alia the rule in question on enkla bolag or partrederier* (Sw., ”men kan utläsas av bl.a. regleringen i fråga om enkla bolag eller partrederier”) and thus that *the natural or legal person doing the transaction* (Sw., ”den fysiska eller juridiska personen som svarar för transaktionen”) is intended *when it is stated, that the tax liability applies to 'who is supplying the piece of merchandise or the service' etc.* (Sw., ”när det sägs, att skattskyldigheten åvilar 'den som omsätter varan eller tjänsten' etc.”).¹⁴³ Thereby, I iterate also from Forssén 2020a, that it in Westberg 1994 is also stated that the VAT at the time had been treated extraordinarily sparsely in the jurisprudential literature.¹⁴⁴ From a VAT law perspective *enkla bolag och partrederier* had almost not been treated at all. At the work with my theses, I also used inter alia professor Nils Mattsson's thesis of 1974.¹⁴⁵ Therein *enkla bolag och partrederier* are only mentioned in a footnote as comprised by a rule on accounting of VAT, namely in the instructions to sec. 6 of *mervärdesskatteförordningen* SFS 1968:430 (Eng., the VAT regulation), that is in the predecessor to the ML.¹⁴⁶ The help I got from Helsinki University with translations from Finnish in inter alia Saukko 2005, where *sammanslutningar och partrederier* are mentioned, was a great support for my comparison of the ML and the FML (see section 1). I concluded that the EU law should be investigated, so that the conception in Westberg 1997 about the current law concerning *enkla bolag och partrederier* will not be accepted uncritically with respect of the EU law in the field.

In Alhager 2001 a *law dogmatic method completed with a comparative method* was also used. The comparison was made with an internal perspective on the implementation question, by the VAT law in Sweden and Germany being compared.¹⁴⁷ In Forssén 2020a, I state that that perspective increases the probability for the research result becoming useful for the legislator and the appliers of law concerning the implementation question.¹⁴⁸ In Alhager 2001, it is inter alia mentioned that the rule on exemption from VAT at transfer of going concerns in article 5(8) of the Sixth VAT Directive (77/388/EEC) had been implemented in different ways in *Umsatzsteuergesetz* 1980, UStG (the German VAT Act of 1980), sec. 1 paragraph 1a, and in Ch. 3 sec. 25 of the ML respectively. The rule in the UStG means like the directive rule that a supply does not occur at all, whereas the directive rule had been implemented as an exemption from VAT in Ch. 3 sec. 25 of the ML. It was stated in Alhager 2001 that the deviation from the directive rule in the rule in the ML although seemed to lead to the same result at national

¹⁴³ See Westberg 1997, p. 35.

¹⁴⁴ See Forssén 2020a, p. 737 with a reference to Westberg 1994, p. 27.

¹⁴⁵ Nils Mattsson, *Bolagskonstruktioner och beskattningseffekter. En inkomstskatterättslig studie av handelsbolag och enkla bolag* (Eng., Company constructions and taxation effects. An income tax law study of Partnerships and Non-registered Partnerships), P.A. Norstedt & Söners Förlag 1974 (Mattsson 1974). See Forssén 2013, p. 148.

¹⁴⁶ See Mattsson 1974, p. 137, where the footnote in question is to be found.

¹⁴⁷ See Alhager 2001, pp. 26 and 27 whereto I refer on p. 741 in Forssén 2020a.

¹⁴⁸ See Forssén 2020a, pp. 741 and 742.

transfers of going concerns.¹⁴⁹ Regardless how it is with this, the legislator has later on made a change in the ML, so that the adjustment of the exemption from taxation of VAT in the present situation corresponds law technically with articles 19 and 29 of the VAT Directive, that has replaced the Sixth VAT Directive. That took place on 1 January, 2016, by SFS 2015:888, and meant in the present respect that Ch. 3 sec. 25 was replaced by Ch. 2 sec. 1 b of the ML. Although it took a long time for that reform to be introduced, the legislator may be considered being influenced by Alhager 2001, why the research result has been proved useful for the legislator regarding the implementation question and the thesis thereby being an example for others of expedient research on the subject VAT law in Sweden. I had great use of Alhager 2001 at the work with Forssén 2011 and Forssén 2013.

Alhager 2001, Forssén 2011 and Forssén 2013 show that the application of a *law dogmatic method completed with a comparative method* gives a "positive tendency" for the implementation question, so that the research result can be expected to be useful for the legislators and the appliers of law within the EU. In Westberg 1994 was only a comparative method used, and despite that that thesis was written before Sweden became an EU Member State in 1995 it may be deemed of great importance for the VAT research in Sweden. Professor Björn Westberg, at the time docent, was – together with professor Sture Bergström (deceased) – supervising professor Eleonor Kristoffersson (previously Alhager) at the work with Alhager 2001. I note as a support for my opinion about the meaning of Westberg 1994 for the method question that it in section 1.4 ("Metod") in Alhager 2001 is referred to the way of which Westberg 1994 was structured.¹⁵⁰ Thus, a comparative method also gives a "positive tendency" for the implementation question, provided that the choice of foreign law for the comparison is relevant for it.

In Sonnerby 2010 is also a *law dogmatic method completed with a comparative method* used, and in Forssén 2020a I have pointed out as something very important from Sonnerby 2010 that it is stated therein that a comparative method is used together with law dogmatics for a broader perspective on the ML and the implementation therein of the VAT Directive.¹⁵¹ It is stated that *a comparative method is conducive to a better understanding of the own law system and to see new opportunities* (Sw., "en komparativ metod bidrar till att förstå det egna rättssystemet bättre och se nya möjligheter").¹⁵² The choice of subject in Sonnerby 2010 is broad and often occurring in practice – withdrawal taxation – and the question of a neutral such taxation in the field of VAT can be expected to occur not only in connection with the determination of the scope of the VAT, but also concerning problems about the accounting of VAT. Thus, the choice of subject means that the research result can be expected to be useful for the legislators and the appliers of law within the EU regarding various implementation questions. Although Sonnerby 2010 thus shows that the application of a *law dogmatic method completed with a comparative method* gives a "positive tendency" regarding the implementation question, so that the research result can be expected to be useful for the legislators and the appliers of law within the EU.

¹⁴⁹ See Alhager 2001, p. 411.

¹⁵⁰ See Alhager 2001, p. 26.

¹⁵¹ See Forssén 2020a, p. 740.

¹⁵² See Sonnerby 2010, p. 30 whereto I refer on p. 741 in Forssén 2020a.

By the way, it may be mentioned that professor Westberg was supervising at the work with Alhager 2001 and that professor Kristoffersson was supervising at the work with as well Forssén 2011 and Forssén 2013 as with Sonnerby 2010 2010. In connection with my research project in the subject VAT law being carried out at Lund University, Department of Law, those who attended a seminar on 17 September 2008 were presented with a manuscript, where I in the introduction stated that less than a fourth of the world's countries have VAT in the meaning of VAT according to the EU law. In that manuscript, I stated the same as I later on did in my international outlook in Appendix 2 of Forssén 2011 (Sw., Bilaga 2 – Internationell utblick, Forssén 2011), namely that the statistics accounted for by the OECD¹⁵³ would instead mean that almost three quarters of the world's about 200 countries have VAT, why a comparative method with an external perspective on the EU law must be weighed, so that comparisons are made with third countries that have VAT or GST corresponding to the basic principles determining what is meant by VAT according to the EU law.¹⁵⁴ Other third countries are not of interest for comparison, why data for comparison comprising other than EU Member States – that is a comparison not being made from an internal perspective on the EU law – should be made with caution. Professor Westberg was special reviewer at the seminar 2008-09-17 and stated on his behalf the OECD's conception about the number of countries in the world claiming to have VAT. I mention this without reducing the value of Westberg 1994 for the VAT research in Sweden, but may in this context also mention that professor Westberg was supervising professor Pernilla Rendal at her work with Rendahl 2009, where two third countries – Australia and Canada – were used for the application of a comparative method, and that I criticized this in Forssén 2020a with reference to Forssén 2011,¹⁵⁵ where to I get back in section 2.5.2.1.

2.5.1.2 The language issue in relation to my conception about the tendencies in the present theses for the research result regarding the implementation question

Without any explanation was on 1 January, 2001, by SFS 1999:1283, a reference introduced into Ch. 4 sec. 1 no. 1 of the ML to the concept business activity (Sw., *näringsverksamhet*) in the whole of Ch. 13 *inkomstskattelagen (1999:1229)*, IL (the Swedish Income Tax Act), that is for the determination of who would be deemed having an *yrkesmässig verksamhet* (Eng., professional activity) and thus constituting a tax subject for VAT purposes. Instead of connecting the determination to the rule on who has a business activity in a real sense, that is to Ch. 13 sec. 1 first paragraph of the IL, previously sec. 21 of *kommunalskattelagen (1928:370)*, Eng., the Municipal Income Tax Act, the reference came to comprise also for example sec. 2 in Ch. 13 of the IL, whereof follows that a legal person, in opposition to a natural person, is considered having a business activity regardless whether the prerequisites for a business activity in a real sense are fulfilled. Compared to what would have ruled previously in the ML the scope of the tax subjects was expanded in 2001 without any motivation. That was not in compliance with the main rule for the determination of the tax subject in article 4(1) of the Sixth VAT Directive, which is to be found in article 9(1) first paragraph of the VAT Directive (which in 2007 replaced inter alia the Sixth VAT Directive). The main question in Forssén 2011 concerned this rule competition between Ch. 4 sec. 1 no. 1 of the ML and the directive

¹⁵³ OECD: Sw., *Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling*; Eng., *Organisation for Economic Co-operation and Development* (OECD); Fr., *Organisation de coopération et de développement économiques* (OCDE).

¹⁵⁴ See Forssén 2011, p. 279.

¹⁵⁵ See Forssén 2020a, p. 740, where I in the present respect refer to Forssén 2011, pp. 279–287.

rule that had arisen by the expansion in 2001 of the connection from the ML to the non-harmonised income tax law. In Forssén 2013 I followed up with the law theoretically interesting question for the determination of the tax subject on how non-legal entities such as *enkla bolag och partrederier* shall be treated in relation to taxable person in article 9(1) first paragraph of the VAT Directive.

I held the opening seminar on my research project 2002-11-26 at Lund University, Department of Law, regarding the question about the connection between Ch. 4 sec. 1 no. 1 of the ML and Ch. 13 of the IL. The reform in that respect on 1 July, 2013 (see section 2.5.1.1) shows that the thesis was useful for the legislator concerning the implementation question. By the expansion of who can be deemed to be a tax subject and the law theoretical question whether non-legal entities should be deemed tax subjects being closely connected, my two theses may be considered fulfilling inter alia the criterion expediency for academical theses in Sweden. About the language issue, I may especially mention the following concerning its importance for the research result of my theses being of continued use for the legislators and the appliers of law within the EU regarding the implementation question.

The help I got from Helsinki University with translations from Finnish in inter alia Saukko 2005, and of what is written there about the non-legal entities *sammanslutningar och partrederier*, was, as mentioned, of great support for my comparison between the ML and the FML, where I, as also mentioned, established that the EU law should be examined, so that the conception in Westberg 1997 about the current law concerning *enkla bolag och partrederier* in Sweden will not be accepted uncritically in relation to the EU law in the field of VAT (see sections 1 and 2.5.1.1). In this respect it may be mentioned that implementation of rules into the VAT Directive cannot be made only by translation of directive text into national act rules, since concepts in the directives do not have equivalents in all official EU languages and the various language versions of the rules of the EU law are equally valid, which the Court of Justice of the EU warned of in the case 283/81 (CILFIT).¹⁵⁶ However, the Court of Justice of the EU must have a common language for its deliberations, which traditionally are in French.¹⁵⁷ At the work with my theses I also noted that professor Ulf Bernitz and Leo Mulders recommended the language version in French of an EU-verdict for precision in the interpretation.¹⁵⁸ In a follow-up to Forssén 2020a, I state that I used Leo Mulder's recommendation concerning the use of language for the interpretation in Forssén 2011 (pp. 92-94) of item 20 in the EU-verdict C-216/97 (Gregg).¹⁵⁹ With this approach for the interpretation,

¹⁵⁶ The EU-case 283/81 (CILFIT), ECLI:EU:C:1982:335. See Forssén 2011, p. 68 and Forssén 2013, p. 46.

¹⁵⁷ See Language arrangements for proceedings before the Court of Justice of the EU, <https://curia.europa.eu> (hämtat 2021-09-06).

¹⁵⁸ See Forssén 2011, p. 69 with reference to the Chapter *EUROPARÄTTEN* (Eng., European Law) pp. 59–89, 78 and 84, by Ulf Bernitz, i Ulf Bernitz – Lars Heuman – Madeleine Leijonhufvud – Peter Seipel – Wiweka Warnling-Nerep – Hans-Heinrich Vogel, *Finna rätt Juridikens källmaterial och arbetsmetoder* (Finding law The lawyer's source material and work methods), eleventh edition, Norstedts Juridik AB 2010 (Bernitz 2010); and to the Chapter *Kapitlet Translation at the Court of Justice of the European Communities* pp. 45–59, 47 and 58, by Leo Mulders, in Sacha Prechal and Bert van Roermund, *The Coherence of EU Law* (editors, Oxford University Press, Oxford 2008 (omtryck 2010) – Mulders 2010).

¹⁵⁹ See Björn Forssén, *Tidningen Balans fördjupningsbilaga* (Eng., The Periodical Balans Annex with advanced articles) 2/2021, pp. 29–36, 32 and 33, the article *Momsforskningen i Sverige – vart är den på väg? Del 2* (the VAT research in Sweden – where is it going? Part 2). (Forssén 2021a). Forssén 2021a is available in full text on www.tidningenbalans.se and on www.forssen.com. The EU-case C-216/97 (Gregg), ECLI:EU:C:1999:390.

when an EU-verdict seems unclear to construe, I judge it in Swedish (if the language of the case is Swedish or the language of the case is another one and the verdict is translated into Swedish), but also in French and in the language of the case, if it is Danish, English, German or Netherlands.¹⁶⁰ Thus, I intended to avoid an unjustified emphasizing of English, and read the verdict in Swedish, English and French. Thereby, I interpreted item 20 of the "Gregg"-case so that an effective collection can be identified in the the Court of Justice of the EU's case law as a law political aim with the common VAT-system in the EU. The language of the case was in itself English, but it was the French that showed that the Court of Justice of the EU emphasizes the collection of the VAT. This by the specific question on the levying of VAT being brought up in the language version in English by the expression "the levying of VAT" on the price of the production in question, whereas it in the translation into Swedish is stated that it is treated differently for "mervärdesskattehänsende" (Eng., VAT purposes) and in French it is all the more clear that the question is about the more general question on the collection of the VAT, by the expression "perception de la TVA" being used therein. In English it would have been expressed *collection of the VAT*. Thus, the interpretation result had not been achieved only by the reading of the verdict in the language of the case, that is in English.¹⁶¹

In the first step of my research project (Forssén 2011) I used a number of dictionaries in English, French, Netherlands, Spanish and German and a grammar book in French and law technical dictionaries in Swedish and English.¹⁶² In connection with the work on Forssén 2013, I acquired *NORSTEDTS FINSKA ORDBOK* (from 2008), Eng., Norstedts Finnish Dictionary, to check and judge as independently as possible the material in Finnish that I was helped by Helsinki University to translate. At the work with my theses, I also benefitted from acquiring *NORSTEDTS NEDERLÄNDSK-SVENSKA ORDBOK*, Eng., Norstedts Netherlands-Swedish Dictionary, and *NORSTEDTS SVENSK-NEDERLÄNDSKA ORDBOK*, Eng., Norstedts Swedish-Netherlands Dictionary (both from från 2008), since I wanted to read above all A.J. van Doesum's thesis, *Contractuele samenwerkingsverbanden in de btw* (Eng., approx., Joint ventures in the VAT), in Netherlands (as far as possible).¹⁶³ Thus, there are quotations in Netherlands with my translation into Swedish in both my theses. As a precaution, I also acquired *NORSTEDTS DANSK-SVENSKA ORDBOK* (from 2008), Eng., Norstedts Danish-Swedish Dictionary.

Considering the status of English in the Swedish school system, it is not a sign in itself of originality to write a thesis on the subject of VAT law in English. Instead an over-emphasizing thereby is in my opinion evidence of a lack of independence. By setting the language issue in relation to the method question's importance for a "positive tendency" of an expected research result regarding the implementation question according to the above-mentioned, I consider that those who write theses on the subject VAT law in Sweden should make an effort and use Swedish as well as other official EU languages but English, instead of over-emphasizing English. Thereby avoiding that the author – aware or unaware of it – imagines that the use of English in itself shall guarantee a positive research result regarding the implementation

¹⁶⁰ See Mulders 2010, p. 58, Forssén 2011, p. 69 and Forssén 2021a, p. 33. See also Forssén 2013, p. 47.

¹⁶¹ See Forssén 2020a, pp. 729 and 730 and Forssén 2011, pp. 69, 92 and 93, Forssén 2021a, pp. 32 and 33 and Forssén 2013, p. 72. TVA, taxe sur la valeur ajoutée, abbreviation in Fr. of value-added tax.

¹⁶² See Forssén 2011, p. 357.

¹⁶³ See Adrianus Johannes van Doesum, *Contractuele samenwerkingsverbanden in de btw*. Universiteit van Tilburg (University of Tilburg) 2009, p. 243 (Doctoral thesis of 23 June, 2009).

question. My review of above shows in my opinion that the nuances at the interpretation of the EU law in the field of VAT are lost, if the author does not make the effort of using as many of the EU's official languages that is possible for him or her.¹⁶⁴ Such an effort by the author is instead proof of both independence and originality, and should typically increase the possibilities for the research results on the subject VAT law not becoming rather insignificant. I mention some theses on the subject VAT law in Sweden in that respect. If an inquiry is made, can for example, as was the case for me when carrying out the above-mentioned inquiry in connection with my international outlook in the work with Forssén 2011, English be insufficient already in that respect. The tax authority in Austria, which was included in my inquiry, wanted to have the question in German and then I just had to write them in German. When in the same respect the Greek tax authority was concerned, it was acceptable to write the question of the inquiry, but the answer was written in Greek, and I received help with the translation from Greek to Swedish by the Embassy of Greece in Stockholm.¹⁶⁵

Thus, it is in my opinion a matter of struggling on in the work with a thesis with the official EU languages, but it must of course not go so far that the research project fails on the language issue. What I want to emphasize with this article is that English should not be over-emphasized at the expense of the methodological and the interpretation of EU-verdicts etcetera. Concerning Swedish in itself, I may also emphasize that expressions like "Swedish" theses should be avoided, when the perspective is an EU-law one. The word "svenska" (Eng., Swedish) should be used in consideration of that Swedish is one the two official languages in Finland, why "svenska" with reference only to Sweden, and thus to a national Swedish perspective on the research influenced by the EU law like with the VAT law, is to narrow and is instead conducive to Swedish being reduced on the EU-level. Anyone planning to write a thesis on the subject VAT law in Sweden should in my opinion already due to the language issue also be cautious about leaving out the first thesis in Sweden on the subject, that is Westberg 1994. I state regarding the language issue that that work with a Nordic perspective on the subject may be considered especially important by the whole of the North being more or less comprised by the EU law from an expanded European perspective on the legal system, according to what I state in section 1.

Westberg 1994, Alhager 2001 and Sonnerby 2010 are, like my theses, written in Swedish. Concerning the usefulness of the research result a "positive tendency" exist in those cases. It shows that the choice of a *law dogmatic method completed with a comparative method* and of a *comparative method* respectively, where the choice of foreign law for the comparison is relevant to the subject, gives a "positive tendency" for the implementation question without any need to write the thesis in another language than Swedish. My review of above shows that there is nothing special with English that would supersede Swedish, regarding the question whether the research result can be expected to be "positive". The review shows in my opinion also that English should neither be superseding any other of the EU's official languages, why a researcher in the subject VAT law in Sweden should write in Swedish, but also be open to use English and other official languages within the EU.

¹⁶⁴ See Mulders 2010, p. 58, where he also states for his suggestion concerning the interpretation that the interpreter, besides the own language version and the one in French, only needs to use the authentic language version of av verdict, that is the language of the case, "if possible".

¹⁶⁵ See Forssén 2011, p. 289.

In early April 2011 professor Kristoffersson took over as head supervisor of my research project concerning the determination of the tax subject in the ML on the theme of EU conformity. Then a plan was made, where I had the privilege to attend courses at the universities of Örebro and Linköping. The project was divided into what led to a licentiate's examination 2011-12-15 and a doctor's examination 2013-04-26 respectively, where Forssén 2011 and Forssén 2013 respectively were defended. A reason for the division was to avoid that a change of law would come between and above all that the project meant that a vast work was demanded, where we found it appropriate with the division of the project into the question on rule competition that had emerged in 2001 between Ch. 4 sec. 1 no. 1 of the ML and the main rule on taxable person in article 9(1) first paragraph of the VAT Directive and into the law theoretically interesting question on tax and payment liability to VAT in *enkla bolag och partrederier* in Ch. 6 sec. 2 of the ML and Ch. 5 sec. 2 of the SFL in relation to the directive rule. In that respect it may be mentioned that the Government's official reports *Mervärdesskatt i ett EG-rättsligt perspektiv* (Eng., VAT in an EU-law perspective), SOU 2002:74, considered that a complete technical and material overview of the ML could not be fitted within the investigation's assignment.¹⁶⁶ In Forssén 2021a I mention that the investigation was about the terminology in the ML compared to the Sixth VAT Directive.¹⁶⁷ To resolve problems with uncertainties in the translation into Swedish of the directive text or when the terms deviate from what have been used in other language versions the investigation makes adjustments, where the directive's term in Swedish, English and French is used.¹⁶⁸ I mention also that it on the pages 51–53 in SOU 2002:74 Part 1 is a table of the fundamental terms in those languages in the directive. Thus, I state in Forssén 2021a that I had use of SOU 2002:74 at the work with my theses, and pointed out especially that the investigation includes the French, to resolve the mentioned terminology problems.¹⁶⁹ The supervision by professor Kristoffersson and professor Jan Kellgren (at the time docent) was together with the doctoral education decisive for the carrying out of the project. In one of the courses during the education held by docent Bo H. Lindberg, I noted that he called science *a cohesive system of linguistic sentences* (Sw., "ett sammanhållet system av språkliga satser") or *a recorded knowledge* (Sw., "ett nedtecknat kunnande"). That was an incentive for me not to take lightly the language issue in itself at the work with my theses, where the investigation SOU 2002:74 became part of the source material and confirms, by the approach therein for resolving terminology problems, my conception that English shall not be set before Swedish in the VAT research in Sweden.¹⁷⁰

¹⁶⁶ See SOU 2002:74 Del 1 pp. 17 and 186.

¹⁶⁷ See Forssén 2021a, p. 36.

¹⁶⁸ See SOU 2002:74 Part 1, p. 49. See also Forssén 2021a, p. 36.

¹⁶⁹ See Forssén 2021a, p. 36.

¹⁷⁰ By the way, Bo H. Lindberg was an inspiration at Södertörn University, Department of Social Science, where I recurrently lecture since 2015 and during the recent years co-operate in the field of public law with docent Patricia Jonason. Then it is foremost about the EU law and VAT law, but I have also been trusted to educate in other subjects within public law than tax law.

