

# Momsforskningen i Sverige

– vart är den på väg?

## Del 2

I denna andra del, i en artikelserie om två, fortsätter Björn Forssén att ge sin syn på forskningen om mervärdesskatt (moms) i Sverige. Han utgår alltså från sin översyn av metodfrågorna i Tidskrift utgiven av Juridiska Föreningen i Finland (JFT), artikeln *Momsforskningen i Sverige – metodfrågor*,<sup>1</sup> och lyfter här det han anser brister i momsforskningen, om den sker med bortseende från avdragsrätten etcetera.

Text: **Björn Forssén**



Genom att det i Lindgren Zucchini 2020 bortses från rätten till avdrag för ingående moms kan analysen i avhandlingen inte korrekt avse EU:s gemensamma momssystem, då de materiella reglerna

om moms enligt mervärdesskattedirektivet består i bestämmelser om skyldigheter respektive rättigheter. Genom att ha avgränsat bort frågor om avdragsrätten för ingående moms i Lindgren Zucchini 2020 har det från början omöjliggjorts att göra fördjupade resonemang om moms enligt EU-rätten. Avhandlingen kan inte hålla vad den lovar enligt sin titel, en analys av *Composite Supplies in the Common System of VAT*. Någon problematisering är inte möjlig avseende sammansatta transaktioner i momshänseende utifrån vad som avses med moms enligt EU-rätten, det vill säga utifrån mervärdesskattedirektivet, som enligt sin titel är ett direktiv om ett gemensamt system för mervärdesskatt och där artikel 1.2 definierar mervärdesskatteprincipen utifrån tre principer: en i princip generell avdragsrätt för ingående moms, reciprocitetsprincipen och övervältringsprincipen. Genom att bortse från avdragsrätten kan inte heller ett teori- eller metodkapitel upprättas för att problematisera frågor om utgående moms. Analysen sker då som om fråga vore om en bruttoomsättningsskatt, såsom punktskatt.

Nedan tar jag upp vissa ytterligare aspekter på bristerna i Lindgren Zucchini 2020, när det gäller att uppfylla kraven för en avhandling på en akademiskt godtagbar nivå, varvid jag delar in kommentarerna i materiella regler, formella momsregler och källmaterial.

### Materiella regler

*Omfattningen av problemkomplexet sammansatta transaktioner*

I avsnitt 1.3 om avgränsningarna i Lindgren Zucchini

2020 motiveras att implementeringsfrågan lämnas därhän med att EU:s gemensamma momssystem i praktiken skulle vara förverkligat och att ett studium av implementeringen av bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet i EU-medlemsstaternas nationella moms lagstiftningar därför i huvudsak ger kunskap om dessa än om EU:s gemensamma system för mervärdesskatt. Detta verkar vara ett försök till att motivera metodvalet hellre än att genomföra avhandlingsarbetet med iakttagande av skäl 7 i ingressen till mervärdesskattedirektivet, där det bland annat anges, i motsats till nyss anförda i avsnitt 1.3, att skattesatserna och undantagen från skatteplikt inte är helt harmoniserade. Huvudhandledaren avseende Lindgren Zucchini 2020, professor Eleonor Kristoffersson (f.d. Alhager), har faktiskt också noterat just detta i sin egen avhandling, Alhager 2001. I avsnitt 4.5.2 i Forssén 2020a nämner jag att det anförts i Alhager 2001 (s. 26) att en komparativ metod bör komplettera den rättsdogmatiska bland annat av den anledningen att skattesatserna utgör det väsentliga området som återstår att harmonisera.

Professor Kristoffersson har således i sitt eget avhandlingsarbete en uppfattning om omfattningen av den problematik som numera beskrivs i skäl 7 i ingressen till mervärdesskattedirektivet på temat harmonisering, men har inte lyckats överföra detta till Giacomo Lindgren Zucchini. I avsnitt 4.6.1 i Forssén 2020a noterar jag att skäl 7 i ingressen till mervärdesskattedirektivet inte nämns i Lindgren Zucchini 2020. Detta trots att jag vid uppläggningsseminariet (2015-10-19) tog upp för ämnesvalet i fråga betydelsen av att beakta skäl 7 i ingressen till mervärdesskattedirektivet. Jag poängterade då också vikten av att noga utveckla ett teori- eller metodkapitel, vilket hade möjliggjort en fördjupad analys av ämnet.