2.5.2 Main track 1 – Rendahl 2009 and Papis-Almansa 2016

2.5.2.1 An overview of the review of my conception of the tendencies in the present theses for the research result regarding the implementation question

In Forssén 2020a, I state that neutrality is a law political aim with the VAT according to the EU law, and that the principle of a neutral VAT follows by primary law of article 113 of the Functional Treaty and by secondary law of the recitals 4, 5 and 7 of the preamble to the VAT Directive and article 1(2) of the VAT Directive, but that the tax rates and the exemptions from VAT are not harmonised, which follows by recital 7 of the preamble to the directive. However, it follows by recital 7 that the principle of a neutral VAT still rules so that similar goods and services are burdened with an equally large taxation within the territory of each Member State.¹⁷¹

I Forssén 2020a, I note that border crossing digital supplies from enterprises to consumers are treated in Rendahl 2009 by applying a comparative method, and that the motive is that it shall give an external perspective on the EU law in the field of VAT, by the EU's legislation being compared with GST in Australia and Canada.¹⁷² I state there that since Rendahl 2009 thus does not have an internal perspective on the EU law in the field of VAT the probability decrease for the research result being useful for the legislator to judge the need of adjustment of the rules in the ML in relation to the rules in the VAT Directive,¹⁷³ that is a "negative tendency" exists for the implementation question. It appears by the subject description that the author has the same conception about third countries as material for comparison at the application of a comparative method as I according to above is warning for in my international outlook in Forssén 2011. The author refers uncritically to the OECD's statistics concerning that it among the OECD's members is only the USA that does not have any form of VAT, but has a sales tax.¹⁷⁴

Forssén 2011 is written after Rendahl 2009, and it would have been an advantage for the author having access to my thesis. In my opinion the supervisor professor Westberg has influenced the author, who maybe could have been affected by my warning of uncritically using VAT-systems or GST-systems in third countries as material for comparison without first examining if such legislation corresponds to what is understood by VAT according to the EU law. There is nothing wrong in itself to compare the EU's legislation in the field of VAT with corresponding systems in third countries, but such comparisons should be made in a way so that they will not be the only material for comparison. To apply a comparative method without any EU Member State being included in the survey gives in my opinion typically a "negative tendency" for the research result becoming useful for the legislators and the appliers of law within the EU concerning the implementation question.

In Papis-Almansa 2016 a law dogmatic method completed with a comparative method is used, and what I am criticizing is that the comparison only gives an external perspective on the EU law in the field of VAT, by the comparison being made in relation to the GST-systems on the third countries New Zealand and Australia. What still means that Papis-Almansa 2016 should

¹⁷¹ See Forssén 2020a, p. 726.

¹⁷² See Forssén 2020a, p. 739 with reference to Rendahl 2009, p. 13.

¹⁷³ See Forssén 2020a, p. 739.

¹⁷⁴ See Rendahl 2009, p. 3.

be held before Rendahl 2009 is in my opinion that New Zealand is an interesting material for comparison among the third countries in relation to the EU's VAT system. That since there is a simple, principle true VAT without any differentiation of the tax rates in New Zealand.¹⁷⁵ In that respect, I referred in Forssén 2011 to an article by professor Leif Mutén,¹⁷⁶ where he states precisely this about New Zealand, which I also mention in Forssén 2020a.¹⁷⁷ It should have been regarded in Rendahl 2009, even if that thesis was written before Forssén 2011, and it should have been mentioned in Papis-Almansa 2016 in connection with the choice of third countries for the comparison.¹⁷⁸ Where the probability for the research result becoming useful for the legislator and the appliers of law concerning the implementation question is concerned, I mark above a "negative tendency". I base this on that EU's legislation in the field of VAT being given an externa perspective in Papis-Almansa 2016 concerning the comparative part of applied method.

2.5.2.2 The language issue in relation to my conception about the tendencies in the present theses for the research result regarding the implementation question

Rendahl 2009 and Papis-Almansa 2016 are written in English, and I may mention the following concerning the language issue regarding those theses:

- In their list of references Rendahl 2009 and Papis-Almansa 2016 contain almost no references to public printing in Sweden.
- In both theses English dominates regarding referred literature. Rendahl 2009 contains a number of works in Swedish, whereas no such work is to be found in Papis-Almansa 2016. In Rendahl 2009 it is referred inter alia to Westberg 1994, which is not the case in Papis-Almansa 2016. The openness to other languages than English is otherwise weak in both theses, with a certain advantage in that respect for Papis-Almansa 2016.
- The approach that I describe above as clarifying at interpretation of unclear EU-verdicts are not used in neither Rendahl 2009 nor Papis-Almansa 2016, and any similar use of more than one official EU language when interpreting unclear EU-verdicts are not used either by the two authors. In Rendahl 2009 it is mentioned concerning the EC-regulation 1777/2005 that the denition for VAT purposes of services supplied in an electronical way does not vary between the regulation's versions in German, French, Swedish or English.¹⁷⁹ This implies an awareness of the importance of making comparisons in various official languages within the EU at the reading of sources in the field of VAT, but this is not used in any developed way in Rendahl 2009, which in my opinion should be done for example at the interpretation of EU-verdicts.

¹⁷⁵ See Forssén 2020a, p. 742 with reference to Forssén 2011, p. 282.

¹⁷⁶ See Leif Mutén, *Export av skattesystem. Skattepolitiska transformations processer i tredje världen* (Eng., Export of tax systems. Tax political transformation processes in the Third World). *Skattenytt* 2006 pp. 487–497, 494. (Mutén 2006). See also my references to Mutén 2006 in Forssén 2011, pp. 271 and 282.

¹⁷⁷ See Forssén 2020a, p. 742.

¹⁷⁸ I have on my part had use of professor Mutén's viewpoints at the work with Forssén 2011 and Forssén 2013 and also when I in 2005 began writing articles in *Svensk skattetidning* and he proof-read these.

¹⁷⁹ See Rendahl 2009, pp. 190 and 191.

The choice of solely third countries where English is spoken is, as mentioned, not successful for methodological reasons, and concerning the language issue it seems as if the authors and their supervisors – aware or unaware of it – consider that the use of English is supposed to compensate what is lacking regarding choice of method. Concerning Rendahl 2009 the author may be considered influenced, in the choice of the English speaking third countries Australia and Canada for the comparative analysis, by professor Westberg’s uncritical conception of which countries that the OECD consider’s having VAT systems. This is confirmed, as mentioned above, by the author uncritically referring to the OECD’s statistics concerning that it among the OECD’s members is only the USA that does not have any form of VAT. Marta Papis-Almansa does not, as mentioned (see section 2.3), have Swedish as native language, but it should not have limited the references in Papis-Almansa to theses on the subject VAT law in Sweden solely written in English, that is to only include Henkow 2008 and Rendahl 2009. Thus, the author, who wrote about VAT law at a university in Sweden, should not have refrained from also referring to theses in Swedish. Professor Ben J.M. Terra, who was guest professor at the author’s department, that is at the Department of Business Law at Lund University, was, together with docent Oskar Henkow at the same department, supervisor of the work with Papis-Almansa 2016. Professor Terra (from University of Amsterdam) became guest professor at the Department of Business Law, School of Economics and Management, Lund University long before the work with Papis-Almansa 2016 began in 2011. Thus, both supervisors could assist regarding difficulties with Swedish at the work with Papis-Almansa 2016.¹⁸⁰

2.5.3 Main track 2 – Öberg 2001, Senyk 2018 and Ek 2019

2.5.3.1 An overview of the review of my conception of the tendencies in the present theses for the research result regarding the implementation question

The EU law was treated sparsely in Öberg 2001, which I also mentioned in Forssén 2020a.¹⁸¹ In Öberg 2001 the method used was a *customary law dogmatic method* (Sw., ”sedvanligt rättsdogmatisk”), and the motivation of the sparse treatment of the EU law as law source compared to *the Swedish law sources* (Sw., ”de svenska rättskällorna”) was that the EC’s legislation was only deemed to give *the frames and must be filled out with national rules* ”ramarna och måste fyllas ut med nationella regler”.¹⁸² For that standpoint it was referred in Öberg 2001 to Westberg 1997.¹⁸³ However, I state in Forssén 2020a that Westberg 1997 as well as Westberg 1994 instead should have inspired to more EU law in Öberg 2001.¹⁸⁴ I mention in Forssén 2020a that Öberg 2001 is the only thesis in Sweden besides my own that

¹⁸⁰ As a matter of form, it may be mentioned that professor Mutén, whom I am mentioning in the nearest previous section, professor Ben J.M. Terra and docent Oskar Henkow are all deceased. I have, as mentioned, had use of professor Mutén’s work, and this is of course also the case at the work with Forssén 2011 and Forssén 2013 concerning inter alia A Guide to the European VAT Directives, by Ben J.M. Terra and Julie Kajus (IBFD Amsterdam), and Henkow 2008, regardless of the criticism I present concerning the VAT research in Sweden in this article and in Forssén 2020a.

¹⁸¹ See Forssén 2020a, p. 738.

¹⁸² See Öberg 2001, p. 19. See also Forssén 2020a, p. 738.

¹⁸³ See Öberg 2001, p. 19 with reference to Westberg 1997, p. 26. See also Forssén 2020a, p. 738.

¹⁸⁴ See Forssén 2020a, p. 738.

concerns the tax subject question, and that Öberg 2001 thereby concerns a question on how a delimitation shall be made between a bankrupt's and a bankrupt's estate's tax liability for different transactions.¹⁸⁵ That is mentioned in the ML as one of the special cases on tax liability in Ch. 6, which is regulated by sec. 3 therein. There is no corresponding rule in the VAT Directive. Like with the question on tax liability to VAT in *enkla bolag och partrederier*, which also is one of the special cases of tax liability in Ch. 6 of the ML, namely according to sec. 2 therein, should the EU law neither have been treated sparsely in Öberg 2001, but the lack of a corresponding expressly rule in the VAT Directive of the tax subject question in Ch. 6 sec. 3 of the ML should have inspired to consideration of more EU law.

The choice of a law dogmatic method in Öberg 2001 without any completing comparative analysis seems to have been based on a misdirected conception about the EU law's importance for the subject. The author has made a mental note of Westberg 1997 without testing what is stated therein. I could also have done so, if I had not, as I describe above, gone further with the comparison with the FML. In Öberg 2001 it is not stated that the law dogmatics is particularly suitable for jurisprudential studies of the subject VAT law, which would constitute what I in Forssén 2020a and in this article call a purely law dogmatic method. Instead a law dogmatic method has been used in Öberg 2001, which of course can be called customary. That does not in itself need to lead to a "negative tendency" for the choice of method giving a research result that will be useful for the legislators and the appliers of law within the EU regarding the implementation question. A vast material for interpretation and systematization of current law according to the EU law in the field of VAT can give a "positive tendency", although the law dogmatics is not completed with a comparative analysis. However, it is in my opinion precisely that the EU law is treated sparsely, and that this is done with an unfounded motivation, that cause a "negative tendency" to emerge concerning the usefulness of Öberg 2001 regarding the implementation question.

In Ek 2019 the law dogmatic method is used but with an awareness of that it is not to be signified as especially suitable for jurisprudential studies in the subject VAT law, why I do not denote the method in Ek 2019 as a purely law dogmatic method. I Forssén 2020a I have gathered the method in Ek 2019 as a customary law dogmatic method, by the method therein being described as *traditional* (Sw., "traditionell") only *in the meaning that a law dogmatic method or basis is not unusual in VAT law theses* (Sw., "i den bemärkelsen att en rättsdogmatisk metod eller utgångspunkt inte är ovanlig i mervärdesskatterättsliga avhandlingar").¹⁸⁶ In line of what I mention regarding Öberg 2001, I may also concerning Ek 2019 state that a vast material for interpretation and systematization of current law according to the EU law in the field of VAT can give a "positive tendency" regarding the usefulness of the research result for the implementation question, although the law dogmatics is not completed with a comparative analysis. I denote the extent as little in Ek 2019 were sources like preparatory works to the ML, the tax authority's (Sw., *Skatteverkets*) writs and standpoints, material from IFRS (International Financial Reporting Standards) and verdicts from the Member States are concerne. In Ek 2019 the awareness is in my opinion weak about not only verdicts from the Court of Justice of the EU, but also precedential verdicts from the Member States being of importance for the interpretation and application of the EU law in the field of VAT. In Ek 2019 it is namely only referred to five verdicts from the Supreme Administrative

¹⁸⁵ See Forssén 2020a, p. 738.

¹⁸⁶ See Forssén 2020a, p. 745 with reference to Ek 2019, p. 33.

Court of Sweden (Sw., *Högsta förvaltningsdomstolen*).¹⁸⁷ Thus, that limited material in the thesis makes me state that a "negative tendency" emerge concerning the usefulness of Ek 2019 regarding the implementation question.

In Senyk 2018 it is not stated that a law dogmatic method is especially suitable for jurisprudential studies in the subject VAT law, and a comparative method has only had the function of an inspiration.¹⁸⁸ Thus, I denote the applied law dogmatic method in Senyk 2018 as a customary law dogmatic method, like what is stated about applied method in Öberg 2001 and what I have gathered about applied method in Ek 2019. However, I consider that the approach in Öberg 2001 by treating the EU law sparsely makes Senyk 2018 more similar to Ek 2019 concerning the approach to carry out the study, where I regard the similarity between them with respect of the extent of material for interpretation and systematization of current law in the field of VAT.

In Ek 2019 it is stated that Senyk 2018 concerns the distribution of the right of taxation within the EU, and that the analysis is made on an overview level with the purpose of giving a total impression of that distribution.¹⁸⁹ Although Senyk 2018 brings up questions on the placement of supply where deliveries and intra-Union acquisitions are concerned, which is mentioned in Ek 2019,¹⁹⁰ it is so that it is in Ek 2019 that deliveries and intra-Union acquisitions in the VAT law, in accordance with the title of that work, are given a study *in* (Sw., "i") VAT law. I consider that Senyk 2018 is more of a study *about* (Sw., "om") the VAT law concerning which Member State that has the right of taxation of deliveries and intra-Union acquisitions. In my opinion Senyk 2018, unlike Ek 2019, does not concern the implementation question, but the VAT is more mentioned in a perspective of economics in Senyk 2018. Thereby, I have nothing against two theses with so similar subjects being submitted so closely in time that is the case. Senyk 2018 is in my opinion a test without value where the subject in question and the question of the expected usefulness of the research result for the legislators and the appliers of law within the EU are concerned, if the implementation question is regarded. In my opinion it is a thesis *in* the subject VAT law, and not a thesis *about* VAT, that should be made, when it is a matter to achieve a research result where a rule competition between the VAT Directive and the national VAT legislation in a Member State like Sweden can be identified and suggestions of a solution presented. Therefore, I consider that the choice of method in Senyk 2018 gives neither a "positive tendency" nor a "negative tendency" regarding whether the research result can be expected to become useful for the legislators and the appliers of law within the EU regarding the implementation question, if the VAT question in the thesis is regarded in a perspective of economics. However, I mark a "negative tendency" for Senyk 2018 in the present context due to it not being mentioned therein that the purpose was to make an economics study of VAT regarding deliveries and intra-Union acquisitions, and Senyk 2018, according to what I mention above, being similar to Ek 2019 when it is a matter of the law dogmatic method yet being stated as the approach to make the study in Senyk 2018.

¹⁸⁷ See also Forssén 2020a, pp. 746 and 747.

¹⁸⁸ See Senyk 2018, pp. 27 and 30, whereof follows that a *legal dogmatic method* is applied in the thesis and a *comparative legal study* only has served as an inspiration for the thesis, by what is mentioned there as a *micro-comparison*. Professor Ben J.M. Terra and docent Oskar Henkow were supervisors on Senyk 2018, and professor Cécile Brokelind took over after docent Oskar Henkow.

¹⁸⁹ See Ek 2019, pp. 22 and 23.

¹⁹⁰ See Ek 2019, p. 22.

2.5.3.2 The language issue in relation to my conception about the tendencies in the present theses for the research result regarding the implementation question

Öberg 2001 and Ek 2019 are written in Swedish, whereas Senyk 2018 is written in English. I may mention the following concerning the language issue regarding Senyk 2018.

Westberg 1994 is referred to in all three theses recently mentioned.¹⁹¹ It is the only thesis in Swedish that is referred to in Senyk 2018. If Westberg 1994 would have been omitted in Senyk 2018, would Senyk 2018, as a thesis in Sweden on VAT, have showed a "negative tendency" also in a perspective of economics on the question of distribution of the right of taxation in the Member States, since Westberg 1994, with its Nordic and EC-perspective, may be considered important for that question also in the perspective of economics. The extent in the list of references of international sources like the OECD,¹⁹² in addition to the EU-sources, shows in my opinion that Senyk 2018 could have had an expressed perspective of economics on the distribution question, that is the thesis could thereby have been written as a thesis *about* VAT. In that perspective can in my opinion a thesis *about* VAT in Sweden written in English work rather well, since the importance of thereby using the own language at the interpretation of verdicts from the Court of Justice of the EU will not be as decisive for exactness as regarding a thesis in Sweden *in* the subject VAT.

However, a Swedish speaking researcher in Sweden should be cautious with leaving Swedish for English also when writing a thesis *about* VAT. That is my standpoint, although I write in the first place in English on a subject *about* tax where aspects based on sociology and economics can be invoked, namely fiscal sociology (the sociology of taxation).¹⁹³ I started this research project in 2015 at Örebro University (JPS), where I was an external resource of Research Team Tax Law from 2015 through 2017. The project concerned and still concerns, if I would be given opportunity to continue with it, the use of tax revenues, and I have as a preliminary study written the books *The Entrepreneur and the Making of Tax Laws – A Swedish Experience of the EU law and Law and Language on The Making of Tax Laws and Words and context – with Legal Semiotics*, which both were updated in November 2019 in the fourth editions.¹⁹⁴

2.5.4 Main track 2 – Henkow 2008 and Lindgren Zucchini 2020

2.5.4.1 An overview of the review of my conception of the tendencies in the present theses for the research result regarding the implementation question

Concerning the application of a law dogmatic method for jurisprudential studies in VAT law, I compare Henkow 2008 and Lindgren Zucchini 2020 with Ek 2019, and denote the method used in Henkow 2008 and Lindgren Zucchini 2020 as a purely law dogmatic method compared to a customary law dogmatic method like what is used in Ek 2019. In pursuance of what I state above on differences between on the one hand Ek 2019 and on the other hand Öberg 2001 and

¹⁹¹ See the lists of literature in those: Öberg 2001, p. 293; Senyk 2018, p. 379; and Ek 2019, p. 315.

¹⁹² See Senyk 2018, pp. 359–362.

¹⁹³ See my *paper* on the subject, *The Entrepreneur and the Making of Tax Laws: An introduction of a new branch of Fiscal Sociology*, which is available in full text on www.forssen.com.

¹⁹⁴ Both books are available in full text on www.forssen.com.

Senyk 2018 lies Ek 2019 closer to Henkow 2008 and Lindgren Zucchini 2020 than what the other two theses do in a methodological respect. I note for the context that professor Ben J.M. Terra, who was supervisor at Papis-Almansa 2016 and Senyk 2018, was head supervisor at Henkow 2008, where professor Claes Norberg was assisting supervisor, and that professor Eleonor Kristoffersson was head supervisor at Lindgren Zucchini 2020.

Concerning the method question in Ek 2019, Henkow 2008 and Lindgren Zucchini 2020, I have stated that the awareness therein is weak about national precedential verdicts from the Member States, and not only verdicts from the Court of Justice of the EU, being of importance for the interpretation and application of the EU law. However, I state that Ek 2019 is different from Henkow 2008 and Lindgren Zucchini 2020 partly by not stating that a law dogmatic method would be especially suitable for the analysis of the VAT law, partly by referring to a brader material for interpretation and systematization of current law in the field of VAT. Thus, I have not denoted the law dogmatic method used in Ek 2019 as purely law dogmatic.¹⁹⁵

In Forssén 2020a I concluded in section 5.2 that the risk of applying what I call a purely law dogmatic method, that is the risk of assuming at the choice of method in the VAT research that law dogmatics would be especially suitable like what is stated in Henkow 2008 or something that can be chosen uncritically like what is done in Lindgren Zucchini 2020,¹⁹⁶ is that the research in the end means that the VAT law no more is treated as a jurisprudential subject in Sweden.¹⁹⁷ I stated that the law dogmatic method should be developed, regardless whether it is combined with a comparative method or empirical investigations.¹⁹⁸ I have stated this also in Forssén 2021a, where I show that the choice of method in Lindgren Zucchini 2020 has led to delimitations that make a problemizing of the subject, composite supplies for VAT purposes, impossible, by the right of deduction not being mentioned. Thereby the author is delimiting away one of the criteria included in what constitutes the VAT principle according to article 1(2) of the VAT Directive, namely that an in principle general right of deduction shall be contained therein. Otherwise it is not a matter of an examination of what shall be understood with VAT according to the EU law, but of a gross tax (an excise duty), which thus should be regarded by somebody making a comparative analysis and thereby using third countries as material for comparison.¹⁹⁹

¹⁹⁵ See Forssén 2020a, p. 747.

¹⁹⁶ See Henkow 2008, p. 13 and Lindgren Zucchini 2020, section 2.2 with the headline *Legal dogmatics*. See also Forssén 2020a, p. 743 with these references, and where I state that it in Henkow 2008 (p. 13) is stated, to support of the application of “a traditional method of juris prudence”, that VAT systems all over the world are similar, why a purely technical comparison would be especially suitable for VAT. This is not true. Instead, concerning a third country with a VAT- or GST-system it should be thoroughly examined if it corresponds with VAT according to the EU law, when such a country is mentioned in the VAT research in Sweden. See section 2.5.2.1, Forssén 2020a, pp. 739 and 740 and Forssén 2011, pp. 279–287 and Forssén 2021a, pp. 30 and 31 and Björn Forssén, *Tidningen Balans fördjupningsbilaga 2/2021*, pp. 22–28, 26 and 27, the article *Momsforskningen i Sverige – vart är den på väg? Del 1* (the VAT research in Sweden – where is it going? Part 1). (Forssén 2021b). Forssén 2021b is available in full text on www.tidningenbalans.se and on www.forssen.com.

¹⁹⁷ See Forssén 2020a, p. 750.

¹⁹⁸ See Forssén 2020a, p. 751.

¹⁹⁹ See Forssén 2021a, p. 30 and also Forssén 2020a, pp. 720, 740, 744 and 745 and Forssén 2021b, pp. 26–28.

I do not dismiss law dogmatics as a method for the research in VAT law, but state that if it is not completed with a comparative method, where at least one EU Member State is included in the material for comparison, it should be developed more to increase the probability that the research results will be useful for the implementation question. Thereby I refer in Forssén 2020a to one of my previous articles in JFT, where I concerning precisely composite supplies in the field of VAT state that a law dogmatic study in that respect should be completed with an analysis based on legal semiotics.²⁰⁰ Furthermore, I have written a book where I describe how a tool (model) can be developed as support of a method applied at the analysis of composite supplies for VAT purposes in the research or for example in tax proceedings.²⁰¹

2.5.4.2 The language issue in relation to my conception about the tendencies in the present theses for the research result regarding the implementation question

Henkow 2008 and Lindgren Zucchini 2020 are written in English, and I may mention the following concerning the language issue regarding those theses.

The review above of the EU-case C-216/97 (Gregg) shows that although if the language of the case was English it was necessary to also regard the own language Swedish and French. It was the language version in French of the verdict that was recommended by professor Ulf Bernitz and Leo Mulders to achieve exactness at interpretation of unclear EU-verdicts, which made it possible for me to conclude that the question of collection of VAT should be set before the question of the levying of VAT, where the upholding of the principle of a neutral VAT according to the EU law is concerned. This proves in my opinion there is a danger to over-emphasize the importance of English in a thesis on the subject of VAT, like what is the case in Henkow 2008 and Lindgren Zucchini 2020. Lindgren Zucchini 2020 is a thesis on VAT law carried out in the VAT research in Sweden, and it is in my opinion a considerable lack that it does not contain any writing at all in Swedish. The sole VAT thesis in Swedish mentioned in the list of literature is Ek 2019 – not also for example the head supervisor's Alhager 2001.²⁰² Lindgren Zucchini 2020 is dominated by English, and neither French nor the own Swedish are used to interpret unclear EU-verdicts. Leo Mulders is warning for the risk of only using one language at "close reading" of EU-verdicts,²⁰³ which I also mean to have proven by my linguistic analysis of the "Gregg"-case. The researcher shall independently interpret EU-

²⁰⁰ See Forssén 2020a, p. 752 and the reference there to p. 320 in Björn Forssén, *Juridisk semiotik och tecken på skattebrott i den artistiska miljön* (Eng., Legal semiotics and signs of tax fraud in the artistic environment). JFT 5/2018, pp. 307–328. (Forssén 2018). Forssén 2018 is available in full text on www.forssen.com. See the same reference to Forssén 2018 in Forssén 2021a, p. 32. If a third country shall be included in a comparative analysis, I suggest that an EFTA country is chosen, inter alia since they are examples of third countries with VAT systems in the meaning of the EU law (see Forssén 2011, p. 283 and also above section 1).

²⁰¹ See Björn Forssén, *Vara och tjänst vid sammansatta transaktioner – tolkning och tillämpning enligt mervärdesskattelagen och EU:s mervärdesskattedirektiv* (Eng., Goods and services at composite supplies – interpretation and application according to the VAT Act and the EU's VAT Directive). Self-published 2020 (Forssén 2020c). In Forssén 2020c I create in Chapter 3 a tool for the case studies of composite supplies that I make in Chapter 4. Forssén 2020c is (since 23 August, 2020) available in full text on www.forssen.com.

²⁰² See Lindgren Zucchini 2020, pp. 269–277.

²⁰³ See Mulders 2010, p. 58. See also Forssén 2021a, p. 33.

verdicts etcetera, why it in itself does not benefit the quality of the analysis in Lindgren Zucchini 2020 that the author has got help to enhance the language in the thesis.²⁰⁴

However, what is all the more important is that the application of what I call a purely law dogmatic method, like what is the case with Henkow 2008 and Lindgren Zucchini 2020, risks entailing that the research in the end means that the VAT law no more is treated as a jurisprudential subject in Sweden. That cannot be compensated by the theses being written in English. A development where English without any founded reason is set before Swedish within the VAT research in Sweden should be counteracted by the universities (Sw., universitet and högskolor).²⁰⁵

2.6 Conclusions

The review in sections 2.5.1–2.5.4.2 of the choice between Swedish and English for the writing of the theses mentioned in relation to a ”positive tendency” or a ”negative tendency” for the research result at various choice of method supports my conception that English is used – consciously or not consciously – in the VAT research in Sweden to compensate a research result that could be negative for the implementation question due to the choice of method. This is having an injurious effect on the realization of the EU-project in Sweden, since the approach in the VAT research in Sweden entails that the research result will not be useful for the legislators and the appliers of law within the EU, where the question of a successful implementation of the EU law in the field of VAT and in the first place of the EU’s VAT Directive is concerned. The relationship also gives negative repercussions in relation to other Member States.

In the tables below, I account for the two methodological main tracks according to Forssén 2020a and this article regarding the theses mentioned, and if a ”positive tendency” or a ”negative tendency” can be deemed to exist for the expected research result reagrding the implementation question and whether the thesis is written in Swedish or English.

²⁰⁴ See *Acknowledgements*, where the author direct a special thanks to a Louise Ratford “for her work in enhancing the language of this thesis”, that is a thanks for the help to enhance English in Lindgren Zucchini 2020.

²⁰⁵ By the way, I note that in the list of literature in Lindgren Zucchini 2020 it is like in Papis-Almansa 2016 referred to Henkow 2008 and Rendahl 2009 (see section 2.5.2.2), and to Papis-Almansa 2016, whereas Senyk 2018 – which is also a VAT thesis in Sweden written in English – is omitted, like what is the case in Lindgren Zucchini 2020 concerning other VAT theses in Sweden written in Swedish than Ek 2019. That Ek 2019, as law source, is set before Senyk 2018 in Lindgren Zucchini 2020 is precarious especially since the subject is similar in those theses and the approach is broader in Senyk 2018 than in Ek 2019 (see section 2.5.3.1).

Table – Main track 1

Thesis	Method	Tendency	Language
Westberg 1994	Comparative	Positive	Swedish
Alhager 2001	Law dogmatic completed with comparative	Positive	Swedish
Rendahl 2009	Comparative	Negative	English
Sonnerby 2010	Law dogmatic completed with comparative	Positive	Swedish
Forssén 2011	Law dogmatic completed with comparative	Positive	Swedish
Forssén 2013	Law dogmatic completed with comparative	Positive	Swedish
Papis-Almansa 2016	Law dogmatic completed with comparative	Negative	English

Table – Main track 2

Thesis	Method	Tendency	Language
Öberg 2001	Customary law dogmatic*	Negative	Swedish
Henkow 2008	Purely law dogmatic**	Negative	English
Senyk 2018	Customary law dogmatic*	Negative	English
Ek 2019	Customary law dogmatic*	Negative	Swedish
Lindgren Zucchini 2020	Purely law dogmatic**	Negative	English

*[In Öberg 2001 it is stated that a customary law dogmatic method is used, and in Senyk 2018 and Ek 2019 I read out that applied law dogmatic method also is to be understood as a – in the tax law research in Sweden – customary one (see section 2.5.3.1).]

**[I used the term purely law dogmatic method for the first time in Forssén 2020a.]

In *Main track 1* all theses written in Swedish show a "positive tendency", and the method in these cases is comparative or law dogmatic completed with a comparative method. Rendahl 2009 is written in English and the method is comparative. What is giving a "negative tendency" is that the thesis shows a "negative tendency" due to it lacking an internal perspective on the EU law in the field of VAT regarding the comparative analysis,²⁰⁶ unlike the theses written in Swedish. In Papis-Almansa 2016 that is written in English the method is law dogmatic completed with a comparative method. However, I consider that that thesis also shows a "negative tendency" where the probability of the research result becoming useful for the legislators and the appliers of law within the EU regarding the implementation question is concerned, which I base on the EU's legislation in the field of VAT being given an external – and not an internal – perspective also in Papis-Almansa 2016 regarding the comparative

²⁰⁶ See section 2.5.2.1.

component of the method used.²⁰⁷ Marta Papis-Almansa does not have Swedish as native language, but it should not have limited the references in Papis-Almansa 2016 to solely the theses in Sweden written in English at the time, that is Henkow 2008 and Rendahl 2009.²⁰⁸ Any similar approach that I describe as clarifying at the interpretation of unclear EU-verdicts, by using more than one official language within the EU,²⁰⁹ is neither used in Rendahl 2009 or Papis-Almansa 2016, but the openness to other languages than English I denote as weak in those theses.²¹⁰ Thus, my judgment of the language issue in connection with the theses of Main track 1 is that English is used in the VAT research in Sweden – consciously or not consciously – to compensate a research result that can be expected to become negative for the implementation due to lacks at the choice of method.

In *Main track 2* it is also rather obvious regarding the language issue that English is used – consciously or not consciously – to compensate a probable negative research result for the implementation question due lacks at the choice of method. Concerning the customary law dogmatic theses are Öberg 2001 and Ek 2019 written in Swedish, whereas Senyk 2018 is written in English. I have marked "negative tendency" for the usefulness of the research result of those, but Öberg 2001 in Swedish and Senyk 2018 in English cancel each other out regarding the language issue. The choice of a law dogmatic method without any completing comparative analysis in Öberg 2001 seems to be based on a misdirected conception therein of the EU law's importance for the subject, and the implementation question is not mentioned in Senyk 2018, but the VAT is mentioned more in a perspective of economics therein.²¹¹ Although Senyk 2018 brings up questions on the placement of supply where deliveries and intra-Union acquisitions are concerned, it is in Ek 2019 that deliveries and intra-Union acquisitions in the VAT law are given a study *in* VAT law. It is the limited material therein that makes me consider that a "negative tendency" arise for the usefulness of Ek 2019 regarding the implementation question. Senyk 2018 is more of a study *about* the VAT law concerning which Member State that has the right of taxation regarding deliveries and intra-Union acquisitions, and has more the character of a handbook than a thesis where the implementation question is treated concerning such transactions or should Senyk 2018 be seen as a thesis about VAT in a perspective of economics. In the latter perspective it could have been more justified to write Senyk 2018 in English than if the thesis shall be perceived as a study *in* VAT law regarding the distribution of the right of taxation.²¹²

However, it is concerning the application of what I denote as a purely law dogmatic method in Henkow 2008 and Lindgren Zucchini 2020 that it becomes the most clear in *Main track 2* that English is used – consciously or not consciously – to compensate a research result for the implementation question that can be expected to become negative due to lacks at the choice of method. In sections 2.5.1–2.5.4.2, I show that a purely law dogmatic method risks entailing that the research in the VAT law no more is treated as a jurisprudential subject. That cannot be

²⁰⁷ See section 2.5.2.1.

²⁰⁸ See section 2.5.2.2.

²⁰⁹ See sections 2.5.1.2 and 2.5.4.2.

²¹⁰ See section 2.5.2.2.

²¹¹ See section 2.5.3.1.

²¹² See sections 2.5.3.1 and 2.5.3.2.

compensated by the theses being written in English, why I consider that a development where English is set before Swedish within the VAT research in Sweden should be counteracted by the universities (Sw., universitet and högskolor). This above all at a continuous acceptance of law dogmatics as something that is supposed to be especially suitable for jurisprudential studies in the subject VAT law, that is if what I denote a purely law dogmatic method would become something recurrent within the research in VAT law in Sweden.

3 The position of the Swedish language within the EU – the preparatory work to the Act concerning Sweden’s accession to the EU in 1995 and the Language Act and the Language Act of Sweden in 2009

I finish by commenting below what is stated regarding the position of the Swedish language within the EU according to the preparatory work to *lagen (1994:1500) med anledning av Sveriges anslutning till Europeiska unionen* (Eng., the Act concerning Sweden’s accession to the European Union in 1995) and according to *språklagen (2009:600)* – Eng., the Language Act.

In the preparatory work to the Act concerning Sweden’s accession to the European Union (also called the Accession Act or the EU-Act) it is stated in section 19.4 (“Svenska språkets ställning i EU” – Eng., the position of the Swedish language within the EU) that *the Swedish language will in the EU have a stronger position than in any other organization outside the North. It becomes one the Union’s official languages, which does not only mean that all legislation and official documents must exist in a Swedish version, but also that official communication in writing and orally may be done in Swedish* (Sw., ”det svenska språket får i EU en starkare ställning än i någon annan utomnordisk 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”). With respect of Swedish as one of the smaller languages being naturally weaker in practice than the languages spoken by a greater number of people, the legislator considered it *anxious that Swedish is actively used in relation to the EU’s institutions so that the right to use the own language will be kept alive* (Sw., ”angeläget att det svenska språket aktivt utnyttjas i umgänget med EU:s institutioner så att rätten att använda det egna språket hålls levande”).²¹³ In Forssén 2011 I also mention that it in sec. 4 of the Language Act, which came into force on 1 July, 2009, is stated that Swedish is the main language in Sweden, where I also noted that it by sec. 13 second paragraph of the Language Act follows that Swedish shall be defended as an official language within the EU.²¹⁴

Thus, it is in my opinion not in compliance with the work on the EU-project to reduce Swedish in the VAT research in Sweden, by continuing to hold English before Swedish like what I consider is the case with reference to my review of the language issue in that research. By sec. 5 of the Language Act Swedish is as main language the common language in society, to which all living in Sweden shall have access and that shall be possible to use within all sectors in society. According to sec. 6 of the Language Act the State and local authorities have a special responsibility for Swedish to be used and developed. This means in my opinion that the State

²¹³ See prop. 1994/95:19 (Sveriges medlemskap i Europeiska unionen – Eng., Sweden’s membership of the European Union) Part 1 pp. 233 and 234 (prop., abbreviation of *regeringens proposition* – Eng., government bill).

²¹⁴ See Forssén 2011, p. 69.

and local authorities shall not assign means to research where Swedish is set after English, why all such tendencies within the VAT research in Sweden should be counteracted by the universities (Sw., universitet and högskolor).

I argue in this article for the Nordic to be emphasized in the VAT research in Sweden, and that it does not apply only to Scandinavian languages, but also to Finnish. This is supported not only by my review above of the language issue, but also of the Language Act stating in sec. 8 that *the State and local authorities have a special responsibility to defend and promote the national minority languages* (Sw., ”det allmänna har ett särskilt ansvar för att skydda och främja de nationella minoritetsspråken”). Finnish is not only one of the EU’s official languages, but Finnish has moreover according to sec. 7 of the Language Act a position as minority language in Sweden, together with the languages Yiddish, Meänkieli, Romani Chib and Lappish, which although are not official languages within the EU.

ALV-tutkimus Ruotsissa – ruotsin kielen asema

[Käännös ruotsinkielisestä artikkelista *Momsforskningen i Sverige – svenska språkets ställning*, jonka on kirjoittanut oikeustieteen tohtori, asianajaja, ent. toimistopäällikkö **Björn Forssén**, Tukholma, ja joka on julkaistu alkuperäiskielellä aikakauskirjassa **TIDSKRIFT UTGIVEN AV JURIDISKA FÖRENINGEN I FINLAND** – Suomen Lainopillisen Yhdistyksen aikakauskirja (JFT), JFT 6/2021 s. 412–447. Suomenkielinen käännös: ArthemaxX Business Services ay, Turku]

1 Johdanto

Olen kirjoittanut aiemmin JFT:ssä arvonlisäverotutkimuksesta Ruotsissa sekä siihen liittyvistä menetelmäkysymyksistä.²¹⁵ Tässä artikkelissa jatkan näkemysteni käsittelyä eri menetelmävalinnoista arvonlisäverolainsäädäntöä koskevissa tutkimuksissa Ruotsissa esittelemällä muodostamani käsityksen englannin kielen ylipainottamisesta. Osittain ilmiön syynä on se, että tutkimukset on usein tapana kirjoittaa ruotsin sijasta englanniksi, osittain se, että tutkimuksen kielenä englanti ajaa ahtaalle myös muut Euroopan unionin (EU) viralliset kielet. Näitä näkökohtia kutsun tässä artikkelissa Ruotsin arvonlisäverotutkimuksen kielikysymykseksi.

Arvonlisävero (ALV) on vero, jossa alan EU-lainsäädäntö ohjaa EU:n jäsenvaltioiden kansallisen lainsäädännön sisältöä. Tilanne on ollut tämä vuodesta 1995 esimerkiksi Suomessa ja Ruotsissa, jotka liittyivät silloin EU:hun yhdessä Itävallan kanssa. Nämä kolme maata hakivat EU-jäsenyyttä Efta-maan²¹⁶ Norjan kanssa, mutta vuonna 1994 norjalaiset äänestivät EU-jäsenyyttä vastaan. Norjalaiset olivat tehneet saman päätöksen myös vuonna 1972, kun taas Tanska, Yhdistynyt kuningaskunta (Iso-Britannia ja Pohjois-Irlanti) sekä Irlanti liittyivät Euroopan talousyhteisöön (ETY) vuonna 1973.²¹⁷

Ranskasta, italiasta, hollannista ja saksasta tuli EU-kieliä – tai ETY-kieliä – kun Euroopan yhteisö perustettiin vuonna 1958. Virallisten kielten lukumäärä on lisääntynyt aina, kun EU on saanut uusia jäseniä. Tällä hetkellä EU:ssa on 24 virallista kieltä. Kaikilla EU:ssa asuvilla tai EU:n kansalaisilla on oikeus valita, millä EU-kielillä he haluavat asioida EU:n toimielinten kanssa, ja näiden on vastattava samalla kielellä.²¹⁸ Myös tanska, englanti, suomi

²¹⁵ Katso Björn Forssén, *Momsforskningen i Sverige – metodfrågor*. JFT 6/2020, s. 716–757 (Forssén 2020a). Forssén 2020a on saatavana kokonaisuudessaan osoitteessa www.forssen.com.

²¹⁶ Efta: Euroopan vapaakauppaliitto, englanniksi *European Free Trade Association* (EFTA).

²¹⁷ ETY perustettiin Rooman sopimuksella 1958, ja sen korvasi Euroopan yhteisö (EY) vuonna 1993 Maastrichtin sopimuksella, jonka yhteydessä myös EU muodostettiin. Joulukuun 1 päivänä vuonna 2009 voimaan tulleella Lissabonin sopimuksella EU (eli ”unioni”) korvasi EY:n.

²¹⁸ Vrt. EU:n kotisivuilta: EU-kielet, <https://europa.eu/european-union/about-eu/eu-languages_fi> ja Euroopan oikeusasiamiehen kielipolitiikka, <<https://www.ombudsman.europa.eu>> (viitattu 6.9.2021). Vrt. myös Euroopan unionin perusoikeuskirjan 41 artiklan 4 kohta, Euroopan unionista tehdyn sopimuksen (SEU) 55 artiklan 1 kohta sekä Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen (SEUT) 20 artiklan 2 kohdan d alakohta sekä 24 artiklan neljäs kohta.

ja ruotsi kuuluvat 24 viralliseen EU-kieleen. Tanskasta ja englannista tuli ETY:n virallisia kieliä vuonna 1973, kun Tanska, Yhdistynyt kuningaskunta ja Irlanti liittyivät Euroopan talousyhteisöön. Suomesta ja ruotsista tuli EU:n virallisia kieliä vuonna 1995, kun Suomi ja Ruotsi liittyivät EU:hun. Yhdistynyt kuningaskunta erosi EU:sta 31 päivänä tammikuuta 2020. Siirtymäkausi päättyi vuodenvaihteessa 2020/2021, ja samalla EU:n jäsenvaltioiden määrä väheni 28:sta nykyiseen 27:ään (EU27). Englanti on silti yhä EU:n virallinen kieli, koska se on jäsenvaltioista Irlannin ja Maltan virallinen kieli.

EU:n säädökset koskevat joissakin tapauksissa koko ETA-aluetta (Euroopan talousaluetta), eivätkä siis pelkkiä EU:n jäsenvaltioita vaan myös muita ETA-maita, eli kolmea Efta-maata: Norjaa, Islantia ja Liechtensteinia. Lisäksi esimerkiksi sosiaaliturvajärjestelmien yhteensovittamisesta annettu asetusta (EY) N:o 883/2004 on EU-säädös, jota ei sovelleta vain ETA-maissa, vaan 1 päivästä kesäkuuta 2002 lähtien se on koskenut myös Sveitsiä,²¹⁹ joka on neljäs Efta-maa ja joka ei ole EU:n jäsenvaltio eikä kuulu ETAan. EU-oikeus ei siis vaikuta vain EU:n jäsenmaihin, vaan se voi vaikuttaa koko ETA-alueeseen ja myös kaikkiin Efta-maihin. Siksi käsitykseni mukaan EU:ta oikeusjärjestyksenä tulisi katsoa laajemmasta eurooppaoikeudellisesta näkökulmasta, joka sisältää EU:n jäsenmaat ja neljä Efta-maata, rajoittumatta pelkästään EU:n jäsenvaltioihin. Tässä mielessä oikeuslähteen kannalta on myös kiintoisaa, että Eftalla on oma tuomioistuimensa (Eftan tuomioistuin) – niin kuin EU:lla ja Euroopan neuvostolla on kummallakin oma tuomioistuimensa (Euroopan unionin tuomioistuin ja Euroopan ihmisoikeustuomioistuin).

Ruotsin, Suomen ja Tanskan tulisi yhdessä Norjan ja Islannin kanssa olla laajemmassa eurooppaoikeudellisessa näkökulmassa kiinnostuneita ruotsin ja tanskan aseman edistämisestä EU:n virallisina kielinä, sillä ruotsi ja tanska kuuluvat pohjoismaisten kielten ryhmään norjan, islannin ja fäärin kielten kanssa. Tästä näkökulmasta Pohjoismaiden neuvoston tulisi kiinnostua myös suomen aseman vahvistamisesta EU:n virallisena kielenä. Väitöskirjani ”Skatt- och betalningsskyldighet för moms i enkla bolag och partrederier” (”Arvonlisäveron vero- ja maksuvelvollisuus yksinkertaisissa yhtiöissä ja laivanisännöintiyhtiöissä”) parissa tekemässäni työssä sain apua Helsingin yliopiston Kenneth Hellsteniltä suomenkielisen materiaalin etsimisessä sekä suomenkielisen aineiston kääntämisessä ruotsiksi muun muassa Petri Saukon tutkimuksesta.²²⁰ Käytin Suomen arvonlisäverolakia AVL 30.12.1993/1501 vertailussa Ruotsin arvonlisäverolainsäädäntöön

²¹⁹ 1 päivänä kesäkuuta 2002 Sveitsi liittyi sosiaaliturva-asetukseen (ETY) N:o 1408/71, joka edelsi asetusta (EY) N:o 883/2004.

²²⁰ Petri Sauko, *Arvonlisäveroryhmät*. (ruots. *Mervärdesskattegrupper*). Edita publishing Oy 2005 (Sauko 2005). Vrt. s. 35 teoksessa Björn Forssén, *Skatt- och betalningsskyldighet för moms i enkla bolag och partrederier*. Örebro Studies in Law 4/2013 (väitöskirja) (Forssén 2013). Forssén 2013 on saatavana kokonaisuudessaan DiVA-tietokannassa (www.diva-portal.org) ja osoitteessa www.forssen.com. Viides väitöskirjan painos (2019) ja siitä tekemäni englanninkielinen käännös (2019), *Tax and payment liability to VAT in joint ventures and shipping partnerships*, Fifth edition (omakustanteinen), ovat saatavana kokonaisuudessaan osoitteessa www.forssen.com ja painetut versiot Kuninkaallisessa kirjastossa Tukholmassa ja Lundin yliopistollisessa kirjastossa. *Arvonlisäveroryhmät*, ruotsiksi *Mervärdesskattegrupper* – vrt. Forssén 2013, s. 54.

(1994:200, ML-laki).²²¹ Suomen arvonlisäverolaista tutustuin viralliseen ruotsinkieliseen kieliversioon.²²²

2 Arvonlisäverosta Ruotsissa tehdyt väitöskirjat, joita kommentoidaan kielikysymyksen osalta

2.1 Ruotsin arvonlisäverotutkimuksen jaottelu kahteen menetelmälliseen pääväylään

Forssén 2020a:ssa kirjoitin, kuten edellä mainittiin, Ruotsin arvonlisäverotutkimuksesta menetelmäkysymyksiin liittyen, ja kävin läpi 11 tutkimusta vuodesta 1994 vuoteen 2020.²²³ Kymmenen näistä on väitöskirjoja ja yksi on lisensiaatintutkimus, joihin omat tutkimukseni lukeutuvat: lisensiaatintutkimukseni (vuodelta 2011)²²⁴ ja Forssén 2013.

Näiden 11 tutkimuksen menetelmällisessä katsauksessani tein jaottelun kahteen pääväylään, jotka ovat seuraavat:

- vertailevan menetelmän soveltaminen tai oikeusdogmaattisen menetelmän soveltaminen täydennettynä vertailevalla menetelmällä (pääväylä 1) ja
- ainoastaan oikeusdogmaattisen menetelmän soveltaminen (pääväylä 2).²²⁵

Forssén 2020a:ssa jätin käsittelemättä yhden Ruotsissa arvonlisäverolaista tehdyn väitöskirjan, joka oli 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, Lund 2018, (Senyk 2018). Arvonlisäverolainsäädännöstä Ruotsissa kirjoitettuja väitöskirjoja oli siis 12 vuonna 2020.

2.2 Tutkimustuloksen positiiviset tai negatiiviset tendenssit menetelmävalinnan mukaan

Forssén 2020a:ssa totesin seuraavat tendenssit menetelmävalinnan merkityksestä sille, tuleeko tutkimustuloksesta käyttökelpoinen lainsäätäjille ja lainkäyttäjille EU:ssa unionin arvonlisäveroalan oikeuden ja etenkin EU:n arvonlisäverodirektiivin (2006/112/EY)

²²¹ Selvennän muun muassa Suomen ja Ruotsin arvonlisäverolakien eroja teoksessa 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 (Forssén 2019). Forssén 2019 on saatavana kokonaisuudessaan kotisivuillani osoitteessa www.forssen.com.