Sålunda har professor Kristoffersson och Giacomo Lindgren Zucchini inte bara låtit sig styras i metodvalet i Lindgren Zucchini 2020 av samma felaktiga antagande som i Henkow 2008 om att rättsdogmatiken är den enda lämpliga metoden för analysen av momsfrågor. De har också behandlat problemkomplexet sammansatta transaktioner i momshänseende som

om det i en regel skulle finnas något som kan grävas ut och presenteras som att en sådan transaktion gäller skatteobjektet som en enda transaktion. Därigenom har de också bortsett från att avhandlingen borde ha innehållit en problematisering av innebörd att sammansatta transaktioner i momshänseende kan gälla även transaktioner tillhandahållna av fler än en person. Trots att professor Kristoffersson var huvudhandledare i arbetet med mina avhandlingar nämns inte att jag i Forssén 2013 har tagit upp en bifråga som berör detta. Ingen ansats görs heller i Lindgren Zucchini 2020 för att stilistiskt beskriva omfattningen av problemkomplexet. Figurer eller scheman för en teoretisk deskription av vari frågor om sammansatta transaktioner kan bestå saknas. *Composite supplies* (sammansatta transaktioner) är ett uttryck som inte definieras i eller används i mervärdesskattedirektivet, och det definieras inte heller i tillämpningsförfordningen eller i en primärrättslig regel. I min bok *Vara och tjänst vid sammansatta transaktioner – tolkning och tillämpning enligt mervärdesskattelagen och EU:s mervärdesskattedirektiv* (från 2020 – eget förlag) anför jag att en analys av sammansatta transaktioner i momshänseende bör ske genom en undersökning dels av vad som bör anses utgöra sammansatta transaktioner, dels av vad som liknar sådana transaktioner och dels av vad som ibland kallas för sammansatta transaktioner, men som bör hållas utanför begreppet.

En av ledamöterna i betygsnämnden avseende Giacomo Lindgren Zuchinis disputation vid Örebro universitet den 30 september 2020, professor Robert Pahlsson,<sup>2</sup> har skrivit en anmälan av Lindgren Zucchini 2020 i *Skattenytt* nr 12/2020 (s. 856-859) – med rubriken *Ett eller flera tillhandahållanden? Anmälan av Giacomo Lindgren Zucchini, Composite Supplies in the Common System of VAT*. Han verkar acceptera idén från Henkow 2008 och i Lindgren Zucchini 2020 om att en rättsdogmatisk metod skulle vara den enda lämpliga för studier i ämnet mervärdesskatterätt. Jag följde disputationen via Zoom, och noterade att opponenter, professor Edoardo Traversa,<sup>3</sup> bland annat kritiserade att Lindgren Zucchini 2020 saknar

en analys av frågan om sammansatta transaktioner tillhandahållna av fler än en person och att undersökningen i avhandlingen metodologiskt enbart består i en kasuistisk genomgång av EU-domar. Detta berör inte professor Pahlsson i sin anmälan, utan han försöker i stället motivera frånvaron av avgöranden om moms från Högsta förvaltningsdomstolen (HFD) med att "den svenska implementeringen" inte berörs på grund av att "syftet med avhandlingen är att undersöka hur sammansatta tillhandahållanden behandlas i det EU-rättsliga mervärdesskattesystemet". Professor Pahlsson har således inte förstått professor Traversas kritik och omfattningen av problemkomplexet sammansatta transaktioner i momshänseende, vilken är avsevärd eftersom det är ett odefinierat uttryck. Att EU-domstolens rättspraxis skulle räcka till för att ge problemkomplexet en seriös analys är ett alltför snävt perspektiv. Professor Traversa framförde ytterligare kritik, vilken bland annat bestod i att Lindgren Zucchini 2020 saknar resonemang om förfarandemissbruk (eng., *abusive practice*). Beträffande frågan om avdragsrättens betydelse för att undersöka sammansatta transaktioner i momshänseende uttrycker för övrigt professor Pahlsson i sin anmälan av avhandlingen – utan någon kommentar i övrigt därvidlag – bara att "avdragsrätt omfattas inte heller av undersökningen".