²²² Vrt. Forssén 2013, s. 35.

²²³ Ks. Forssén 2020a, s. 732 ja 733, jossa luettelen nämä 11 tutkimusta.

²²⁴ Björn Forssén, *Skattskyldighet för mervärdesskatt – en analys av 4 kap. 1 § mervärdesskattelagen*. Jure Förlag AB 2011 (lisensiaatintutkimus) (Forssén 2011). Forssén 2011 on saatavana kokonaisuudessaan DiVA-tietokannassa (www.diva-portal.org) ja osoitteessa www.forssen.com.

²²⁵ Vrt. Forssén 2020a, s. 739–747.

onnistuneen täytäntöönpanon osalta:

- Pääväylän 1 täytäntöönpanokysymyksen tendenssi on positiivinen odotetun tutkimustuloksen osalta, kun sovelletaan vertailevaa menetelmää ja sisäistä näkökulmaa unionin oikeuteen arvonlisäveroalalla, eli kun vertailu käsittelee arvonlisäverolainsäädäntöä eri EU-maissa. Tendenssi on myös positiivinen, kun oikeusdogmaattista menetelmää täydennetään vertailevalla menetelmällä. Sitä vastoin tendenssi on negatiivinen, kun EU:n arvonlisäverosäädöksiä tarkastellaan ulkoisesta näkökulmasta ja vertailua tehdään ainoastaan kolmansiin maihin, joilla on VAT- tai GST-järjestelmä.²²⁶
- Pääväylän 2 täytäntöönpanokysymyksen tendenssi on negatiivinen odotetun tutkimustuloksen osalta, kun sovelletaan ainoastaan oikeusdogmaattista menetelmää, joka on tai ei ole se, mitä kuvailen puhtaan oikeusdogmaattiseksi menetelmäksi.²²⁷

Senyk 2018 ei ole mukana Forssén 2020a:ssa, mutta se ei muuta mitenkään sovellettujen menetelmien jakoa pääväyliin, ja lasken tämän väitöskirjan kuuluvaksi pääväylään 2.

2.3 Tutkimustuloksen positiiviset tai negatiiviset tendenssit täytäntöönpanokysymyksessä eri menetelmävalintojen osalta sekä tutkimusten kielivalinta

Tähän asti arvonlisäverolainsäädännöstä Ruotsissa kirjoitetut tutkimukset on laadittu ruotsiksi tai englanniksi, ja nähdäkseni Ruotsin yliopistojen ja korkeakoulujen asenne vaikuttaa olevan sellainen, että tutkimuksen kirjoittamisen englanniksi katsotaan kompensoivan menetelmällisiä puutteita. Tässä osiossa kerron näkemyksistäni siitä, kuinka kyseisten tutkimusten menetelmävalinnan voidaan odottaa tuottavan tutkimustuloksen myönteisen tai kielteisen tendenssin täytäntöönpanokysymyksessä. Tarkoitin tällä todennäköisyyttä sille, että tietty menetelmävalinta tekee tutkimustuloksesta käyttökelpoisen lainsäätäjille ja lainkäyttäjille EU:ssa täytäntöönpanokysymyksessä. Tämän määrittelen ”positiiviseksi tendenssiksi” tai ”negatiiviseksi tendenssiksi” jäljempänä tehdyssä jaottelussa, jossa tutkimukset on jaettu kahteen pääväylään menetelmävalinnan mukaan.

Jokaisen tutkimuksen osalta ilmoitan myös, onko se laadittu ruotsiksi vai englanniksi. Osioissa 2.5.1–2.5.4.2 kommentoin pääpiirteittäin käsitystäni tutkimusten tutkimustulosten tendensseistä täytäntöönpanokysymyksessä eri menetelmävalintojen osalta kahden pääväylän mukaan ja suhteutan sen kielikysymykseen. Sitten otan esiin aiheen, jota osiossa 1 kutsun kielikysymykseksi Ruotsin arvonlisäverotutkimuksessa, eli kuvailen tendenssien pohjalta englannin kielen ylipainotusta. Sen katson vallitsevan tutkimuksessa osittain siksi, että tutkimukset kirjoitetaan englanniksi mieluummin kuin ruotsiksi, ja osittain siksi, että englantia syrjäyttää EU:ssa myös muita virallisia kieliä.

²²⁶ Vrt. Forssén 2020a, s. 748-750. VAT, value-added tax, arvonlisäveron lyhenne englanniksi. GST, lyhenne sanoista Goods and Services Tax.

²²⁷ Vrt. Forssén 2020a, s. 750-752.

Pääväylä 1

- Björn Westberg, Nordisk mervärdesskatterätt – behandlingen av utländska företag, varor eller tjänster inom ramen för nationella lagar, Juristförlaget JF AB 1994. (Westberg 1994).
 - Sovellettu menetelmä: *vertaileva*. ”Positiivinen tendenssi”.²²⁸ Väitöskirja on laadittu *ruotsiksi* Tukholman yliopiston oikeustieteelliselle tiedekunnalle.
- Eleonor Alhager (nykyään Kristoffersson), Mervärdesskatt vid omstruktureringar. Iustus förlag 2001 (Alhager 2001).
 - Sovellettu menetelmä: *oikeusdogmaattinen menetelmä täydennettynä vertailevalla menetelmällä*. ”Positiivinen tendenssi”. Väitöskirja on laadittu *ruotsiksi* Jönköpings kansainvälisen kauppakorkeakoulun oikeustieteiden laitokselle.
- Pernilla Rendahl, Cross-Border Consumption Taxation of Digital Supplies. IBFD 2009. (Rendahl 2009).²²⁹
 - Sovellettu menetelmä: *vertaileva*, mutta EU:n arvonlisäveroalan säädöksiä tarkastellaan *ulkoisesta näkökulmasta* vertailemalla lainsäädäntöä ainoastaan kolmansiin maihin. ”Negatiivinen tendenssi”. Väitöskirja on laadittu *englanniksi* Jönköpings kansainvälisen kauppakorkeakoulun oikeustieteiden laitokselle.
- Mikaela Sonnerby, Neutral uttagsbeskattning på mervärdesskatteområdet. Norstedts Juridik AB 2010 (Sonnerby 2010).
 - Sovellettu menetelmä: *oikeusdogmaattinen menetelmä täydennettynä vertailevalla menetelmällä*. ”Positiivinen tendenssi”. Väitöskirja on laadittu *ruotsiksi* Uppsalan yliopiston oikeustieteiden laitokselle.
- Forssén 2011 ja Forssén 2013.²³⁰
 - Sovellettu menetelmä: *oikeusdogmaattinen menetelmä täydennettynä vertailevalla*

²²⁸ Vaikka Westberg 1994 on kirjoitettu huhtikuussa 1994 eli ennen kuin Ruotsi liittyi EU:hun vuonna 1995, siinä ei tarkastella pelkästään pohjoismaista näkökulmaa arvonlisäverolainsäädäntöön, vaan myös EY-oikeuden sääntöjä, jotka mainitsen Forssén 2020a:ssa (s. 736). Siksi en käsittele Westberg 1994:ää erikseen tässä artikkelissa, vaan lasken sen kuuluvan pääväylään 1 kielikysymyksen arvioinnin yhteydessä.

²²⁹ Väitöskirja on vuodelta 2008. Viitataan tässä artikkelissa julkaistuun kirjaan: Rendahl 2009.

²³⁰ Forssén 2020a:ssa käsittelem Forssén 2011:tä ja Forssén 2013:a osittain erikseen osiossa 4.3, ja osittain yhdessä joidenkin muiden käsiteltyjen väitöskirjojen kanssa. Tässä artikkelissa lasken menetelmävalinnan perusteella Forssén 2011:n ja Forssén 2013:n kuuluviksi pääväylään 1 kielikysymyksen arvioinnin yhteydessä.

menetelmällä. ”Positiivinen tendenssi”. Tutkimukset on laadittu *ruotsiksi* Örebron yliopiston oikeustieteen, psykologian ja sosiaalityön laitokselle (JPS).

- 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).
- Sovellettu menetelmä: *oikeusdogmaattinen menetelmä täydennettynä vertailevalla menetelmällä*. Tutkija on puolalainen eikä ruotsi ole hänen äidinkieltensä,²³¹ joten väitöskirja on ymmärrettävästi laadittu *englanniksi*, jota ymmärretään hyvin Ruotsissa, koska englannin kieli on saanut Ruotsin koulujärjestelmässä vahvan aseman. EU:n arvonlisäveroon liittyvää oikeussäännöstöä tarkastellaan kuitenkin *ulkoisesta näkökulmasta* vertaamalla sitä ainoastaan kahden EU:n ulkopuolisen maan oikeussäännöstöihin. ”Negatiivinen tendenssi”. Väitöskirja laadittiin Lundin yliopiston kauppaoikeuden laitokselle (Lundin yliopiston kauppakorkeakoulu)

Pääväylä 2

- Jesper Öberg, Mervärdesbeskattning vid obestånd. Toinen painos. Norstedts Juridik AB 2001 (Öberg 2001).²³²
- Sovellettu menetelmä: *oikeusdogmaattinen*. ”Negatiivinen tendenssi”.²³³ Väitöskirja on laadittu *ruotsiksi* Tukholman yliopiston oikeustieteelliselle laitokselle.
- 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).²³⁴
- Soveltua menetelmää kuvailen *puhtaan oikeusdogmaattiseksi*. ”Negatiivinen tendenssi”. Väitöskirja on laadittu *englanniksi* Lundin yliopiston kauppaoikeuden laitokselle.
- Senyk 2018.
- Sovellettu menetelmä: *oikeusdogmaattinen*. ”Negatiivinen tendenssi”. Väitöskirja on laadittu *englanniksi* Lundin yliopiston kauppaoikeuden laitokselle.

²³¹ Tieto perustuu yliopistonlehtori Marta Papis-Almansan kanssa käymääni sähköpostinvaihtoon 27.8.2021.

²³² Väitöskirja on vuodelta 2000. Viitataan tässä artikkelissa julkaistuun kirjaan: Öberg 2001.

²³³ Forssén 2020a:ssa mainitsen (s. 738), että Öberg 2001 ei ole ollut merkittävässä osassa tutkimushankkeessani, koska unionin oikeutta käsitellään väitöskirjassa niukalti. En käsittele Öberg 2001:tä erikseen tässä artikkelissa, vaan lasken väitöskirjan kuuluvaksi pääväylään 2 kielikysymyksen arvioinnin yhteydessä.

²³⁴ Väitöskirja on vuodelta 2007. Viitataan tässä artikkelissa julkaistuun kirjaan: Henkow 2008.

- Mikael Ek, *Leveranser och unionsinterna förvärv i mervärdesskatterätten*. Iustus Förlag AB 2019 (Ek 2019).
 - Sovellettu menetelmä: *oikeusdogmaattinen*. ”Negatiivinen tendenssi”. Väitöskirja on laadittu *ruotsiksi* Uppsalan yliopiston oikeustieteiden laitokselle.
- Giacomo Lindgren Zucchini, *Composite Supplies in the Common System of VAT*. Örebro Studies in Law 14/2020 (Lindgren Zucchini 2020).²³⁵
 - Soveltua menetelmää kuvailen *puhtaan oikeusdogmaattiseksi*. ”Negatiivinen tendenssi”. Väitöskirja on laadittu *englanniksi* Örebron yliopiston oikeustieteen, psykologian ja sosiaalityön (JPS) laitokselle.

2.4 Täytäntöönpanokysymyksellä tarkoitetaan kansallisen arvonlisäverolainsäädännön ja arvonlisäverodirektiivin välisen normikonkurrenssin tunnistamista ja ratkaisemista

Forssén 2020a:n aluksi mainitsin käsitteleväni artikkelissa sitä, miten Ruotsissa tehdään tutkimusta normikonkurrenssin problematisoinnista. Normikonkurrenssi syntyy, jos yhtä tai useampaa arvonlisäverodirektiivin määräystä voidaan tulkita tai soveltaa eri tavalla kuin Ruotsin kansallisen arvonlisäverolain (ML) vastaavaa säännöstä tai vastaavia säännöksiä. Tässä yhteydessä käsitelin menetelmien käyttöä analysoidakseni arvonlisäverotutkimuksessa direktiivien säännösten täytäntöönpanoa ML-laissa.²³⁶ Jaoin katsauksen menetelmien perusteella kahteen pääväylään, joita noudatan myös tässä artikkelissa, ja nyt jatkan tarkastelua siltä pohjalta, jota osiossa 1 kutsun kielikysymykseksi. Käsitelen siis jatkossa englannin kielen ylipainotusta, jonka katson tapahtuvan Ruotsin arvonlisäverotutkimuksessa osittain siksi, että tutkimukset kirjoitetaan englanniksi mieluummin kuin ruotsiksi, osittain siksi, että Englanti syrjäyttää EU:ssa myös muita virallisia kieliä.

Kysymys on siis jatkossa siitä, miten englannin kielen valintaa ruotsin sijasta on käytetty – tietoisesti tai tiedostamatta – kompensoimaan menetelmävalinnan puutteita arvonlisäverolainsäädäntöä käsittelevien tähänastisten tutkimusten laadinnassa Ruotsissa. Palaan tässä myös yleispiirteittäin siihen, miksi osiossa 2.3 olen jakanut eri menetelmävalinnat ”positiiviseen tendenssiin” tai ”negatiiviseen tendenssiin” voidakseni määrittää, kumpaan suuntaan todennäköisyys nähdäkseni viittaa siihen, että menetelmävalinta tuottaa käyttökelpoisen tutkimustuloksen lainsäätäjille ja lainkäyttäjille EU:ssa täytäntöönpanokysymyksessä. Toisin sanoen, pystyvätkö he todennäköisesti tunnistamaan ja ratkaisemaan normikonkurrenssin tässä yhteydessä.

²³⁵ Lindgren Zucchini 2020 on saatavana kokonaisuudessaan DiVA-tietokannassa (www.diva-portal.org).

²³⁶ Vrt. Forssén 2020a, s. 716.

2.5 Väitöskirjojen kommentointi molempien pääväylien mukaisesti niissä käytettyyn menetelmään ja kielikysymykseen liittyen

2.5.1 Pääväylä 1 – Forssén 2011, Forssén 2013, Westberg 1994, Alhager 2001 ja Sonnerby 2010

2.5.1.1 Yleiskatsaus käsityksestäni kyseisten tutkimusten tutkimustulosten tendensseistä täytäntöönpanokysymyksessä

Forssén 2020a:ssa mainitsen, että Forssén 2011:ssä ja Forssén 2013:ssa käsittelin ensisijaisesti kysymystä siitä, määräytyykö verosubjekti ML-laissa yhtäläisesti (yhdenmukaisesti) verovelvollisuuden määritelmää käsittelevän arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdan ensimmäisen alakohdan pääsäännön kanssa, ja että käytin oikeusdogmaattista menetelmää täydennettynä vertailevalla menetelmällä.²³⁷

Forssén 2011 muodosti arvonlisäveroaihetta käsitelleen tutkimushankkeen ensimmäisen vaiheen. Siinä toteutin kansainvälisen katsauksen tekemällä kyselyn ulkomaisille verohallinnoille ja valtiovarainministeriöille tarkoitukseni arvioida, olisiko verrannollinen analyysi oikeusdogmaattisen tukena kiinnostava ja jos olisi, mitkä kolmannet maat sopisivat parhaiten vertailun pohjaksi muiden EU-maiden arvonlisäverolainsäädännön vertailun ohella.²³⁸ Kyselyn avulla tehty vertailu osoitti, että ML-lain 4 luvun 1 §:n 1 momentin yhteys yhdenmukaistamattomaan tulovero-oikeuteen verosubjektin määräytymisestä arvonlisäveron yhteydessä oli ainutlaatuinen, eikä sille ollut vastaavuutta Ruotsin ulkopuolisissa arvonlisäverolainsäädännöissä, joissa arvonlisävero oli vertailukelpoinen sen kanssa, mitä arvonlisäverolla tarkoitetaan unionin oikeudessa.²³⁹

Saatuani lisensointitutkimukseni Forssén 2011 valmiiksi 15. joulukuuta 2011 jätin Ruotsin finanssiministeriölle 23. marraskuuta 2012 muistion ”Begreppet beskattningsbar person – en teknisk anpassning av mervärdesskattelagen” (Verovelvollisen käsite – arvonlisäverolain tekninen mukautus). Muistiossa edotin, että ML-lain 4 luvun 1 §:n 1 momentin yhteys yhdenmukaistamattomaan tulovero-oikeuteen poistettaisiin verosubjektin määräytymisestä.²⁴⁰ Tämä johti lainmuutokseen kyseisen sisällön osalta 1 päivänä kesäkuuta 2013, SFS 2013:368. (SFS = *svensk författningssamling*, Ruotsin säädöskokoelma). Muutoksen myötä pääsääntö siitä, kuka on verovelvollinen arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdan ensimmäisen alakohdan mukaan saatettiin voimaan sanatarkasti ML-lain 4 luvun 1 §:n 1 momentin ensimmäisessä lauseessa. Forssén 2019:ssä mainitsen asian ja totean samaan aikaan, että direktiivin verosubjektin nimeämistä ei ole otettu käyttöön Suomen

²³⁷ Vrt. Forssén 2020a, s. 735.

²³⁸ Vrt. Forssén 2020a, s. 735, jossa viittaus Forssén 2011:een s. 71, 72, 279–297 (*Bilaga 2 – Internationell utblick*), sekä ulkomaille lähetetty kyselyni pääkysymyksestä, 349.

²³⁹ Vrt. Forssén 2011, s. 72.

²⁴⁰ Vrt. Forssén 2013, s. 49.

arvonlisäverolaissa.²⁴¹ Näin ollen Forssén 2011:n pääkysymykseen liittyvä ehdotukseni sai hyvän vastaanoton lainsäätäjiltä.

Forssén 2020a:ssa mainitsen, että hankkeen toinen vaihe, Forssén 2013:n parissa tehty työ, käsitteli pääkysymyksenä yritysmuotoa yksinkertainen yhtiö (ruots. *enkelt bolag*) (ja laivanisännistöyhtiö, ruots. *partrederi*). Ehdotan, että tasapuolisen arvonlisäveron periaatteen nimissä Ruotsin tulisi vaatia EU:n tasolla selvennystä tällaisten oikeudellisten muotojen tapaukseen, eli sisältyvätkö muut kuin oikeussubjektit verovelvollisen määräytymiseen arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdan ensimmäisen alakohdan pääsäännön mukaisesti. Mainitsen siinä myös, että täydensin Forssén 2013:ssa oikeusdogmaattista menetelmää vertailevalla analyysillä, jossa vertailin Ruotsin arvonlisäverolakia (ML) ja Suomen arvonlisäverolakia (AVL). Vertailussa totesin, että yhtymät (*sammanslutningar*) ja laivanisännistöyhtiöt (*partrederier*) – jotka eivät myöskään muodosta oikeussubjektia – katsotaan verosubjekteiksi Suomen arvonlisäverolaissa, toisin kuin Ruotsin arvonlisäverolaissa ja verotusmenettelylaissa (*skatteförfarandelagen* 2011:1244, SFL), jossa yksinkertaisia yhtiöitä (ja laivanisännistöyhtiöitä) ei katsota verosubjekteiksi.

Forssén 2013:ssa olen käsitellyt edelleen Ruotsin arvonlisäverolain 6 luvun 2 §:n problematiikkaa ja tilannetta, jossa yksinkertaiset yhtiöt ja laivanisännistöyhtiöt eivät muodosta oikeussubjektia mutta niitä käsitellään eri tavoin Ruotsin kuin Suomen arvonlisäverolaissa siten, että *enkla bolag* ja *partrederier* eivät ole verosubjekteja Ruotsin arvonlisäverolaissa, mutta yhtymiä ja laivanisännistöyhtiöitä pidetään verovelvollisina Suomen arvonlisäverolaissa. Vertailua ei mainita ehdotuksessa uudeksi Ruotsin arvonlisäverolaiksi, SOU 2020:31 (SOU = *statens offentliga utredningar* eli valtion virallinen selvitys), mitä olen kommentoinut JFT:ssä.²⁴² Forssén 2020b:ssä toistin Forssén 2013:ssa ja Forssén 2019:ssä esittämäni kannan siitä, että Ruotsin ja Suomen tulisi yhdessä ottaa EU-tasolla esiin kysymys arvonlisäverolain 9 artiklan 1 kohdan ensimmäisen alakohdan muuttamisesta siten, että kyseisissä yritysmuodoissa harjoitettava liiketoiminta voi olla verovelvollista, vaikka yritysmuodot eivät muodostakaan oikeussubjektia.²⁴³ Toistin tämän näkemyksen myös Forssén 2020a:ssa,²⁴⁴ kuten myös tässä.

Forssén 2020b:ssä kirjoitan, että SOU 2020:31:n ehdotus verovelvollisen käsitteen (ruots. *skatteskyldig*) poistosta uudesta ML-laista ja korvaamisesta direktiivin veronmaksuvelvollisen käsitteellä on askel oikeaan suuntaan arvonlisäverodirektiivin yhdenmukaisuuden osalta. Lisäksi direktiivin verovelvollisen (ruots. *beskattningsbar person*) käsitettä käytetään muutoin uudessa arvonlisäverolaissa samaan tapaan kuin nykyisessä ML-

²⁴¹ Vrt. Forssén 2019, s. 63.

²⁴² Katso Björn Forssén, Synpunkter på vissa regler i förslaget till en ny mervärdesskattelag i Sverige – SOU 2020:31. JFT 3/2020 s. 388–399 (Forssén 2020b). Forssén 2020b on saatavana kokonaisuudessaan osoitteessa www.forssen.com.

²⁴³ Vrt. Forssén 2020b, s. 394, Forssén 2013 s, 225 ja 226 ja Forssén 2019, s. 70.

²⁴⁴ Vrt. Forssén 2020a, s. 736.

laissa.²⁴⁵ Lakiehdotuksessa SOU 2020:31 ehdotetaan myös uuteen arvonlisäverolakiin uutta sääntöä, jonka mukaan yksinkertaisen yhtiön osaomistajan katsotaan olevan verovelvollinen (*beskattningsbar person*). *Skattskyldig*-käsitteen poistaminen on askel oikeaan suuntaan, koska yksi Forssén 2011:n sivukysymyksistä saa ratkaisun, eli kysymys D vähennysoikeuden syntymisestä, toisin kuin Forssén 2011:n sivukysymys E ongelmasta SFL-lain 7 luvun 2 §:n 2 momentissa, joka mahdollistaa usean toiminnan rekisteröitymisen arvonlisäverovelvollisiksi samalla subjektille, vaikka arvonlisäveron maksuvelvollisuutta pitää käyttää säännöksessä ehdotuksen SOU 2020:31 mukaan.²⁴⁶ SOU 2020:31:ssä ehdotetusta uudesta 4 luvun 16 §:stä esitän lisäksi Forssén 2020b:ssä, ettei ole järjestelmällistä säilyttää käsitettä ”*verksamhet*” (toiminta) SFL-lain 5 luvussa 2 §:ssä samaan aikaan, kun käsitettä ”*ekonomisk verksamhet*” (liiketoiminta) ehdotetaan lisättäväksi 4 luvun 16 §:ään. Henkilöyhtiölain (*lagen om handelsbolag och enkla bolag* 1980:1102) 1 luvun 3 §:n tarkoittama toiminta on nimittäin laajempi käsite kuin taloudellinen toiminta, ja jopa esimerkiksi veikkausyritys ilman taloudellista toimintaa voi muodostaa yksinkertaisen yhtiön.²⁴⁷³³

Vaikka lainsäädännössä ja EU-tasolla ei ole käsitelty kaikkia kysymyksiä, Forssén 2011:ssä ja Forssén 2013:ssa esiin tuotujen täytäntöönpanokysymykseen liittyvien seikkojen voidaan katsoa saaneen hyvän vastaanoton lainsäätäjien keskuudessa 1 päivänä heinäkuuta 2013 tehdyn uudistuksen ja ehdotuksen SOU 2020:31 perusteella.

Forssén 2020a:ssa mainitsin, että Westberg 1994:ssä käsiteltiin pohjoismaista näkökulmaa arvonlisäverolainsäädäntöön mutta myös EY-oikeudellisia sääntöjä. Mainitsin myös, että professori Westberg jatkoi aihetta vuonna 1997 julkaisullaan ”*Mervärdesskatt – en kommentar*”, jossa arvonlisäverolainsäädäntöä koskeva EY-oikeudellinen näkökulma yhdistettiin (ruotsin)ruotsalaiseen näkökulmaan.²⁴⁸ Tutkimustyössäni hyödyin muun muassa näistä kahdesta professori Björn Westbergin työstä, minkä mainitsen Forssén 2020a:ssa.²⁴⁹ Voidaan kuitenkin myös mainita, että vaikka Westberg 1997:ssä tavoitteena on yhdistää arvonlisäverolainsäädännön EY-oikeudellinen näkökulma Ruotsin arvonlisäverolainsäädäntöön perustuvaan näkökulmaan, siinä esitetään, että arvonlisäverovelvollisuus voi kuulua vain ”sellaisille yhtymille, jotka ovat myös oikeussubjekteja” (ruots. *sådana associationer som tillika är rättssubjekt*). Lisäksi siinä esitetään, että tätä periaatetta ei ole lausuttu lakitekstissä tai valmistelutyössä, ”mutta on pääteltävissä mm. kyseisestä yksinkertaisia yhtiöitä tai laivanisännistöyhtiöitä koskevasta lainsäädännöstä” (*men kan utläsas av bl.a. regleringen i fråga om enkla bolag eller*

²⁴⁵ Vrt. Forssén 2020b, s. 394 ja 395.

²⁴⁶ Vrt. Forssén 2020b, s. 392.

²⁴⁷ Vrt. Forssén 2020b, s. 395, jossa viittaus Forssén 2013:n osioon 5.3.

²⁴⁸ Vrt. Forssén 2020a, s. 737, jossa viittaus Björn Westbergiin, s. 17, *Mervärdesskatt – en kommentar*. Nerenius & Santérus förlag 1997 (Westberg 1997).

²⁴⁹ Vrt. Forssén 2020a, s. 738.

partrederier), ja että on kyse ”fyysisestä tai juridisesta henkilöstä, joka vastaa liiketoimesta” (*den fysiska eller juridiska personen som svarar för transaktionen*), ” kun sanotaan, että verovelvollisuus lankeaa ’sille, joka myy tuotteen tai palvelun’ jne.” (*när det sägs, att skattskyldigheten åvilar ’den som omsätter varan eller tjänsten’ etc.*).²⁵⁰ Tässä yhteydessä totean myös Forssén 2020a:ssa, kuten Westberg 1994:ssä niin ikään esitetään, että arvonlisävero oli siihen aikaan käsitelty erittäin niukasti oikeustieteellisessä kirjallisuudessa.²⁵¹ Arvonlisäverolainsäädännöllisestä näkökulmasta yksinkertaisia yhtiöitä ja laivanisännistöyhtiöitä ei ole käsitelty juuri lainkaan. Tutkimustyössäni käytin muun muassa professori Nils Mattssonsin väitöskirjaa vuodelta 1974.²⁵² Ainoastaan sen huomautuksessa mainitaan yksinkertaiset yhtiöt ja laivanisännistöyhtiöt (*enkla bolag och partrederier*) arvonlisäveron laskentasäännössä, nimittäin arvonlisäveroasetuksen (*mervärdesskatteförordningen* SFS 1968:430), eli ML-lakia edeltäneen lain, 6 §:n ohjeissa.²⁵³ Sain Helsingin yliopistosta käänösapua suomesta muun muassa Saukko 2005:een, jossa käsitellään yhtymiä ja laivanisännistöyhtiöitä, mistä oli suuri apu Ruotsin ja Suomen arvonlisäverolain vertailuilleni (vrt. osio 1). Totesin, että unionin oikeutta pitäisi tutkia siten, että Westberg 1997:n käsitystä yksinkertaisiin yhtiöihin ja laivanisännistöyhtiöihin liittyvästä oikeustilasta ei hyväksytä kritiikittä tämän alan unionin oikeuden osalta.

Alhager 2001:ssä sovellettiin myös *oikeusdogmaattista menetelmää täydennettynä vertailevalla menetelmällä*. Vertailu tapahtui sisäisestä näkökulmasta täytäntöönpanokysymyksessä vertailemalla Ruotsin ja Saksan arvonlisäverolainsäädäntöä.²⁵⁴ Totean Forssén 2020a:ssa näkökulman lisäävän todennäköisyyttä sille, että tutkimustuloksesta tulee käyttökelpoinen lainsäätäjille ja lainkäyttäjille täytäntöönpanokysymyksessä.²⁵⁵ Alhager 2001:ssä käsitellään muun muassa sitä, että päätös vapautuksesta arvonlisäverotuksesta yhtiön varallisuuskokonaisuuksien tai niiden osien luovutusten tapauksessa kuudennen neuvoston arvonlisäverodirektiivin 5 artiklan 8 kohdan mukaisesti (77/388/ETY) on pantu täytäntöön eri tavalla Saksan arvonlisäverolain (*Umsatzsteuergesetz 1980 (UStG)*) 1 §:n 1a momentissa sekä Ruotsin arvonlisäverolain 3 luvun 25 §:ssä. UStG:n säännöissä määritetään direktiivin säännöksen tavoin, että tavaran luovutusta ylipäättään ei tapahdu, kun taas direktiivin säännös oli pantu täytäntöön poikkeuksena verovelvollisuudesta Ruotsin arvonlisäverolain 3 luvun 25 §:ssä. Alhager 2001 toteaa, että poikkeama direktiivin päätöksistä Ruotsin arvonlisäverolain lainsäädännöksessä

²⁵⁰ Vrt. Westberg 1997, s. 35.

²⁵¹ Vrt. Forssén 2020a, s. 737, jossa viittaus Westbergiin 1994, s. 27.

²⁵² Nils Mattson, *Bolagskonstruktioner och beskattningseffekter. En inkomstskatterättslig studie av handelsbolag och enkla bolag*. P.A. Norstedt & Söners Förlag 1974 (Mattsson 1974). Vrt. Forssén 2013, s. 148.

²⁵³ Katso Mattsson 1974, s. 137, jossa kyseinen huomautus on.

²⁵⁴ Vrt. Alhager 2001, s. 26 ja 27, johon viitaan s. 741, Forssén 2020a.

²⁵⁵ Vrt. Forssén 2020a, s. 741 ja 742.

näytti kuitenkin johtavan samaan tulokseen kansallisissa yritysomaisuuden siirroissa.²⁵⁶ Oli miten oli, lainsäätäjät ovat sittemmin muuttaneet ML-lakia siten, että säädökset vapautuksesta arvonlisäverotuksesta kyseisissä tapauksissa täsmäävät sääntötekniisesti kuudennen arvonlisäverodirektiivin korvanneen arvonlisäverodirektiivin 19 ja 29 artiklojen kanssa. Tämä tapahtui 1 päivänä tammikuuta 2016, lailla SFS 2015:888, mikä kyseisessä tapauksessa tarkoittaa, että 3 luvun 25 § korvattiin ML-lain 2 luvun 1 b §:llä. Vaikka uudistuksen toteuttamisessa kestikin kauan, Alhager 2001:n voidaan katsoa vaikuttaneen lainsäätäjiin, joten tutkimustulos on osoittautunut käyttökelpoiseksi lainsäätäjille täytäntöönpanokysymyksessä, ja tutkimus on siten esimerkki muille arvonlisäverolainsäädännön tarkoituksenmukaisesta tutkimuksesta Ruotsissa. Alhager 2001:stä oli minulle suurta hyötyä Forssén 2011:n ja 2013:n parissa tekemässäni työssä.

Alhager 2001, Forssén 2011 ja Forssén 2013 osoittavat, että *oikeusdogmaattisen menetelmän soveltaminen täydennettynä vertailevalla menetelmällä* tuottaa ”positiivisen tendenssin” täytäntöönpanokysymyksessä eli arvonlisäverolainsäädäntöä käsittelevien tutkimustulosten voidaan odottaa olevan käyttökelpoisia lainsäätäjille ja lainkäyttäjille EU:ssa. Westberg 1994:ssä käytettiin vain *vertailevaa menetelmää*, ja vaikka työ tehtiinkin ennen kuin Ruotsista tuli EU:n jäsen vuonna 1995, sillä voidaan katsoa olleen suuri merkitys arvonlisäverotutkimukselle Ruotsissa. Professori Björn Westberg, silloinen dosentti, oli – yhdessä (edesmenneen) professori Sture Bergströmin kanssa – professori Eleonor Kristofferssonin (aiemmin Alhager) ohjaaja Alhager 2001 -työssä. Mainitsen käsitykseni tueksi Westberg 1994:n merkityksestä menetelmäkysymykselle arvonlisäverotutkimuksessa, että Alhager 2001:n osiossa 1.4 (”Metod”) viitataan tapaan, jolla Westberg 1994 on laadittu.²⁵⁷ Siten *vertaileva menetelmä* tuottaa myös ”positiivisen tendenssin” täytäntöönpanokysymyksessä, jos ulkomaisen oikeuden valinta vertailuun on sen kannalta olennainen.

Sonnerby 2010:ssä käytetään myös *oikeusdogmaattista menetelmää täydennettynä vertailevalla menetelmällä*, ja olen Forssén 2020a:ssa pitänyt hyvin tärkeänä Sonnerby 2010:n osalta sitä, että siinä todetaan vertailevaa menetelmää käytetyn oikeusdogmaattisen ohella, jotta saadaan lisäperspektiiviä ML-lakiin ja arvonlisäverodirektiivin täytäntöönpanoon ML-laissa.²⁵⁸ Siinä esitetään, että ”vertaileva menetelmä saa ymmärtämään paremmin omaa oikeusjärjestelmää ja näkemään uusia mahdollisuuksia” (*en komparativ metod bidrar till att förstå det egna rättssystemet bättre och se nya möjligheter*).²⁵⁹ Aiheen valinta Sonnerby 2010:ssä on laaja ja usein käytännössä esiintyvä – omaan käyttöön otton verotus – ja kysymys siitä, voiko tällaista neutraalia vedotusta odottaa toteutuvan arvonlisäveron alalla, ei vain arvonlisäveron laajuuden määräytymisessä vaan

²⁵⁶ Vrt. Alhager 2001, s. 411.

²⁵⁷ Vrt. Alhager 2001, s. 26.

²⁵⁸ Vrt. Forssén 2020a, s. 740.

²⁵⁹ Vrt. Sonnerby 2010, s. 30 johon viitaan s. 741, Forssén 2020a.

myös arvonlisäveron tilittämiseen liittyvissä ongelmanasetteluissa. Aiheen valinnasta sinänsä aiheutuu, että tutkimustuloksesta voidaan odottaa tulevan käyttökelpoinen lainsäätäjille ja lainkäyttäjille EU:ssa erilaisissa täytäntöönpanokysymyksissä. Sonnerby 2010 osoittaa kuitenkin myös, että *oikeusdogmaattisen menetelmän soveltaminen vertailevalla menetelmällä täydennettynä* tuottaa ”positiivisen tendenssin” täytäntöönpanokysymyksessä, joten tutkimustuloksesta voidaan odottaa tulevan käyttökelpoinen lainsäätäjille ja lainkäyttäjille EU:ssa.

Muuten mainittakoon, että professori Westberg ohjasi Alhager 2001:n työtä ja että professori Kristoffersson toimi sekä Forssén 2011:n että Forssén 2013:n ja Sonnerby 2010:n ohjaajana. Kun arvonlisäveroliiansäädännöstä tekemääni tutkimushanketta käsiteltiin Lundin yliopiston oikeustieteellisessä tiedekunnassa, 17. syyskuuta 2008 järjestetyn seminaarin osanottajat saivat käsikirjoituksen, jonka alussa totesin, että hädin tuskin neljännesosassa maailman maista oli sellainen arvonlisävero kuin mitä unionin oikeudessa tarkoitetaan. Esitin tässä käsikirjoituksessa samaa kuin myöhemmin kansainvälisessä katsauksessani Forssén 2011:n liitteessä 2 (*Bilaga 2 – Internationell utblick*), että OECD:n²⁶⁰ tilastojen perusteella sen sijaan lähes kolme neljäsosaa maailman noin 200 maasta käyttää arvonlisäveroa. Tämän vuoksi vertailevaa menetelmää (johon sisältyy ulkoinen näkökulma) unionin arvonlisäveroalan oikeuteen on punnittava siten, että vertailussa käytettävien kolmansien maiden VAT tai GST vastaa unionin oikeuden peruseriaatteita arvonlisäverosta.²⁶¹ Muita kolmansia maita ei ole kiinnostava vertailla, joten jos vertailukohteena on muita maita kuin EU:n jäsenvaltiot – eli jos vertailua ei tehdä sisäisestä näkökulmasta unionin oikeuteen – vertailu pitäisi tehdä varovasti. Professori Westberg oli erityinen tarkastaja 17. syyskuuta 2008 pidetyssä seminaarissa ja hän esitti silloin omalta osaltaan OECD:n käsityksen arvonlisäveroa käyttävien maailman maiden lukumäärästä. Mainitsen tämän haluamatta mitenkään väheksyä Westberg 1994:n arvoa arvonlisäverotutkimukselle Ruotsissa, mutta tässä yhteydessä voidaan myös mainita, että professori Westberg oli professori Pernilla Rendahlin ohjaaja Rendahl 2009:ssä, jossa kahta kolmatta maata – Australiaa ja Kanadaa – käytettiin vertailevan menetelmän soveltamiseen, ja että kritisoin tätä Forssén 2020a:ssa viittaamalla Forssén 2011:een,²⁶² mihin palaan osiossa 2.5.2.1.

2.5.1.2 Kielikysymys suhteessa käsitykseeni kyseisten väitöskirjojen tutkimustulosten tendensseistä täytäntöönpanokysymyksessä

ML-lain 4 luvun 1 §:n 1 momenttiin lisättiin ilman mitään selitystä 1 päivänä tammikuuta 2001 lailla SFS 1999:1283 viittaus elinkeinotoimintaan (*näringsverksamhet*) tuloverolain (*inkomstskattelagen* 1999:1229, IL) koko 13 luvussa. Kyseessä on sen määräytyminen, kenellä katsotaan olevan ammatillista toimintaa (*yrkesmässig verksamhet*) ja kenestä siis

²⁶⁰ OECD: Taloudellisen yhteistyön ja kehityksen järjestö, englanniksi *Organisation for Economic Co-operation and Development* (OECD) ja ranskaksi *Organisation de coopération et de développement économiques* (OCDE).

²⁶¹ Vrt. Forssén 2011, s. 279.

²⁶² Vrt. Forssén 2020a, s. 740, jossa viitataan tässä mielessä Forssén 2011:een, s. 279–287.

tulee arvonlisäverosubjekti. Sen sijaan, että määräytyminen olisi yhdistetty säännökseen siitä, kenellä on liiketoimintaa varsinaisessa merkityksessä, eli IL-lain 13 luvun 1 §:n ensimmäisen momentin toiseen lauseeseen, aiemmin kunnallisverolain (*kommunalskattelagen* 1928:370) 21 §:ään, viittaus kattoi myös esimerkiksi IL-lain 13 luvun 2 §:n. Tästä seuraa, että juridisen henkilön, erona fyysisestä henkilöstä, katsotaan harjoittavan liiketoimintaa riippumatta siitä, täyttyykö varsinaisen liiketoiminnan tunnusmerkistö. Aiemmin ML-laissa määrättyyn verrattuna verosubjektin kattavuutta laajennettiin vuonna 2001 ilman mitään perustelua. Se ei ole yhdenmukaista kuudennen arvonlisäverodirektiivin 4 artiklan 1 kohdan mukaisen verosubjektin määräytymisen pääsäännön kanssa, joka löytyy arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdan ensimmäisestä alakohdasta (tämä direktiivi korvasi vuonna 2007 muun muassa kuudennen arvonlisäverodirektiivin). Forssén 2011:n pääkysymyksessä käsiteltiin tätä ML-lain 4 luvun 1 §:n 1 momentin ja direktiivin säännösten välistä normikonkurrensia, joka on syntynyt laajennettaessa vuonna 2001 ML:n kytköstä ei-yhdenmukaistettuun tuloverolakiin. Forssén 2013:ssa käsitelin edelleen oikeusteoreettisesti kiinnostavaa kysymystä verosubjektin määräytymisestä siinä, miten ei-oikeussubjekteja, kuten yksinkertaisia yhtiöitä ja laivanisännöintiyhtiöitä, tulisi käsitellä suhteessa arvonlisäverolain 9 artiklan 1 kohdan ensimmäisen alakohdan mukaiseen verovelvollisen käsitteeseen.

Pidin tutkimushankkeeni avausseminaarin ML-lain 4 luvun 1 §:n 1 momentin ja IL-lain 13 luvun välisestä kytköksestä 26. marraskuuta 2002 Lundin yliopiston oikeustieteellisessä tiedekunnassa. ML-lakia uudistettiin tältä osalta 1 päivänä heinäkuuta 2013 (vrt. osio 2.5.1.1), mikä osoittaa, että tutkimus oli käyttökelpoinen lainsäätäjille täytäntöönpanokysymyksessä. Verosubjektin määräytymisen laajentaminen ja oikeusteoreettinen kysymys siitä, pitääkö ei-oikeussubjektin katsoa olevan verosubjekti, liittyvät läheisesti toisiinsa. Siten kummankin tutkimukseni voidaan katsoa täyttävän muun muassa akateemisten tutkimusten *tarkoituksenmukaisuuden* kriteerit Ruotsissa. Kielikysymyksestä haluan mainita erityisesti seuraavaa aiheen merkityksestä sille, että tutkimusteni tuloksia voidaan jatkossakin pitää käyttökelpoisina lainsäätäjille ja lainkäyttäjille EU:ssa täytäntöönpanokysymyksen osalta.

Vertailllessani Ruotsin ja Suomen arvonlisäverolakeja sain Helsingin yliopistosta käänösapua suomesta ruotsiksi muun muassa Saukko 2005:n ja siinä ei-oikeussubjekteista yhtymät ja laivanisännöintiyhtiöt kirjoitettujen seikkojen kanssa. Siitä oli suuri apu, kuten olen maininnut. Siten totesin, kuten myös jo mainitsin, että unionin oikeutta pitäisi tutkia siten, että Westberg 1997:n käsitystä yksinkertaisten yhtiöiden ja laivanisännöintiyhtiöiden oikeustilasta Ruotsissa ei hyväksytä kriitikkömästi suhteessa unionin arvonlisäveroalan oikeuteen (vrt. osiot 1 ja 2.5.1.1). Tässä yhteydessä on mainittava, että arvonlisäverodirektiivin sääntöjen täytäntöönpanoa ei voi tehdä vain kääntämällä direktiivitekstit kansallisiin lakisäännöksiin, koska direktiivin käsitteillä ei ole vastaavuutta kaikilla EU:n virallisilla kielillä, ja kaikki unionin oikeuden päätösten kieliversiot ovat yhtä päteviä, mistä EU-tuomioistuin varoitti asiassa 283/81 (CILFIT).²⁶³ EU-tuomioistuin

²⁶³ Tuomio CILFIT, asia 283/81, ECLI:EU:C:1982:335. Vrt. Forssén 2011, s. 68 ja Forssén 2013, s. 46.

tarvitsee kuitenkin harkinnoilleen yhteisen kielen, joka perinteisesti on ranska.²⁶⁴ Tutkimustyössäni otin myös huomioon, että professori Ulf Bernitz ja Leo Mulders suosittelivat EU-tuomion ranskankielistä versiota tulkinnan tarkkuuden vuoksi.²⁶⁵ Forssén 2020a:ssa mainitsen hyödyntäneeni Leo Mulderin ehdotusta kielenkäytöstä Forssén 2011:ssa (s. 92–94) EU-tuomion C-216/97, Gregg, 20 kohdan tulkinnassa.²⁶⁶ Tällä tulkintaan käytetyllä lähestymistavalla arvioin EU-tuomiota ruotsiksi, jos tuomion tulkinta vaikuttaa epäselvältä (jos oikeudenkäyntikieli on ruotsi tai jos oikeudenkäyntikieli on jokin muu ja tuomio on käännetty ruotsiksi), mutta myös ranskaksi ja oikeudenkäyntikiellellä, jos se on tanska, englanti, saksa tai hollanti.²⁶⁷ Siten päätin välttää perusteetonta englannin painotusta ja lukea tuomiot ruotsiksi, englanniksi ja ranskaksi. Tällä tavalla tulkitsin Gregg-asian tuomion 20 kohdan siten, että tehokas veronkanto voidaan määrittää EU-tuomioistuimen oikeuskäytännössä EU:n yhteisen arvonlisäverojärjestelmän oikeuspoliittiseksi tavoitteeksi. Oikeudenkäyntikieli asiassa sinänsä oli englanti, mutta ranska osoitti, että EU-tuomioistuin korostaa arvonlisäveron perintää. Englanniksi arvonlisäveron korotuksen kysymystä käsiteltiin kieliversioissa ilmaisulla ”the levying of VAT” kyseisen tuotannon hinnasta, kun taas käännöksessä ruotsiksi määritellään, että sitä käsitellään eri tavoin ”arvonlisäverotuksessa”, ja ranskankielinen versio on vielä selkeämpi siitä, että kysymyksen asettelussa on kyse laajemmasta kysymyksestä arvonlisäveron kannossa, käyttämällä ilmaisua ”perception de la TVA”. Englanniksi se olisi pitänyt ilmaista sanoin *collection of the VAT*. Tulkintatulosta ei olisi siis saatu lukemalla tuomio ainoastaan oikeudenkäyntikiellellä eli englanniksi.²⁶⁸

Tutkimushankkeeni ensimmäisessä vaiheessa (Forssén 2011) käytin useita englannin, ranskan, hollannin ja saksan sanakirjoja sekä ranskan kielioppikirjoja ja oikeustieteellisiä ruotsin ja englannin erikoisalan sanakirjoja.²⁶⁹ Forssén 2013:n parissa tekemäni työn yhteydessä hankin suomen sanakirjan *Norstedts finska ordbok* (vuodelta 2008), jotta voisin mahdollisimman itsenäisesti tarkistaa ja arvioida suomenkielistä materiaalia, jonka

²⁶⁴ Vrt. kielenkäytösäännöt Euroopan unionin tuomioistuimessa, <<https://curia.europa.eu>> (viitattu 6.9.2021).

²⁶⁵ Vrt. Forssén 2011, s. 69 jossa viitataan Ulf Bernitziin, lukuun Europarätten, teoksessa Ulf Bernitz – Lars Heuman – Madeleine Leijonhufvud – Peter Seipel – Wiweka Warnling-Nerep – Hans-Heinrich Vogel, *Finna rätt Juridikens källmaterial och arbetsmetoder*. 11. painos. Norstedts Juridik AB 2010 (Bernitz 2010), s. 59–89, 78 ja 84, sekä Leo Muldersiin, Translation at the Court of Justice of the European Communities, teoksessa Sacha Prechal – Bert van Roermund (eds), *The Coherence of EU Law*. Oxford University Press 2008, uusintapainos 2010 (Mulders 2010), s. 45–59, 47 ja 58.

²⁶⁶ Vrt. Björn Forssén, *Momsforskningen i Sverige – vart är den på väg? Del 2*, *Tidningen Balans fördjupningsbilaga nr 2/2021*, s. 29–36, 32 ja 33 (Forssén 2021a). Forssén 2021a on saatavana kokonaisuudessaan osoitteessa www.tidningenbalans.se ja osoitteessa www.forssen.com. Katso myös tuomio Gregg, asia C-216/97, ECLI:EU:C:1999:390.