Lindgren Zucchini 2020 är skriven på engelska, och en uppmärksam läsare noterar att uttrycket *joint ventures* saknas däri, det vill säga det saknas ett beaktande av detta viktiga exempel på problemställningar avseende sammansatta transaktioner tillhandahållna av fler än en person vilka inte bildar ett rättssubjekt tillsammans. Angående *joint ventures* (jfr enkla bolag) kan ledning i stället återfinnas i Forssén 2013 utifrån nämnda bifråga däri. Med den frågan öppnade jag för fortsatt forskning om sammansatta transaktioner, genom att den gäller en problemställning avseende både skattesubjektet och skatteobjektet, beträffande konstnärligt skapande som sker i företagsformen enkelt bolag.<sup>4</sup> Jämför enkla bolag med *joint ventures*, vilket uttryck jag använder i titeln på min översättning till engelska av

## ”Det är först med den bortrationaliserade frågeställningen som civilrätten i form av immaterialrätten kommer in i sammanhanget, vilket professor Traversa också efterlyste.”

Forssén 2013: *Tax and payment liability to VAT in joint ventures and shipping partnerships* ([www.forssen.com](http://www.forssen.com)).

Att professor Pålhlsson inte inser att analysen av sammansatta transaktioner i momshänseende har gjorts till en blott introvert studie i Lindgren Zucchini 2020 visar sig tydligt i dennes anmälan, genom att han framhåller exemplet i början av avhandlingen med ett arrangemang av en filmfestival som särskilt intressant för att beskriva problematiken med sammansatta transaktioner. Där är frågeställningen hurvida bestämningen av tillämplig moms beträffande filmen, en måltid och ett glas vin innebär att en transaktion och en moms ska fastställas eller om det föreligger tre olika transaktioner för vilka eventuellt olika momssatser gäller. Frågan som borde ha ställts är också den jag ställer genom bifrågan i Forssén 2013, nämligen vad som gäller beträffande själva filmskapandet och frågorna om undantag från skatteplikt föreligger eller vilken eller vilka skattesatser som är tillämpliga, om filmverket skapas av två eller flera personer. Dit når inte Lindgren Zucchini 2020, genom att Giacomo Lindgren Zucchini bortrationaliserade sådana fall från studien, för att i stället behandla problemkomplexet som om en sammansatt transaktion gäller skatteobjektet som en enda transaktion. Det är först med den bortrationaliserade frågeställningen som civilrätten i form av immaterialrätten kommer in i sammanhanget, vilket professor Traversa också efterlyste.

### *Juridisk semiotik, vissa rättspolitiska mål, språkfrågor och förfarandemissbruk*

Jaggick för övrigt vidare med bifrågan i Forssén 2013, och har poängterat att det inte bara föreligger ett behov av att klarlägga om icke-rättssubjekt, såsom enkla bolag och partrederier i Sverige respektive sammanslutningar och partrederier i Finland, omfattas av huvudregeln i artikel 9.1 första stycket i mervärdesskattedirektivet om vem som är beskattningsbar person, vilket jag har upprepat,<sup>5</sup> och återkommer särskilt till nedan. I min artikel Juridisk semiotik

och tecken på skattebrott i den artistiska miljön, JFT 5/2018 s. 307-328 (cit. Forssén 2018) har jag också pekat ”på vikten av att komplettera en rättsdogmatisk studie av sammansatta transaktioner på momsområdet med en analys baserad på juridisk semiotik”.<sup>6</sup>

Någon identifiering och genomgång av rättspolitiska mål görs inte i Lindgren Zucchini 2020. Ett sammanhållet momssystem, en enhetlig moms är ett rättspolitiskt mål med momsen enligt EU-rätten som borde ha berörts i avhandlingen. Jag får också nämna ytterligare två exempel på viktiga rättspolitiska mål i det hänseendet som saknas i avhandlingen: effektiv uppbörd av moms och principen om en neutral moms, vilka jag berör något nedan.

Professor Pålhlsson anger i sin anmälan av Lindgren Zucchini 2020 att det ”strikt unionsrättsliga perspektivet” motiverar att avhandlingen är skriven på engelska. Det håller jag inte med om. I stället innebär det faktum att engelska är det enda språk som används i avhandlingen att möjligheten till en djupare tolkning av EU-målen har begränsats. I det hänseendet får jag exemplifiera med EU-målet C-216/97 (Gregg),<sup>7</sup> vilket jag också nämner i avsnitt 3.5 i Forssén 2020a på temat effektiv uppbörd. Eftersom någon identifiering och genomgång av rättspolitiska mål inte görs i Lindgren Zucchini 2020, saknas däri också helt resonemang om en effektiv uppbörd som ett rättspolitiskt mål med mervärdesskattedirektivet. I Forssén 2011 (s. 93) berörde jag med ”Gregg”-målet som ett exempel att franskan bör beaktas för exakt- het vid tolkning av EU-domar. Jag hänvisade därvidlag i Forssén 2011 (s. 69) till professor Ulf Bernitz och Leo Mulders.<sup>8</sup> Engelska är, även efter Brexit, i likhet med exempelvis svenska och franska ett av de officiella språken inom EU. I EU-målet C-216/97 (Gregg) var rättegångsspråket i och för sig engelska, men det var, som jag berör i Forssén 2011 (s. 93) och återkommer till i Forssén 2013 (s. 72) och i Forssén 2020a (avsnitt 3.5), franskan som visade på att EU-domstolen framhåller uppbörden av momsen, det vill säga den mera generella betydelsen av neutralitetsprincipen