²⁶⁷ Vrt. Mulders 2010, s. 58, Forssén 2011, s. 69 ja Forssén 2021a, s. 33. Vrt. myös Forssén 2013, s. 47.

²⁶⁸ Vrt. Forssén 2020a, s. 729 ja 730 sekä Forssén 2011, s. 69, 92 ja 93, Forssén 2021a, s. 32 ja 33 ja Forssén 2013, s. 72. TVA, taxe sur la valeur ajoutée, arvonlisävero ranskaksi.

²⁶⁹ Vrt. Forssén 2011, s. 357.

kääntämiseen sain apua Helsingin yliopistosta. Työssäni tutkimusteni parissa minulle oli hyötyä myös hollanti–ruotsi-sanakirjasta (*Norstedts nederländsk-svenska ordbok*) sekä ruotsi–hollanti-sanakirjasta (*Norstedts svensk-nederländska ordbok*, molemmat vuodelta 2008), koska halusin lukea ennen kaikkea A.J. van Doesumin tohtorinväitöskirjan *Contractuele samenwerkingsverbanden in de btw* hollanniksi (mahdollisimman pitkälle).²⁷⁰ Näin ollen sekä väitöskirjassani että lisensiaatintutkimuksessani osa lainauksista on hollanniksi, jolloin mukana on oma käännökseni ruotsiksi. Varmuuden vuoksi hankin myös tanska–ruotsi-sanakirjan (*Norstedts dansk-svenska ordbok*, vuodelta 2008).

Kun ajattelee englannin asemaa Ruotsin koulujärjestelmässä, ei ole sinänsä mikään omaperäisyyden merkki kirjoittaa väitöskirja arvonlisäverolainsäädännöstä englanniksi. Sen sijaan minuun mielestäni ylipainotus tässä asiassa viittaa puutteelliseen itsenäisyyteen. Kun kielikysymystä tarkastellaan suhteessa siihen, mikä on menetelmäkysymyksen merkitys ”positiiviselle tendenssille” odotetun tutkimustuloksen täytöntöönpanokysymyksessä edellä mainitun mukaisesti, katson, että arvonlisäverolainsäädännöstä tutkimuksia Ruotsissa kirjoittavien tulisi englannin ylipainottamisen sijaan pyrkiä käyttämään sekä ruotsia että muita EU:n virallisia kieliä kuin englantia. Tarkoitus olisi välttää sitä, että kirjoittaja – tietoisesti tai tiedostamattaan – kuvittelee, että englannin käyttö jo itsessään takaa positiivisen tutkimustuloksen täytöntöönpanokysymyksessä. Edellä oleva katsaukseni osoittaa käsitykseni mukaan, että vivahteet unionin oikeuden tulkinnassa arvonlisäveron alalla menevät hukkaan, ellei kirjoittaja pyri käyttämään mahdollisimman monia osaamiaan EU:n virallisia kieliä.²⁷¹ Tällainen pyrkimys kirjoittajalta osoittaa sen sijaan itsenäisyyttä ja omaperäisyyttä, ja tavallisesti sen pitäisi parantaa mahdollisuuksia sille, että arvonlisäverolainsäädäntöä käsittelevästä tutkimustuloksesta ei tule jokseenkin mitäänsanomaton. Käsittelen joitakin Ruotsissa arvonlisäverolainsäädännöstä laadittuja väitöskirjoja tässä mielessä. Jos esimerkiksi tehdään kysely, englannin voidaan katsoa olevan riittämätön. Näin kävi toteuttaessani Forssén 2011:tä varten edellä mainittua kyselyä kansainvälisen katsaukseni yhteydessä. Itävallan verohallinto, joka oli mukana kyselyssäni, halusi nimittäin saada kysymykset saksaksi, ja sitten minun vain piti tehdä työtä käskettyä. Kun sama tilanne tuli vastaan Kreikan verohallinnon kanssa, kyselykysymykset sopi hyvin kirjoittaa englanniksi, mutta vastaus annettiin kreikaksi, ja sain apua käännöksessä kreikasta ruotsiin Kreikan suurlähetystöstä Tukholmasta.²⁷²

Minun näkemykseni mukaan tutkimustyössä on pyrittävä käyttämään EU:n virallisia kieliä, mutta niin pitkälle ei pidä tietenkään mennä, että koko tutkimushanke kaatuu kielikysymykseen. Haluan korostaa tällä artikkelilla, että englantia ei pidä ylipainottaa

²⁷⁰ Ks. Adrianus Johannes van Doesum, *Contractuele samenwerkingsverbanden in de btw*. Universiteit van Tilburg 2009, s. 243 (tohtorinväitöskirja 23. kesäkuuta 2009).

²⁷¹ Vrt. Mulders 2010, s. 58, jossa hän myös mainitsee tulkintaa koskevan ehdotuksensa, jonka mukaan tulkitsijan pitää, oman kieliversionsa ja ranskan lisäksi, käyttää ainoastaan tuomion autenttista kieliversiota eli oikeudenkäyntikieltä, jos se on mahdollista (*”if possible”*).

²⁷² Vrt. Forssén 2011, s. 289.

menetelmällisen puolen kustannuksella ja EU-tuomioiden tulkinnassa jne. Ruotsin kielen osalta haluan myös mainita, että ”ruotsinkielisistä” (*svenska*) tutkimuksista puhumista pitäisi välttää, kun näkökulma on EU-oikeudellinen. Sanaa ”ruotsinkielinen” käytettäessä pitää huomioida, että ruotsi on yksi virallisista kielistä myös Suomessa, ja siksi ”ruotsinkielinen” viittaamassa vain Ruotsiin ja siten vain ruotsinruotsalaiseen näkökulmaan on liian kapea EU-oikeuteen ja arvonlisäverolainsäädäntöön liittyvässä tutkimuksessa, ja näin vain heikennetään ruotsin kielen asemaa EU-tasolla. Jos aikoo kirjoittaa tutkimuksen arvonlisäverolainsäädännöstä Ruotsissa, pitää minun mielestäni jo kielikysymyksen vuoksi varoa ohittamasta ensimmäistä Ruotsissa aiheesta kirjoitettua tutkimusta, eli Westberg 1994:ää. Esitän kielikysymyksestä, että tätä pohjoismaista näkökulmaa aiheeseen tarkastelevaa teosta voidaan pitää erityisen tärkeänä, koska unionin oikeus kattaa enemmän tai vähemmän koko Pohjolan, kun sitä tarkastellaan oikeusjärjestyksen laajennetusta eurooppaoikeudellisesta näkökulmasta, sen mukaisesti, mitä esitän osiossa 1.

Westberg 1994, Alhager 2001 ja Sonnerby 2010 on omien tutkimusteni tavoin kirjoitettu ruotsiksi. Tutkimustuloksen käytettävyyden osalta näissä tapauksissa on havaittavissa ”positiivinen tendenssi”. Vaikuttaa siltä, että *oikeusdogmaattisen menetelmän valinta vertailevalla menetelmällä täydennettynä* tai *vertailevan menetelmän valinta*, jossa vertailuun käytetyn ulkomaisen oikeuden valinta on relevantti aiheen kannalta, tuottaa ”positiivisen tendenssin” täytäntöönpanokysymyksessä ilman, että on tarvetta kirjoittaa tutkimusta millään muulla kielellä kuin ruotsiksi. Katsaukseni edellä osoittaa, ettei ole mitään erityistä syytä, miksi englantia voitaisi ruotsin pohdittaessa, voiko tutkimustuloksesta odottaa tulevan ”positiivinen”. Katsaus osoittaa minun nähdäkseni myös, että englantia ei saa myöskään syrjäyttää muita EU:n virallisia kieliä, vaan arvonlisäverolainsäädännön tutkijan Ruotsissa pitäisi kirjoittaa ruotsiksi, mutta olla avoin myös englannin ja EU:n muiden virallisten kielten käytölle.

Huhtikuun 2011 alussa professori Kristoffersson ryhtyi pääasialliseksi ohjaajakseni tutkimushankkeessani verosubjektin määräytymisestä ML-laissa EU-yhdenmukaisuuden näkökulmasta. Silloin laadittiin suunnitelma, jossa minulla oli ilo osallistua kursseille Örebron ja Linköpingin yliopistoissa. Hanke jaettiin osiin, jotka johtivat lisensiaatintutkintoon 15. joulukuuta 2011 ja tohtorintutkintoon 26. huhtikuuta 2013. Nämä olivat siis Forssén 2011:n ja Forssén 2013:n väitöstilaisuuksien ajankohdat. Tämän jaottelun syynä oli välttää kesken kaiken tapahtuvat lakimuutokset ja ennen kaikkea välttää liian mittavan työn aiheutuminen hankkeesta. Siksi totesimme soveliaaksi jakaa hankkeen kysymykseen normikonkurrenssista, joka oli muodostunut vuonna 2001 ML-lain 4 luvun 1 §:n 1 momentin ja arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdan ensimmäisen alakohdan verovelvollista koskevan pääsäännön välille, sekä oikeusteoreettisesti kiinnostavaan kysymykseen yksinkertaisten yhtiöiden ja laivanisännöintiyhtiöiden arvonlisävero- ja maksuvelvollisuudesta ML-lain 6 luvun 2 §:n ja SFL-lain 5 luvun 2 §:n mukaan direktiivin säännöksen suhteen. Tässä yhteydessä pitää mainita, että valtion virallisessa selvityksessä ”*Mervärdesskatt i ett EG-rättsligt perspektiv*”, (Arvonlisävero EU-oikeudellisesta näkökulmasta) SOU 2002:74, katsottiin, että ML-lain täysimittainen tekninen ja

materiaalinen tarkastus ei mahtunut selvityksen laajuuteen.²⁷³ Forssén 2021a:ssa mainitsen, että selvitys koski ML-lain terminologiaa kuudenteen arvonlisäverodirektiiviin verrattuna.²⁷⁴ Ruotsinkielisen käännöksen epäselvyydestä johtuvan ongelman ratkaisemiseksi tai kun termit poikkeavat muissa kieliversioissa käytetyistä, selvityksessä huomioidaan myös direktiivin termejä ruotsiksi, englanniksi ja ranskaksi.²⁷⁵ Mainitsen myös, että SOU 2002:74:n osan 1 sivuilla 51–53 on taulukko direktiivin perustermeistä näillä kielillä. Forssén 2021a:ssa totean, että SOU 2002:74:sta oli myös hyötyä tutkimusteni teossa. Huomautin erityisesti, että selvityksessä otetaan mukaan ranska mainitun terminologia-ongelman ratkaisemiseksi.²⁷⁶ Professori Kristofferssonin ja professori Jan Kellgrenin (silloinen dosentti) ohjaus oli yhdessä tohtorinopintojen kanssa ratkaisevaa hankkeen onnistumisen kannalta. Yhdellä koulutukseen kuuluneista kursseista, jota piti dosentti Bo H. Lindberg, huomasin hänen kuvailevan tiedettä ”kielellisten lauseiden yhtenäiseksi järjestelmäksi” (ruots. ”*ett sammanhållet system av språkliga satser*”) tai ”muistiin merkityksi tiedoksi” (”*ett nedtecknat kunnande*”). Tämä kannusti ottamaan vakavasti itse kielikysymyksen väitöskirjani ja lisensiaatintutkimukseni parissa tekemässäni työssä, jossa selvityksestä SOU 2002:74 tuli osa lähdemateriaalia. Selvityksessä terminologia-ongelmaan käytetty lähestymistapa vahvistaa käsitystäni siitä, että Englantia ei tule asettaa Ruotsin edelle arvonlisäverotutkimuksessa Ruotsissa.²⁷⁷

2.5.2 Pääväylä 1 – Rendahl 2009 ja Papis-Almansa 2016

2.5.2.1 Yleiskatsaus käsityksestäni kyseisten väitöskirjojen tutkimustulosten tendensseistä täytäntöönpanokysymyksessä

Forssén 2020a:ssa mainitsen, että arvonlisäveron tasapuolisuus on oikeuspoliittinen tavoite unionin oikeuden mukaan, ja että tasapuolisen arvonlisäveron periaate seuraa primäärilainsäädännöllisesti SEUT-sopimuksen 113 artiklaa ja sekundäärilainsäädännöllisesti arvonlisäverodirektiivin johdanto-osan 4, 5 ja 7 kappaleita sekä arvonlisäverodirektiivin 1 artiklan 2 kohtaa, mutta että verokannat ja vapautukset verosta eivät ole täysin yhdenmukaistettuja, mikä on seurausta direktiivin johdanto-osan 7 kappaleesta. Siksi 7 kappaleesta seuraa, että tasapuolisen arvonlisäveron periaate toteutuu kuitenkin niin, että kunkin jäsenvaltion alueella samanlaisiin tavaroihin ja palveluihin kohdistuu saman suuruinen vero.²⁷⁸

²⁷³ Vrt. SOU 2002:74 Del 1, s. 17 ja 186.

²⁷⁴ Vrt. Forssén 2021a, s. 36.

²⁷⁵ Vrt. SOU 2002:74 Osa 1, s. 49. Vrt. myös Forssén 2021a, s. 36.

²⁷⁶ Vrt. Forssén 2021a, s. 36.

²⁷⁷ Bo H. Lindberg toimi muuten inspiraationa työlle Södertornin korkeakoulussa, Yhteiskuntatieteiden laitoksella, jossa olen opettanut toistuvasti vuodesta 2015 ja viime vuosina julkisoikeuden alalla yhteistyössä dosentti Patricia Jonasonin kanssa. Aiheitani ovat etupäässä EU-oikeus ja arvonlisäverolainsäädäntö, mutta opetettavakseni on myös uskottu muita aineita julkisoikeuden puolella kuin vero-oikeus.

²⁷⁸ Vrt. Forssén 2020a, s. 726.

Forssén 2020a:ssa totean, että yrityksen rajat ylittävää digitaalista myyntiä kuluttajille käsitellään Rendahl 2009:ssä vertailevalla menetelmällä ja että motiivina on antaa ulkoinen näkökulma unionin oikeuteen arvonlisäveron alalla siten, että EU:n säännöstöä verrataan Australian ja Kanadan GST:hen.²⁷⁹ Esitän siinä, että koska Rendahl 2009 ei siten ota sisäistä näkökulmaa unionin oikeuteen arvonlisäveronalalla, on vähemmän todennäköistä, että lainsäätäjät voivat käyttää tutkimustulosta ML-lain sääntöjen sopeuttamistarpeen arvioinnissa arvonlisäverodirektiivin säännöksiin nähden,²⁸⁰ eli täytäntöönpanokysymyksessä on havaittavissa ”negatiivinen tendenssi”. Aiheen kuvauksesta käy ilmi, että kirjoittajalla on sama käsitys kolmansista maista vertailupohjana vertailevan menetelmän käytössä kuin se, josta edellä todetun mukaisesti varoitan kansainvälisessä katsauksessani Forssén 2011:ssä. Kirjoittaja viittaa kritiikittä OECD:n tietoihin siitä, että OECD:n jäsenistä vain Yhdysvalloissa ei ole arvonlisäveron muotoa vaan liikevaihtovero (*sales tax*).²⁸¹

Forssén 2011 on kirjoitettu Rendahl 2009:n jälkeen, ja kirjoittajalle olisi ollut hyötyä tutkimukseeni tutustumisesta. Käsitykseni mukaan ohjaaja professori Westberg on vaikuttanut kirjoittajaan, joka on ehkä saanut vaikutteita varoituksestani kolmansien maiden VAT- tai GST-järjestelmän käytöstä kritiikittä vertailukohteena tutkimatta ensin, vastaako kyseinen lainsäädäntö sitä, mitä arvonlisäverolla ymmärretään unionin oikeuden mukaan. Sinänsä ei ole mitenkään väärin verrata EU:n arvonlisäverolainsäädäntöä kolmansien maiden vastaavaan järjestelmään, mutta tällaisten vertailujen ei tulisi muodostaa ainoata vertailupohjaa. Vertailevan menetelmän soveltaminen siten, ettei mikään EU-maa ole mukana tutkimuksessa, tuottaa käsitykseni mukaan tyypillisesti ”negatiivisen tendenssin” tutkimustuloksen käytettävyydelle lainsäätäjille ja lainkäyttäjille EU:ssa täytäntöönpanokysymyksessä.

Papis-Almansa 2016:ssa sovelletaan oikeusdogmaattista menetelmää vertailevalla menetelmällä täydennettynä. Tässä kritisoin sitä, että vertailu sisältää vain ulkoisen näkökulman unionin oikeuteen arvonlisäveronalalla, koska vertailu tapahtuu kahden kolmannen maan, Uusi-Seelanti ja Australia, GST-järjestelmään nähden. Papis-Almansa 2016 pitäisi kuitenkin mielestäni asettaa etusijalle Rendahl 2009:ään nähden siksi, että kolmansista maista Uusi-Seelanti tarjoaa kiinnostavan vertailukohdan EU:n arvonlisäverojärjestelmään. Syynä on se, että Uudessa-Seelannissa on yksinkertainen, periaatteiltaan tarkka arvonlisävero ilman verokantojen erittelyä.²⁸² Tässä asiassa viittasin Forssén 2011:ssä professori Leif Muténin artikkeliin,²⁸³ jossa hän toteaa juuri tämän

²⁷⁹ Vrt. Forssén 2020a, s. 739, jossa viittaus Rendahl 2009:een, s. 13.

²⁸⁰ Vrt. Forssén 2020a, s. 739.

²⁸¹ Vrt. Rendahl 2009, s. 3.

²⁸² Vrt. Forssén 2020a, s. 742, jossa viittaus Forssén 2011:een, s. 282.

²⁸³ Vrt. Leif Mutén, Export av skattesystem. Skattepolitiska transformations processer i tredje världen. Skattenytt 2006 s. 487–497, 494 (Mutén 2006). Vrt. myös Mutén 2006 -viittaukseni teoksessa Forssén 2011, s. 271 ja 282.

Uudesta-Seelannista, minkä mainitsen myös Forssén 2020a:ssa.²⁸⁴ Se olisi pitänyt huomioida Rendahl 2009:ssä, vaikka tutkimus laadittiinkin ennen kuin Forssén 2011, ja se olisi pitänyt mainita Papis-Almansa 2016:ssa vertailuun valittujen kolmansien maiden yhteydessä.²⁸⁵ Kun pohditaan tutkimustulosten käyttökelpoisuuden todennäköisyyttä lainsäätäjille ja lainkäyttäjille EU:ssa täytäntöönpanokysymyksessä, totean edellä mainitun mukaisesti, että kyseessä on ”negatiivinen tendenssi”. Perusteluni on se, että EU:n arvonlisäveroalan säännöstö saa Papis-Almansa 2016:ssa ulkoisen näkökulman sovelletun menetelmän vertailevaan puoleen liittyen.

2.5.2.2 Kielikysymys suhteessa käsitykseeni kyseisten väitöskirjojen tutkimustulosten tendensseistä täytäntöönpanokysymyksessä

Rendahl 2009 ja Papis-Almansa 2016 on laadittu englanniksi, ja voin todeta seuraavaa kielikysymyksestä kummassakin väitöskirjassa:

- Rendahl 2009:n ja Papis-Almansa 2016:n lähdeluettelot eivät suurimmaksi osaksi sisällä lainkaan viittauksia julkisten laitosten painatuksiin Ruotsissa.
- Molemmissa väitöskirjoissa englanti dominoi lähdeviitteissä. Rendahl 2009 sisältää joukon teoksia ruotsiksi, mutta ne puuttuvat Papis-Almansa 2016:sta. Rendahl 2009 viittaa muun muassa Westberg 1994:ään, mitä Papis-Almansa 2016 ei tee. Avoimuus muille kielille kuin englannille muutoin on myös heikkoa molemmissa väitöskirjoissa, mutta tässä suhteessa Papis-Almansa 2016:lla on tietty yliote.
- Menettelytapaa, jonka kuvaan edellä selventävän epäselvien EU-tuomioiden tulkintaa, ei käytetty Rendahl 2009:ssä eikä Papis-Almansa 2016:ssä. Kumpikaan kirjoittaja ei myöskään soveltanut useamman kuin yhden EU:n virallisen kielen käyttöä siten kuin minä epäselvien EU-tuomioiden tulkinnassa. Rendahl 2009:ssä mainitaan asetuksesta (EY) 1777/2005, että arvonlisämielessä sähköisten palvelujen määritelmässä ei ole eroa asetuksen saksan-, ranskan-, ruotsin- tai englanninkielisen kieliversion välillä.²⁸⁶ Tämä viittaa sen tiedostamiseen, että on tärkeää tehdä vertailuja muilla EU:n virallisilla kielillä luettaessa lähteitä arvonlisäveroaiheesta, mutta tätä ei käytetä mitenkään kehittyneesti Rendahl 2009:ssä, vaikka minun käsityksen mukaan niin pitäisi tehdä esimerkiksi EU-tuomioiden tulkinnassa.

Ainoastaan englanninkielisten kolmansien maiden valinta, kuten sanottua, ei edistä

²⁸⁴ Vrt. Forssén 2020a, s. 742.

²⁸⁵ Olen omalta osaltani hyötynyt professori Muténin näkemyksistä työssä Forssén 2011:n ja Forssén 2013:n parissa, kuten myös silloin, kun aloin vuonna 2005 kirjoittaa artikkeleja Svensk skattetidning -lehteen ja hän oikoluki ne.

²⁸⁶ Vrt. Rendahl 2009, s. 190 ja 191.

tutkimusta menetelmällisesti, ja kielikysymyksen osalta vaikuttaa siltä, että kirjoittajat ja heidän ohjaajansa tietoisesti tai tietämättään katsovat englannin kielen käytön kompensoivan menetelmän valinnan puutteita. Rendahl 2009:n tapauksessa kirjoittajan voidaan katsoa saaneen vaikutuksia professori Westbergin kritiikittömästä käsityksestä siitä, missä maissa OECD:n mukaan on arvonlisäverojärjestelmä, valitessaan vertailuanalyysiin englanninkieliset kolmannet maat Australian ja Kanadan. Tämän osoittaa se, kuten edellä mainittiin, että kirjoittaja kritiikittä viittaa OECD:n tietoihin, joiden mukaan OECD:n jäsenistä vain Yhdysvalloilla ei ole minkäänlaista arvonlisäveroa. Marta Papis-Almansan äidinkieli, kuten mainittua (katso osio 2.3), ei ole ruotsi, mutta sen ei olisi pitänyt rajoittaa Papis-Almansa 2016:ssa käytettyä lähdekirjallisuutta arvonlisäverolainsäädännöstä Ruotsissa vain englanniksi laadittuihin tutkimuksiin, joita ovat Henkow 2008 ja Rendahl 2009. Kirjoittaja teki väitöskirjan arvonlisäverolainsäädännöstä kuitenkin ruotsalaisessa yliopistossa, eikä hänen olisi siis pitänyt täysin pysytellä erossa ruotsinkielisistä tutkimuksista. Papis-Almansa 2016:n ohjaaja oli professori Ben J.M. Terra, joka oli vierailevana professorina kirjoittajan laitoksella, eli Lundin yliopiston Kauppaoikeuden laitoksella, yhdessä saman laitoksen dosentti Oskar Henkow'n kanssa. Professori Terrasta (Amsterdamin yliopistosta) tuli vieraileva professori Lundin yliopiston Kauppakorkeakoulussa kauan ennen kuin työ Papis-Almansa 2016:n parissa alkoi vuonna 2011. Molemmat ohjaajat pystyivät siten auttamaan ruotsin kielen aiheuttamien vaikeuksien kanssa Papis-Almansa 2016:n kirjoittamisessa.²⁸⁷

2.5.3 Pääväylä 2 – Öberg 2001, Senyk 2018 ja Ek 2019

2.5.3.1 Yleiskatsaus käsityksestäni kyseisten väitöskirjojen tutkimustulosten tendensseistä täytäntöönpanokysymyksessä

Unionin oikeutta käsiteltiin niukasti Öberg 2001:ssä, minkä mainitsin myös Forssén 2020a:ssa.²⁸⁸ Öberg 2001:n menetelmä oli ”tavallisen oikeusdogmaattinen” (ruots. ”*sedvanligt rättsdogmatisk*”). Unionin oikeuden niukkaa käsittelyä oikeuslähteenä ”ruotsalaisiin oikeuslähteisiin” (”*de svenska rättskällorna*”) verrattuna perusteltiin sillä, että EY:n oikeussäännösten katsottiin vain ”antavan puitteet, jotka kansalliset säännöt täyttävät” (”*ramarna och måste fyllas ut med nationella regler*”).²⁸⁹ Tältä kannalta Öberg 2001:ssä viitattiin Westberg 1997:ään.²⁹⁰ Esitän kuitenkin Forssén 2020a:ssa, että niin Westberg 1997:n, kuten myös Westberg 1994:nkin, olisi sen sijaan pitänyt kannustaa käsittelemään

²⁸⁷ Tarkennettakoon, että edellisessä osiossa mainitsemani professori Mutén, professori Ben J.M. Terra ja dosentti Oskar Henkow ovat kaikki edesmenneitä. Minä olen, kuten mainittu, hyödyntänyt professori Muténin teosta, ja sama koskee tietenkin Forssén 2011:n ja Forssén 2013:n parissa tehtyä työtä, jossa oli hyötyä Ben J.M. Terran ja Julie Kajusin *A Guide to the European VAT Directives* -teoksesta (IBFD Amsterdam) ja Henkow 2008:sta, huolimatta kritiikistä, jota esitän arvonlisäverotutkimuksesta Ruotsissa tässä artikkelissa ja Forssén 2020a:ssa.

²⁸⁸ Vrt. Forssén 2020a, s. 738.

²⁸⁹ Vrt. Öberg 2001, s. 19. Vrt. myös Forssén 2020a, s. 738.

²⁹⁰ Vrt. Öberg 2001, s. 19, jossa viittaus Westberg 1997:ään, s. 26. Vrt. myös Forssén 2020a, s. 738.

unionin oikeutta laajemmin Öberg 2001:ssä.²⁹¹ Mainitsen myös Forssén 2020a:ssa, että Öberg 2001 on ainoa Ruotsissa tehty väitöskirja omani lisäksi, jossa käsitellään verosubjektikysymystä, ja että Öberg 2001 tähän liittyen pohtii, miten erotellaan konkurssivelallisen ja konkurssipesän verovelvollisuus eri liiketoimien osalta.²⁹² Tätä käsitellään ML-laissa yhtenä verovelvollisuuden erityistapauksista 6 luvussa, ja asiasta säädetään lain 3 §:ssä. Arvonlisäverodirektiivissä ei ole mitään vastaavaa säädöstä. Samoin kuin kysymyksessä yksinkertaisten yhtiöiden ja laivanisännöintiyhtiöiden arvonlisäverovelvollisuudesta, joka on myös yksi ML-lain 6 luvun verovelvollisuuden erikoistapauksista ja määräytyy tarkemmin luvun 2 §:n mukaan, unionin oikeutta ei myöskään olisi pitänyt käsitellä niukasti Öberg 2001:ssä, vaan vastaavan nimenomaisen säännöksen puuttuminen verosubjektikysymyksestä Ruotsin arvonlisäverolain 6 luvun 3 §:ssä olisi pitänyt kannustaa huomioimaan unionin oikeutta enemmän.

Oikeusdogmaattisen menetelmän valinta Öberg 2001:ssä ilman mitään täydentävää vertailevaa analyysia vaikuttaa perustuneen virheelliseen käsitykseen unionin oikeuden merkityksestä aiheelle. Kirjoittaja on tarttunut Westberg 1997:n väitteisiin niitä testaamatta. Myös minä olisin voinut tehdä niin arvonlisäverokysymyksessä yksinkertaisten yhtiöiden osalta, ellen olisi, kuten edellä olen kirjoittanut, jatkanut vertailuja AVL-lakiin. Öberg 2001:ssä ei esitetä, että oikeusdogmaattinen menetelmä on erityisen soveltuva oikeustieteellisiin tutkimuksiin arvonlisäverolainsäädännön alalla, minkä pitäisi tarkoittaa, että käytössä on Forssén 2020a:ssa ja tässä artikkelissa puhtaan oikeusdogmaattiseksi kutsumani menetelmä. Sen sijaan Öberg 2001:ssä on käytetty oikeusdogmaattista menetelmää, jota voidaan tietenkin kutsua tavalliseksi. Sen ei sinänsä tulisi aiheuttaa ”negatiivista tendenssiä” sille, että menetelmän valinta tuottaa tutkimustuloksen, josta tulee käyttökelpoinen lainsäätäjille ja lainkäyttäjille EU:ssa täytäntöönpanokysymyksessä. Laajan materiaalin käyttö voimassa olevien lakien tulkinnassa ja systematisoinnissa arvonlisäveroon liittyvän unionin oikeuden mukaan voi tuottaa ”positiivisen tendenssin”, vaikka oikeusdogmatiikkaa ei täydennettäisi vertailevalla analyysilla. Nähdäkseni kuitenkin juuri unionin oikeuden niukka käsittely ilman riittäviä perusteita aiheuttaa ”negatiivisen tendenssin” Öberg 2001:n käytettävyyteen täytäntöönpanokysymyksessä.

Ek 2019:ssä käytetään oikeusdogmaattista menetelmää, mutta tiedostaen, että sitä ei ole määrä kuvata erityisen soveltuvaksi arvonlisäveroaiheesta tehtyihin oikeustieteellisiin tutkimuksiin, minkä vuoksi en määritä Ek 2019:n menetelmää puhtaan oikeusdogmaattiseksi. Forssén 2020a:ssa olen määrittänyt Ek 2019:n menetelmän tavallisen oikeusdogmaattiseksi, koska menetelmää kuvataan siinä ”perinteiseksi” (*”traditionell”*) vain ”siinä merkityksessä, että oikeusdogmaattinen menetelmä tai lähtökohta ei ole epätavallinen arvonlisäverolainsäädäntöä käsittelevissä tutkimuksissa” (*”i den bemärkelsen att en rättsdogmatisk metod eller utgångspunkt inte är ovanlig i mervärdesskatterättsliga*

²⁹¹ Vrt. Forssén 2020a, s. 738.

²⁹² Vrt. Forssén 2020a, s. 738.

avhandlingar”).²⁹³ Samoin kuin Öberg 2001:n kohdalla, esitän myös Ek 2019:stä, että runsaan materiaalin käyttö voimassa olevien lakien tulkintaan ja systematisointiin unionin oikeuden mukaisesti arvonlisäveron alalla voi tuottaa ”positiivisen tendenssin” tutkimustulokselle täytäntöönpanokysymyksessä, vaikka oikeusdogmatiikkaa ei täydennettäisi vertailevalla analyysillä. Ek 2019:n laajuutta kuvaan pieneksi lähteiden sekä ML-lakia, Ruotsin veroviraston (*Skatteverket*) kirjelmiä ja kannanottoja, IFRS:ltä (International Financial Reporting Standards) saatua materiaalia ja jäsenvaltioiden tuomioita koskevan esityön osalta. Ek 2019:ssä on mielestäni tiedostettu heikosti se, että EU-tuomioistuimen tuomioiden lisäksi myös jäsenvaltioiden kansalliset ennakkotuomiot ovat merkityksellisiä arvonlisäveroaihetta käsittelevässä unionin oikeuden tulkinnassa. Ek 2019:ssä viitataan nimittäin vain viiteen Ruotsin korkeimman hallinto-oikeuden (*Högsta förvaltningsdomstolen*) tuomioon.²⁹⁴ Väitöskirjan rajallisesta materiaalista johtuu, että katson Ek 2019:n käyttökelpoisuuden täytäntöönpanokysymyksessä muodostavan ”negatiivisen tendenssin”.

Senyk 2018:ssä ei esitetä, että oikeusdogmaattinen menetelmä on erityisen soveltuva arvonlisäverolainsäädäntöä käsitteleviin oikeustieteellisiin tutkimuksiin, ja vertaileva menetelmä on ainoastaan toiminut inspiraationa.²⁹⁵ Näin ollen määrittelen Senyk 2018:ssä käytetyn oikeusdogmaattisen menetelmän tavallisen oikeusdogmaattiseksi, kuten esitetään Öberg 2001:ssä käytetystä menetelmästä ja mitä olen päätellyt käytetystä menetelmästä Ek 2019:ssä. Katson kuitenkin, että Öberg 2001:n niukan unionin oikeuden käsittelyn vuoksi Senyk 2018:n lähestymistapa muistuttaa enemmän Ek 2019:ää, ja otan huomioon niiden välisen yhtäläisyyden voimassa olevien arvonlisäveroalan lakien tulkintaan ja systematisointiin käytetyn materiaalin laajuuden osalta.

Ek 2019:ssä esitetään, että Senyk 2018 käsittelee verotusoikeuden jakautumista EU:ssa, ja että analyysi tehdään yleiskatsaustasolla tavoitteena antaa kokonaiskuva jakautumisesta.²⁹⁶ Senyk 2018 ottaakin esiin kysymyksiä liiketoimen paikasta toimitusten ja unionin sisäisten hankintojen tapauksessa, mikä mainitaan Ek 2019:ssä²⁹⁷. Silti juuri Ek 2019:ssä toimitukset ja unionin sisäiset hankinnat arvonlisäverolainsäädännössä, teoksen nimenkin mukaisesti, tuottavat ”arvonlisäverolainsäädännön aihepiiristä” (ruots. ”i mervärdesskatterätt”) tehdyn tutkimuksen. Katson, että Senyk 2018 on pikemminkin tutkimus ”arvonlisäverolainsäädännöstä” (ruots. ”om mervärdesskatterätt”) liittyen siihen, millä

²⁹³ Vrt. Forssén 2020a, s. 745, jossa viittaus Ek 2019:ään, s. 33.

²⁹⁴ Vrt. myös Forssén 2020a, s. 746 ja 747.

²⁹⁵ Vrt. Senyk 2018, s. 27 ja 30, josta seuraa, että väitöskirjassa sovelletaan oikeusdogmaattista menetelmää (*legal dogmatic method*), ja vertailevaa menetelmää (*comparative legal study*) on käytetty vain väitöskirjan inspiraationa, mistä käytetään *micro-comparison*-nimitystä. Professori Ben J.M. Terra ja dosentti Oskar Henkow olivat ohjaajia Senyk 2018:ssa, ja professori Cécile Brokelind otti tehtävän hoitaakseen dosentti Oskar Henkow'n jälkeen.

²⁹⁶ Vrt. Ek 2019, s. 22 ja 23.

²⁹⁷ Vrt. Ek 2019, s. 22.

jäsenvaltiolla on toimitusten ja unionin sisäisten hankintojen verotusoikeus. Käsitykseni mukaan Senyk 2018 ei viittaa täytäntöönpanokysymykseen, toisin kuin Ek 2019, vaan arvonlisäveroa käsitellään Senyk 2018:ssa enemmän kansantaloudelliselta kannalta. Siten minulla ei ole mitään sitä vastaan, että kaksi väitöskirjaa näin samanlaisista aiheista on väitely ajallisesti näinkin lähellä toisiaan. Senyk 2018 on minun nähdäkseni arvoton näyte käsiteltävänä olevan aiheen kannalta ja pohdittaessa kysymystä odotettavissa olevasta käyttökelpoisuudesta lainsäätäjille ja lainkäyttäjille EU:ssa, mitä tulee täytäntöönpanokysymykseen. Käsitykseni mukaan tämä väitöskirja on tehty ”arvonlisäverolainsäädännön aihepiiristä”, eikä ”arvonlisäverosta”, kuten pitäisi tehdä, kun tarkoituksena on saavuttaa tutkimustulos normikonkurrenssin tunnistamiseksi arvonlisäverodirektiivin ja jäsenvaltion, esimerkiksi Ruotsin, kansallisen arvonlisäverolainsäädännön välillä ja ratkaisuehdotusten esittämiseksi. Katson siksi, että Senyk 2018:n menetelmävalinta ei tuota ”positiivista” eikä ”negatiivista tendenssiä” tutkimustuloksen käyttökelpoisuudesta lainsäätäjille ja lainkäyttäjille EU:ssa täytäntöönpanokysymyksessä, jos väitöskirjan arvonlisäverokysymystä käsitellään kansantaloudelliselta kannalta. Määritän kuitenkin Senyk 2018:lle tässä yhteydessä ”negatiivisen tendenssin” sen vuoksi, että väitöskirjassa ei mainita, että tarkoitus on tehdä kansantaloudellinen tutkimus arvonlisäverosta toimitusten ja unionin sisäisten hankintojen tapauksessa, ja Senyk 2018 on samankaltainen, edellä mainitun mukaisesti, kuin Ek 2019 oikeusdogmaattisen menetelmän osalta, joka kuitenkin mainitaan lähestymistavaksi Senyk 2018:n tutkimuksissa.

2.5.3.2 Kielikysymys suhteessa käsitykseeni kyseisten väitöskirjojen tutkimustulosten tendensseistä täytäntöönpanokysymyksessä

Öberg 2001 ja Ek 2019 on laadittu ruotsiksi, kun taas Senyk 2018 on laadittu englanniksi. Kielikysymyksen osalta Senyk 2018:stä voidaan todeta seuraavaa.

Westberg 1994 mainitaan kaikissa kolmessa väitöskirjassa.²⁹⁸ Se on ainoa ruotsinkielinen väitöskirja, johon viitataan Senyk 2018:ssa. Jos Westberg 1994 olisi jätetty pois Senyk 2018:sta, olisi Senyk 2018, Ruotsissa laadittuna arvonlisäveroi aiheisena väitöskirjana, osoittanut ”negatiivista tendenssiä” myös kansantaloudellisesta näkökulmasta kysymyksessä verotusoikeuden jakautumisesta, koska Westberg 1994:n pohjoismainen ja EY-oikeudellinen näkökulma voidaan katsoa merkitykselliseksi tässä kysymyksessä myös kansantaloudellisesta näkökulmasta. Kansainvälisten lähdemerkintöjen laajuus, kuten OECD,²⁹⁹ EU-lähteiden lisäksi osoittaa minun nähdäkseni, että Senyk 2018:lla olisi voinut olla ilmaistuna kansantaloudellinen näkökulma verotusoikeuden jakautumiseen, eli väitöskirja olisi voitu kirjoittaa väitöskirjaksi ”arvonlisäverosta” (”om mervärdesskatt”). Tästä näkökulmasta voi käsitykseni mukaan Ruotsissa englanniksi kirjoitettu väitöskirja ”arvonlisäverosta” toimia kohtalaisen hyvin, koska oman kielen käytön tärkeydestä EU-

²⁹⁸ Vrt. seuraavien kirjallisuusluettelot: Öberg 2001, s. 293, Senyk 2018, s. 379 ja Ek 2019, s. 315.

²⁹⁹ Vrt. Senyk 2018, s. 359–362.

tuomioistuinten tuomioiden tulkinnassa ei silloin tule yhtä ratkaisevaa tarkkuuden kannalta kuin ”arvonlisäveron aiheesta” Ruotsissa laadituissa väitöskirjoissa.

Ruotsinkielisen tutkijan Ruotsissa pitää kuitenkin olla varovainen vaihtaessaan ruotsin englantiin myös laatiessaan väitöskirjaa ”arvonlisäverosta”. Se on minun näkemykseni, vaikka kirjoitankin ensisijaisesti englanniksi ”verosta” hyödyntämällä sosiologiaa ja kansantaloudellisia näkökohtia, eli verososiologian (*fiscal sociology*) alalla.³⁰⁰ Aloitin tutkimushankkeen vuonna 2015 Örebron yliopistossa (JPS), jossa olin ulkoisena resurssina Research Team Tax Law -tutkimusryhmässä vuosina 2015–2017. Projektissa tutkittiin verovarojen käyttöä, ja tutkitaan edelleen, mikäli saan mahdollisuuden jatkaa sen parissa, ja olen esitutkimuksena kirjoittanut kirjat ”The Entrepreneur and the Making of Tax Laws – A Swedish Experience of the EU law” ja ”Law and Language on The Making of Tax Laws and Words and context – with Legal Semiotics”, joista molemmista julkaistiin neljännet painokset marraskuussa 2019.³⁰¹

2.5.4 Pääväylä 2 – Henkow 2008 ja Lindgren Zucchini 2020

2.5.4.1 Yleiskatsaus käsityksestäni kyseisten väitöskirjojen tutkimustulosten tendensseistä täytäntöönpanokysymyksessä

Mitä tulee oikeusdogmaattisen menetelmän soveltamiseen arvonlisäverolainsäädännön oikeustieteellisissä tutkimuksissa, vertaan Henkow 2008:aa ja Lindgren Zucchini 2020:tä Ek 2019:ään ja määrittelen Henkow 2008:n ja Lindgren Zucchini 2020:n menetelmän puhtaan oikeusdogmaattiseksi verrattuna Ek 2019:ssä käytettyyn tavalliseen oikeusdogmaattiseen menetelmään. Sen mukaisesti, mitä edellä esitän eroista yhtäältä Ek 2019:n ja toisaalta Öberg 2001:n ja Senyk 2018:n välillä, Ek 2019 on menetelmänsä kannalta lähempänä Henkow 2008:aa ja Lindgren Zucchini 2020:tä kuin nämä kaksi muuta väitöskirjaa. Totean tässä yhteydessä, että professori Ben J.M. Terra, joka toimi Papis-Almansa 2016:n ja Senyk 2018:n ohjaajana, oli pääohjaaja Henkow 2008:ssa, jossa apulaisohjaaja oli professori Claes Norberg, ja professori Eleonor Kristoffersson oli pääohjaaja Lindgren Zucchini 2020:ssä.

Ek 2019:n, Henkow 2008:n ja Lindgren Zucchini 2020:n menetelmäkysymyksen osalta olen esittänyt, että väitöskirjoissa tiedostetaan heikosti jäsenvaltioiden kansallisten ennakkotuomioiden merkitys (eikä pelkästään EU-tuomioistuimen antamia tuomioita koskien) unionin oikeuden tulkinnassa ja soveltamisessa. Katson siksi, että Ek 2019 eroaa Henkow 2008:sta ja Lindgren Zucchini 2020:stä osittain siten, että siinä ei esitetä, että oikeusdogmaattinen menetelmä olisi erityisen soveltuva arvonlisäverolainsäädännön analyysiin, osittain siten, että siinä viitataan laajempaan materiaaliin voimassa olevien arvonlisäverolakien tulkinnassa ja systematisoinnissa. Näin ollen en ole määrittänyt Ek

³⁰⁰ Vrt. kirjoitukseni aiheesta, *The Entrepreneur and the Making of Tax Laws: An introduction of a new branch of Fiscal Sociology*, joka on saatavana kokonaisuudessaan osoitteessa www.forssen.com.

³⁰¹ Molemmat kirjat ovat saatavana kokonaisuudessaan osoitteessa www.forssen.com.

2019:ssä käytettyä oikeusdogmaattista menetelmää puhtaan oikeusdogmaattiseksi.³⁰²

Forssén 2020a:ssa tulin osiossa 5.2 siihen johtopäätökseen, että puhtaan oikeusdogmaattisen menetelmän soveltamisessa, eli jos arvonlisäverotutkimuksen menetelmävalinnassa lähdetään siitä, että oikeusdogmatiikan pitäisi olla erityisen soveltuva, kuten esitetään Henkow 2008:ssa, tai varauksetta valittava vaihtoehto, kuten Lindgren Zucchini 2020:ssa,³⁰³ tutkimuksen riskinä on, että arvonlisäverolainsäädäntöä ei enää käsitellä oikeustieteellisenä aiheena Ruotsissa.³⁰⁴ Esitin, että oikeusdogmaattista menetelmää pitäisi kehittää riippumatta siitä, yhdistetäänkö se vertailevaan menetelmään vai empiirisiin tutkimuksiin.³⁰⁵ Olen esittänyt tämän myös Forssén 2021a:ssa, jossa osoitan, että Lindgren Zucchini 2020:n menetelmävalinta on johtanut rajoituksiin, jotka tekevät monitahoisten palvelujen käsittelyn arvonlisäveroalalla mahdottomaksi, koska vähennysoikeutta ei käsitellä. Siten kirjoittaja rajaa pois yhden kriteereistä, jotka sisältyvät arvonlisäveroperiaatteeseen arvonlisäverodirektiivin 1 artiklan 2 kohdan nojalla, nimittäin sen, että siihen sisältyisi periaatteessa yleinen vähennysoikeus. Muutoin tutkimuksessa ei ole kyse siitä, mitä arvonlisäverolla ymmärretään unionin oikeuden mukaan, vaan bruttoliikeyvaihtoverosta (valmistevero), mikä on siten myös huomioitava, jos tekee vertailevaa analyysia ja käyttää siinä kolmansiä maita vertailukohteena.³⁰⁶

En hylkää oikeusdogmatiikkaa arvonlisäverolainsäädännön tutkimusmenetelmänä, mutta esitän, että jos oikeusdogmatiikkaa ei yhdistetä vertailevaan menetelmään, jossa mukana on vähintään yksi EU-jäsenvaltio, sitä tulisi kehittää enemmän, jotta voitaisiin lisätä sen käyttökelpoisen tutkimustuloksen todennäköisyyttä täytäntöönpanokysymyksessä. Näin ollen viittaankin Forssén 2020a:ssa yhteen aikaisemmista JFT-artikkeleistani, jossa juuri monitahoisten palvelujen yhteydessä arvonlisäveroalalla esitän, että oikeusdogmaattista tutkimusta tässä suhteessa tulisi täydentää juridiseen semiotiikkaan perustuvalla analyysillä.³⁰⁷ Olen lisäksi kirjoittanut kirjan, jossa kuvaan, miten työkalua (mallia) voidaan

³⁰² Vrt. Forssén 2020a, s. 747.

³⁰³ Vrt. Henkow 2008, s. 13 ja Lindgren Zucchini 2020, osio 2.2 otsikolla *Legal dogmatics*. Vrt. myös Forssén 2020a, s. 743, jossa nämä viittaukset ovat ja jossa esitän, että Henkow 2008:ssa (s. 13) esitetään, tueksi ”a traditional method of juris prudence” -menetelmävalinnalle, että arvonlisäverojärjestelmät kaikkialla maailmassa muistuttavat toisiaan, ja sen vuoksi puhtaan tekninen vertailu olisi erityisen soveltuva arvonlisäverolle. Niin asia ei ole. Sen sijaan pitäisi VAT- tai GST-järjestelmää käyttävien kolmansien maiden osalta tutkia huolellisesti, vastaako järjestelmä unionin oikeuden mukaista arvonlisäveroa, kun tällaista maata käsitellään arvonlisäverotutkimuksessa Ruotsissa. Vrt. osio 2.5.2.1, Forssén 2020a, s. 739 ja 740 ja Forssén 2011, s. 279–287 sekä Forssén 2021a, s. 30 ja 31 ja Björn Forssén, *Momsforskningen i Sverige – vart är den på väg? Del 1, Tidningen Balans fördjupningsbilaga nr 2/2021 s. 22–28, 26 ja 27* (Forssén 2021b). Forssén 2021b on saatavana kokonaisuudessaan osoitteessa www.tidningenbalans.se ja www.forssen.com.

³⁰⁴ Vrt. Forssén 2020a, s. 750.

³⁰⁵ Vrt. Forssén 2020a, s. 751.

³⁰⁶ Vrt. Forssén 2021a, s. 30 sekä myös Forssén 2020a, s. 720, 740, 744 ja 745 ja Forssén 2021b, s. 26–28.