och inte begränsat till den specifika betydelsen debitering av moms som följer av den engelska språkversionen av domen. Detta visar enligt min uppfattning på faran av att överbetona engelskans betydelse för en avhandling i ämnet mervärdesskatt, såsom sker i Lindgren Zucchini 2020. Jag använde mig vid tolkningen av "Gregg"-målet av Leo Mulders förslag i anförda arbete (s. 58) angående språkanvändningen för exakthet vid tolkning av EU-domar, det vill säga jag tolkade och redogjorde (på sidorna 92-94 i Forssén 2011) för den för aktuell fråga avgörande punkt 20 i målet på det egna språket svenska, på rättegångsspråket engelska och på franska. Då kunde jag göra bedömningen att frågan om uppbörderna av moms bör sättas framför frågan om debiteringen av moms, när det gäller upprätthållandet av principen om en neutral moms enligt EU-rätten. Lindgren Zucchini 2020 är en svensk avhandling om moms, och det är en stor brist att den inte innehåller något i den löpande texten på svenska språket. Avhandlingen domineras helt av engelskan – franska eller något annat främmande språk för den delen förekommer inte heller däri. Leo Mulders varnar på nyss nämnda sida för det riskabla i att enbart hålla sig till ett språk vid noggrann läsning – "close reading" – av EU-domar, vilket jag anser också visas genom mitt exempel.

Betydelsen av att i den svenska momsforskningen göra tolkningar av oklara begrepp i domar eller beslut från EU-domstolen även med beaktande av svenska, franska och, om möjligt, andra officiella språk i EU än engelskan visar sig också i att Lindgren Zucchini 2020 inleds i avsnitt 1.1, med rubriken *Background*, med en tolkning av två EU-mål enligt not 1 däri,<sup>9</sup> och att resultatet av tolkningen av dessa innebär att analysen av sammansatta transaktioner i momshänseende sedan sker genom deduktion och en kasuistisk genomgång enbart på engelska språket av EU-mål. Någon induktion som skulle utveckla kunskapen i ämnet uppnås därmed inte i Lindgren Zucchini 2020. I avsnitt 3.4.4 i avhandlingen, med rubriken *The Directionality of, and Participants in, a Single Supply*,

anförs att det endast skulle förekomma som ett undantag att *a composite supply* – en sammansatt transaktion – omfattar även att en ersättning motsvaras av motprestationer från olika personer, och inte bara en motprestation från en person. Giacomo Lindgren Zucchini tolkar de båda EU-målen så att "a composite supply" ska anses gälla skatteobjektet som "a single supply", en enda transaktion. Han anför att en definition kan uttolkas av vad som är en sammansatt transaktion av innebörd att "A composite supply is a single supply that consists of various distinguishable parts that are combined to form a cohesive unit assessed as such for VAT purposes, even though at least some of those parts might constitute their own single supplies in other circumstances." Utifrån den definitionen av "composite supplies" uppställs i avsnitt 1.2, med rubriken *Aim and Research Questions*, genom deduktion, fem frågor för studien av uttrycket, men rättspolitiska mål med EU-rätten på området identifieras aldrig för analysen i Lindgren Zucchini 2020.

Jag anser att de båda EU-målen inte ger stöd för att formulera nämnda definition av vad som avses med en sammansatt transaktion – *a composite supply* – i momshänseende, och att problemet angående sammansatta transaktioner tillhandahållna av fler än en person skulle kunna bortses från som undantagsfall. I den i not 1 i avsnitt 1.1 i avhandlingen anförda punkt 27 i målet C-208/15, där rättegångsspråket för övrigt är ungerska, ger EU-domstolen bara två exempel på vilka situationer som utgör *a single supply*. En läsning av den punkten på domens engelska, franska och svenska språkversioner visar inte att uttrycket endast i undantagsfall skulle omfatta att en ersättning motsvaras av motprestationer från olika personer. För övrigt anges i det avsnittet, att det, vid tillhandahållanden som görs av fler än en person, skulle vara oklart i vilken omfattning dessa måste vara beskattningsbara personer, för att ett sådant tillhandahållande ska kunna vara beskattningsbart. Frågan är dock ofullständigt ställd. I förstone gäller