³⁰⁷ Vrt. Forssén 2020a, s. 752 ja siinä viittaus Björn Forsséniin, *Juridisk semiotik och tecken på skattebrott i den artistiska miljön*, s. 320. JFT 5/2018 s. 307–328 (Forssén 2018). Forssén 2018 on saatavilla kokonaisuudessaan osoitteessa www.forssen.com. Vrt. sama viite Forssén 2018:aan Forssén 2021a:ssa, s. 32. Jos vertailevassa

kehittää monitahoisten palvelujen analyysin tueksi arvonlisäveron alan tutkimuksissa tai esimerkiksi veroprosessissa.³⁰⁸

2.5.4.2 Kielikysymys suhteessa käsitykseeni kyseisten väitöskirjojen tutkimustulosten tendensseistä täytäntöönpanokysymyksessä

Henkow 2008 ja Lindgren Zucchini 2020 on laadittu englanniksi, ja voin todeta seuraavaa kielikysymyksestä kummastakin väitöskirjasta.

Asian C-216/97, Gregg, tarkastelu edellä osoittaa, että vaikka oikeudenkäyntikieli oli englanti, piti huomioida myös oma kieli ruotsi sekä ranska. Professorit Ulf Bernitz ja Leo Mulders suosittelivat tuomion ranskankielistä versiota epäselvien EU-tuomioiden tulkinnan selkeyttämiseen. Sen avulla pystyin arvioimaan, että arvonlisäveron veronkannon kysymys pitää asettaa etusijalle arvonlisäveron maksuunpanokysymykseen nähden, kun kyseessä on neutraalin verotuksen periaatteen noudattaminen unionin oikeuden mukaan. Tämä osoittaa oman käsitykseni mukaan englannin liiallisen painotuksen vaaran arvonlisäveroa käsittelevässä tutkimuksessa, kuten käy Henkow 2008:ssa ja Lindgren Zucchini 2020:ssä. Lindgren Zucchini 2020 on Ruotsin arvonlisäverotutkimuksessa tehty arvonlisäverolainsäädäntöä käsittelevä väitöskirja, ja mielestäni sen huomattava puute on se, ettei mikään osa varsinaisesta tekstistä ole ruotsiksi. Ainoa lähdeluettelossa mainittu ruotsinkielinen väitöskirja arvonlisäveron alalta on Ek 2019 – ei esimerkiksi pääohjaajan työ Alhager 2001³⁰⁹. Lindgren Zucchini 2020:ssa englanti dominoi, eikä ranskaa eikä omaa kieltä ruotsia käytetä epäselvien EU-tuomioiden tulkinnassa. Leo Mulders toteaa tässä yhteydessä, että on riskialtista rajoittua vain yhteen kieleen EU-tuomioiden tarkassa luennassa – ”close reading”³¹⁰ – minkä katson myös osoittaneeni Gregg-asian kielellisessä analyysissäni. Tutkijan pitää itsenäisesti tulkita mm. EU-tuomioita, minkä vuoksi Lindgren Zucchini 2020:n analyysin laatua ei sinänsä hyödytä, että kirjoittaja on saanut apua väitöskirjan kielen parantamiseen.³¹¹

Sitäkin tärkeämpää on kuitenkin se, että esimerkiksi Henkow 2008:ssa ja Lindgren Zucchini 2020:ssa sovelletun niin sanotun puhtaan oikeusdogmaattisen menetelmän käytössä tutkimuksen riskinä on johtaa siihen, että arvonlisäverolainsäädäntöä ei enää käsitellä

analyysissä on mukana kolmas maa, ehdotan valinnaksi Efta-maata, koska niihin lukeutuu kolmansiä maita, joissa on unionin oikeuden tarkoittama arvonlisäverojärjestelmä (vrt. Forssén 2011, s. 283 ja myös edellä osio 1).

³⁰⁸ Vrt. Björn Forssén, *Vara och tjänst vid sammansatta transaktioner – tolkning och tillämpning enligt mervärdesskattelagen och EU:s mervärdesskattedirektiv*. Omakustanne 2020 (Forssén 2020c). Forssén 2020c:ssä luon luvussa 3 työkalun koostettujen liiketapahtumien tapaustutkimuksiin, jotka teen luvussa 4. Forssén 2020c on saatavana (23. elokuuta 2020 alkaen) kokonaisuudessaan osoitteessa www.forssen.com.

³⁰⁹ Vrt. Lindgren Zucchini 2020, s. 269–277.

³¹⁰ Vrt. Mulders 2010, s. 58. Vrt. myös Forssén 2021a, s. 33.

³¹¹ Vrt. *Acknowledgements*, jossa kirjoittaja kiittää erityisesti Louise Ratfordia ”for her work in enhancing the language of this thesis”, eli kiittää avusta Lindgren Zucchini 2020:n englannin kielen parantamisessa.

oikeustieteellisenä aiheena Ruotsissa. Sitä ei voi koskaan kompensoida sillä, että väitöskirjat kirjoitetaan englanniksi. Yliopistojen ja korkeakoulujen tulisi pyrkiä vastustamaan kehitystä, jossa englantia käytetään ilman perusteltua syytä ruotsin sijasta arvonlisäverotutkimuksessa Ruotsissa.³¹²

2.6 Johtopäätökset

Osoissa 2.5.1–2.5.4.2 tehty mainittujen väitöskirjojen katsaus, jossa tarkasteltiin ruotsin tai englannin valintaa väitöskirjan kirjoittamisessa ja siihen liittyvää tutkimustuloksen ”positiivista tendenssiä” tai ”negatiivista tendenssiä” eri menetelmävalintojen yhteydessä, vahvistaa käsitystäni siitä, että englannin kieltä käytetään – tietoisesti tai tiedostamatta – arvonlisätutkimuksessa Ruotsissa kompensoimaan tutkimustulosta, josta voi tulla negatiivinen täytäntöönpanokysymyksessä menetelmävalinnan vuoksi. Tämä vaikuttaa haitallisesti EU-hankkeen toteuttamiseen Ruotsissa, kun Ruotsin arvonlisäverotutkimuksen lähestymistavan johdosta tutkimustuloksista ei tule käyttökelpoisia lainsäätäjille ja lainkäyttäjille EU:ssa, kun kyseessä on unionin oikeuden ja ensisijaisesti EU:n arvonlisäverodirektiivin onnistunut täytäntöönpano arvonlisäveron alalla. Tilanne aiheuttaa myös kielteisiä jälkiseuraamuksia suhteessa muihin jäsenvaltioihin.

Seuraavissa taulukoissa selvennän Forssén 2020a:n ja tämän artikkelin mukaista kahta menetelmällistä pääväylää käsiteltyjen tutkimusten osalta. Osoitan, onko tutkimustulokselle odotettavissa ”positiivinen” tai ”negatiivinen tendenssi” täytäntöönpanokysymyksessä ja määritän, onko tutkimus laadittu ruotsiksi vai englanniksi.

Taulukko – pääväylä 1

Tutkimus	Menetelmä	Tendenssi	Kieli
Westberg 1994	Vertaileva	Positiivinen	Ruotsi
Alhager 2001	Oikeusdogmaattinen vertailevalla täydennettynä	Positiivinen	Ruotsi
Rendahl 2009	Vertaileva	Negatiivinen	Englanti
Sonnerby 2010	Oikeusdogmaattinen vertailevalla täydennettynä	Positiivinen	Ruotsi
Forssén 2011	Oikeusdogmaattinen vertailevalla täydennettynä	Positiivinen	Ruotsi
Forssén 2013	Oikeusdogmaattinen vertailevalla täydennettynä	Positiivinen	Ruotsi
Papis-Almansa 2016	Oikeusdogmaattinen vertailevalla täydennettynä	Negatiivinen	Englanti

³¹² Muutoin totean, että lähdemerkinnöissä Lindgren Zucchini 2020:ssä, Papis-Almansa 2016:n tavoin, viitataan Henkow 2008:aan ja Rendahl 2009:ään (vrt. osio 2.5.2.2), sekä Papis-Almansa 2016:een, kun taas Senyk 2018 – joka on myös yksi Ruotsissa englanniksi kirjoitetuista arvonlisäveroväitöskirjoista – jätetään pois, samoin kuin Lindgren Zucchini 2020:ssa muut Ruotsissa ruotsiksi laaditut arvonlisäveroväitöskirjat Ek 2019:ää lukuun ottamatta. On arveluttavaa, että Ek 2019:ää oikeuslähteenä pidetään Lindgren Zucchini 2020:ssä tärkeämpänä kuin Senyk 2018:aa etenkin, kun molemmat väitöskirjat käsittelevät niin samanlaista aihetta, ja käsittely on laajempaa Senyk 2018:ssa kuin Ek 2019:ssä (vrt. osio 2.5.3.1).

Taulukko – pääväylä 2

Tutkimus	Menetelmä	Tendenssi	Kieli
Öberg 2001	Tavallinen oikeusdogmaattinen*	Negatiivinen	Ruotsi
Henkow 2008	Puhtaan oikeusdogmaattinen**	Negatiivinen	Englanti
Senyk 2018	Tavallinen oikeusdogmaattinen*	Negatiivinen	Englanti
Ek 2019	Tavallinen oikeusdogmaattinen*	Negatiivinen	Ruotsi
Lindgren Zucchini 2020	Puhtaan oikeusdogmaattinen**	Negatiivinen	Englanti

* [Öberg 2001:ssä todetaan, että käytössä on tavallinen oikeusdogmaattinen menetelmä, ja päätelen Senyk 2018:sta ja Ek 2019:stä, että käytetty oikeusdogmaattinen menetelmä on myös ymmärrettävä tavalliseksi Ruotsin vero-oikeudellisessa tutkimuksessa (vrt. osio 2.5.3.1).]

** [Määritelmää puhtaan oikeusdogmaattinen menetelmä käytin ensimmäistä kertaa Forssén 2020a:ssa.]

Pääväylässä 1 kaikilla ruotsiksi kirjoitetuilla tutkimuksilla on ”positiivinen tendenssi”, ja menetelmät näissä tapauksissa ovat vertailevia tai oikeusdogmaattisia vertailevalla menetelmällä täydennettyinä. Rendahl 2009 on kirjoitettu englanniksi, ja menetelmä on vertaileva. ”Negatiivisen tendenssin” aiheuttaa se, että sen vertailevasta analyysistä puuttuu sisäinen näkökulma unionin oikeuteen arvonlisäveroolalla,³¹³ toisin kuin ruotsiksi laadituissa väitöskirjoissa. Papis-Almansa 2016:ssa, joka on kirjoitettu englanniksi, menetelmänä on vertailevalla menetelmällä täydennetty oikeusdogmaattinen menetelmä. Katson kuitenkin, että väitöskirjassa esiintyy myös ”negatiivista tendenssiä” sen osalta, kuinka todennäköisesti tutkimustulos olisi käyttökelpoinen lainsäätäjille ja lainkäyttäjille EU:ssa täytäntöönpanokysymyksessä. Kantani perustuu siihen, että EU:n arvonlisäveroalan oikeussäännöstöä tarkastellaan ulkoiselta eikä sisäiseltä kannalta myös Papis-Almansa 2016:ssa käytetyn menetelmän vertailevassa elementissä.³¹⁴ Marta Papis-Almansan äidinkieli ei ole ruotsi, mutta sen ei olisi pitänyt rajoittaa Papis-Almansa 2016:ssa käytettyjä viitteitä ainoastaan niihin Ruotsissa laadittuihin arvonlisäveroväitöskirjoihin, jotka silloin oli kirjoitettu englanniksi, eli Henkow 2008 ja Rendahl 2009.³¹⁵ Mitään vastaavaa menettelyä kuin se, jonka kuvaan selventävän epäselvien EU-tuomioiden tulkintaa turvautumalla useampaan kuin yhteen EU:n viralliseen kieleen,³¹⁶ ei käytetä Rendahl 2009:ssä eikä Papis-Almansa 2016:ssa, vaan totean, että avoimuus muita kuin englannin kieltä kohtaan yleisesti on heikkoa molemmissa väitöskirjoissa.³¹⁷ Arvioni kielikysymyksestä pääväylän 1 väitöskirjoissa on siis se, että englannin kieltä käytetään arvonlisäverotutkimuksessa Ruotsissa – tietoisesti tai tiedostamatta – kompensoimaan tutkimustulosta, jonka voidaan odottaa olevan negatiivinen täytäntöönpanokysymyksessä menetelmänvalinnan puutteiden vuoksi.

³¹³ Vrt. osio 2.5.2.1.

³¹⁴ Vrt. osio 2.5.2.1.

³¹⁵ Vrt. osio 2.5.2.2.

³¹⁶ Vrt. osiot 2.5.1.2 ja 2.5.4.2.

³¹⁷ Vrt. osio 2.5.2.2.

Pääväylässä 2 on myös melko selkeää kielikysymyksen osalta, että englannin kieltä käytetään – tietoisesti tai tiedostamatta – kompensoimaan menetelmävalinnan puutteiden vuoksi todennäköisesti negatiivista tutkimustulosta täytäntöönpanokysymyksessä. Tavallista oikeusdogmaattista menetelmää käyttävistä väitöskirjoista Öberg 2001 ja Ek 2019 on laadittu ruotsiksi, kun taas Senyk 2018 on laadittu englanniksi. Olen merkinnyt näille ”negatiivisen tendenssin” tutkimustuloksen käytettävyydestä täytäntöönpanokysymyksessä, mutta ruotsiksi kirjoitettu Öberg 2001 ja englanniksi kirjoitettu Senyk 2018 kumoavat toisensa kielikysymyksen osalta. Öberg 2001:n oikeusdogmaattisen menetelmän valinta ilman minkäänlaista täydentävää vertailevaa analyysia vaikuttaa perustuneen virheelliseen käsitykseen unionin oikeuden merkityksestä aiheelle tutkimuksessa, ja täytäntöönpanokysymystä ei käsitellä Senyk 2018:ssa, vaan arvonlisäveroa käsitellään siinä enemmänkin kansantaloudelliselta kannalta.³¹⁸ Vaikka Senyk 2018 käsittelee kysymyksiä liiketoimen paikasta toimitusten ja EU:n sisäisten hankintojen tapauksessa, Ek 2019 on tutkimus, jossa toimituksia ja unionin sisäisiä hankintoja tarkastellaan ”arvonlisäverolainsäädännön aihepiirissä”. Väitöskirjan rajallisen materiaalin katson muodostavan ”negatiivisen tendenssin” Ek 2019:n käytettävyydelle täytäntöönpanokysymyksessä. Senyk 2018 on edellä mainittua enemmän tutkimus ”arvonlisäverolainsäädännöstä” liittyen siihen, millä jäsenvaltioilla on verotusoikeus toimitusten ja unionin sisäisten hankintojen osalta, ja se muistuttaa enemmän opas- kuin väitöskirjaa, jossa täytäntöönpanokysymystä tarkastellaan tällaisten liiketapahtumien osalta, tai Senyk 2018 pitää nähdä enemmän väitöskirjana arvonlisäverosta kansantaloudelliselta kannalta. Viimeiseksi mainitulta kannalta olisi ollut perustellumpaa kirjoittaa Senyk 2018 englanniksi kuin siinä tapauksessa, että sitä on pidettävä ”arvonlisäverolainsäädännön aihepiiristä” kirjoitettuna väitöskirjana verotusoikeuden jakautumiseen liittyen.³¹⁹

Pääväylässä 2 on kuitenkin selkeimmin havaittavissa juuri puhtaan oikeusdogmaattiseksi nimeämäni menetelmän käytön osalta Henkow 2008:ssa ja Lindgren Zucchini 2020:ssa, että englannin kieltä käytetään – tietoisesti tai tiedostamatta – kompensoimaan tutkimustulosta, josta voidaan odottaa tulevan negatiivinen täytäntöönpanokysymyksessä menetelmävalinnan puutteiden vuoksi. Osiossa 2.5.1–2.5.4.2 osoitan puhtaan oikeusdogmaattisen menetelmän vaarana olevan, että arvonlisäverolainsäädännön tutkimusta ei enää pidetä oikeustieteellisenä aiheena. Sitä ei voida koskaan kompensoida sillä, että väitöskirjat kirjoitetaan englanniksi. Siksi mielestäni yliopistojen ja korkeakoulujen on vastustettava kehitystä, jossa Englanti asetetaan etusijalle Ruotsiin nähden arvonlisäverotutkimuksessa Ruotsissa. Tämä on tärkeää ennen kaikkea, mikäli edelleen hyväksytään, että oikeusdogmatiikkaa pidetään menetelmällisesti erityisen soveltuvana arvonlisäverolainsäädäntöä käsitteleviin oikeustieteellisiin tutkimuksiin eli jos se, jota kutsun puhtaan oikeusdogmaattiseksi menetelmäksi, otetaan toistuvasti käyttöön Ruotsin arvonlisäverolainsäädäntöä koskevissa tutkimuksissa.

³¹⁸ Vrt. osio 2.5.3.1.

³¹⁹ Vrt. osiot 2.5.3.1 ja 2.5.3.2.

3 Ruotsin kielen asema EU:ssa – lakien esivalmistelu liittyen Ruotsin liittymiseen EU:hun 1995 sekä kielilait Ruotsissa 2009

Totean lopuksi seuraavaa ruotsin kielen asemasta EU:ssa *lagen (1994:1500) med anledning av Sveriges anslutning till Europeiska unionen* -lain (laki Ruotsin liittymisestä Euroopan unioniin 1995) esivalmisteluissa ja *språklagen (2009:600)* -kielilain nojalla.

Esivalmisteluissa laiksi Ruotsin liittymisestä Euroopan unioniin (kutsutaan myös liittymislainsiksi tai EU-lainsiksi) todetaan osiossa 19.4 (”Svenska språkets ställning i EU”, Ruotsin kielen asema EU:ssa) että ”Ruotsin kieli saa EU:ssa vahvemman aseman kuin missään muussa Pohjoismaiden ulkopuolisessa organisaatiossa. Siitä tulee yksi unionin virallisista kielistä, mikä ei tarkoita ainoastaan sitä, että kaikista säädöksistä ja virallisista asiakirjoista on oltava ruotsinkielinen versio, vaan että myös virallisissa tilanteissa suullisen ja kirjallisen viestinnän kieli voi olla ruotsi” (*”det svenska språket får i EU en starkare ställning än i någon annan utomnordisk 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”*). Kun muistetaan, että ruotsi on yksi pienemmistä kielistä ja sen käyttö luonnollisesti jää vähäisemmäksi kuin kielissä, joilla on enemmän puhujia, lainsäätäjien mukaan on ”tärkeää, että ruotsin kieltä käytetään aktiivisesti vuorovaikutuksessa EU:n toimielinten kanssa siten, että oikeus käyttää omaa kieltä pysyy elävänä” (*”angeläget att det svenska språket aktivt utnyttjas i umgänget med EU:s institutioner så att rätten att använda det egna språket hålls levande”*).³²⁰ Forssén 2011:ssä mainitsen myös, että kielilain 4 §:ssä, joka astui voimaan 1 päivänä heinäkuuta 2009, katsottiin, että ruotsi on pääkieli Ruotsissa. Tässä myös huomautin, että kielilain 13 §:n toisesta momentista seuraa, että ruotsin asemaa EU:n virallisena kielenä on varjeltava.³²¹

Täten ei käsitykseni mukaan ole EU-hankkeen työn mukaista vähentää ruotsin asemaa arvonlisäverotutkimuksessa Ruotsissa asettamalla englanti jatkossakin ruotsin edelle, kuten katson käyneen kielikysymyksen käsittelyssäni tässä tutkimuksessa. Ruotsin kielilain 5 §:n mukaan ruotsi pääkielenä on yhteiskunnan yhteinen kieli, jonka pitää olla kaikkien Ruotsissa asuvien käytettävissä ja jota pitää pystyä käyttämään kaikilla yhteiskunnan alueilla. Kielilain 6 §:n mukaan julkisella vallalla on erityinen vastuu ruotsin käyttämisestä ja kehittämisestä. Se tarkoittaa minun mielestäni, että julkisen vallan ei tule jakaa varoja tutkimuksiin, joissa ruotsin kieli jää englannin varjoon, ja Ruotsin yliopistojen ja korkeakoulujen tulisi vastustaa tällaista taipumusta.

Esitän tässä artikkelissa, että pohjoismaisuus pitää nostaa esiin arvonlisäverotutkimuksessa Ruotsissa, enkä tarkoita vain pohjoismaisia kieliä vaan myös suomea. Tätä tukee edellä tekemäni kielikysymyksen läpikäynti, ja kielilain 8 §:ssä määrätään, että ”julkisella vallalla

³²⁰ Vrt. ehd. 1994/95:19 (Ruotsin jäsenyyden Euroopan unionissa) osa 1, s. 233 ja 234.

³²¹ Vrt. Forssén 2011, s. 69.

on erityinen vastuu varmistaa, että kansallisia vähemmistökieliä suojellaan ja varjellaan” (*”det allmänna har ett särskilt ansvar för att skydda och främja de nationella minoritetsspråken”*). Suomi ei ole vain yksi EU:n virallisista kielistä, muun muassa ruotsin ohella, vaan suomella on lisäksi kielilain 7 §:n nojalla vähemmistökielen asema Ruotsissa, kuten myös jiddishillä, meänkielellä, romanikielellä ja saamalla, jotka eivät kuitenkaan ole EU:n virallisia kieliä.

KÄLLFÖRTECKNING

Offentligt tryck

Regeringens propositioner

prop. 1994/95:19 (Sveriges medlemskap i Europeiska unionen) Del 1

Statens offentliga utredningar (SOU)

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 (reformerat 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

EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv (77/388/EEG)

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

Rådets beslut 2000/597/EG

Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 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>>

Litteratur etc.

Alhager, Eleonor (numera Kristoffersson)

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

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 (Bernitz 2010).

Ek, Mikael

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

Forssén, Björn

- Juridisk semiotik och tecken på skattebrott i den artistiska miljön. JFT 5/2018, s. 307–328 (cit. Forssén 2018).
- Momsforskningen i Sverige – metodfrågor. JFT 6/2020 s. 716–757 (Forssén 2020a).
- Momsforskningen i Sverige – svenska språkets ställning, JFT 6/2021 s. 412–447.
- Momsforskningen i Sverige – vart är den på väg? Del 1, Tidningen Balans fördjupningsbilaga nr 2/2021 s. 22–28 (Forssén 2021b).
- Momsforskningen i Sverige – vart är den på väg? Del 2, Tidningen Balans fördjupningsbilaga nr 2/2021, s. 29–36 (Forssén 2021a).
- Om rättsliga figurer som inte utgör rättssubjekt – den finska och svenska mervärdesskattelagen i förhållande till EU-rätten, JFT 1/2019, s. 61–70 (Forssén 2019).
- Skatt- och betalningsskyldighet för moms i enkla bolag och partrederier. Örebro Studies in Law 4/2013 (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) (Forssén 2011).
- Synpunkter på vissa regler i förslaget till en ny mervärdesskattelag i Sverige – SOU 2020:31, JFT 3/2020, s. 388–399 (Forssén 2020b).
- The Entrepreneur and the Making of Tax Laws: An introduction of a new branch of Fiscal Sociology, uppsats 2019. 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 2020c).
- 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

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 (Henkow 2008).

Lindgren Zucchini, Giacomo

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

Mattsson, Nils

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

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 (Mutén 2006).

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 (Papis-Almansa 2016).

Rendahl, Pernilla

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

Saukko, Petri

- Arvonlisäveroryhmät. Edita publishing Oy 2005 (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 (Senyk 2018).

Sonnerby, Mikaela

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

Terra, Ben J.M. och Kajus, Julie

- 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 (van Doesum 2009).

Westberg, Björn

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

Öberg, Jesper

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

Rättsfall

EU-domstolen

[Hemsida: www.curia.eu]

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

C-216/97 (Gregg), ECLI:EU:C:1999:390