den problematiken huruvida rättsliga figurer som inte utgör rättssubjekt omfattas av huvudregeln för vem som är beskattningsbar person enligt artikel 9.1 första stycket i mervärdesskattedirektivet. Jag har visat redan i Forssén 2013 att implementeringen av direktivbestämmelsen görs på olika sätt i de nationella momsagstiftningarna i Sverige respektive Finland, när det gäller icke-rättssubjekt, vilka ju kan bestå i konstellationer där inte bara beskattningsbara personer ingår, utan även vanliga privatpersoner kan ingå jämte dessa. Se mer om detta i Forssén 2013, bland annat i avsnitten 7.1.3.2, 7.1.3.3 och 7.2 däri.

I det andra EU-målet som åberopas i not 1 i avsnitt 1.1 i avhandlingen, C-117/11, där rättegångsspråket är engelska, anges, i den i noten anförda punkt 39 i domstolens *order* (beslut), endast att det följer av EU-domstolens rättspraxis att behandlingen av flera tjänster som "a single supply" med nödvändighet leder till att den skattemässiga behandlingen blir annorlunda jämfört med den som tjänsterna hade givits om de hade tillhandahållits separat, varvid domstolen också anför att ett komplext tillhandahållande av tjänster bestående i flera delar inte med automatik liknar separata tillhandahållanden av dessa delar. Sålunda visar inte heller det målet att det enbart skulle gälla som ett undantag att uttrycket *a composite supply* även omfattar att en ersättning motsvaras av motprestationer från fler än en person.

Genom sin tolkning av de båda nämnda EU-målen i inledningen av sin avhandling har Giacomo Lindgren Zucchini tagit det introverta greppet att bortrationalisera sådana fall som jag beskriver ovan med exemplet om filmverk som skapas av fler än en person. Genom att behandla problemkomplexet som om en sammansatt transaktion gäller skatteobjektet som en enda transaktion, varvid problem angående sammansatta transaktioner tillhandahållna av fler än en person skulle kunna bortses från, når avhandlingen inte dithän. Eftersom sådana fall torde vara mycket omfattande, och borde ha lett till en empirisk undersökning därvidlag, anser jag att Giacomo Lindgren Zucchini har begränsat sin studie på ett icke godtagbart sätt, genom att behandla dem som

undantagssituationer. Han borde ha gjort studien av förevarande svårbestämbara ämne förutsättningslöst genom en undersökning dels av vad som bör anses utgöra sammansatta transaktioner, dels av vad som liknar sådana transaktioner och dels av vad som ibland kallas för sammansatta transaktioner, men som bör hållas utanför begreppet.

En effektiv uppbörd av moms motverkas av förfarandemissbruk och rena bedrägerier – skattebrott – på momsområdet. Professor Traversas kritik om att frågor om förfarandemissbruk (eng., *abusive practice*) inte berörs i Lindgren Zucchini 2020 är av särskild betydelse för just frågor om en effektiv uppbörd av moms.

I min artikel Konkurrensfördelar med varuomsättningar efter momsfria omsättningar av varor i vissa lager och av finansiella tjänster, Balans Fördjupningsbilaga 1/2018 s. 3-10, visar jag hur särskilda regler i mervärdesskattedirektivet om varor i vissa lager kan användas för att sänka beskattningsunderlaget jämfört med enligt de allmänna bestämmelserna efter förvärv av en vara som har varit placerad i sådant lager, om kvittning skett under tiden varan fanns där av transaktioner avseende förvärvet vilka kan betecknas som sammansatta och som omfattas av undantag från skatteplikt enligt de särskilda reglerna. Jag anger att upprepade sådana transaktioner kan underkännas som fall av förfarandemissbruk. Av särskilt intresse är då hur privaträttsliga optioner bedöms. Jag antog att sådana skulle behandlas i Henkow 2008 utifrån undantaget från skatteplikt för tillhandahållande av finansiella tjänster i artikel 135.1 b-f i mervärdesskattedirektivet, men så skedde inte.

Efter Henkow 2008 tillkom under 2011 tillämpningsförfordningen med bestämmelser om fastställande av föreskrifter för tillämpning av vissa regler i mervärdesskattedirektivet, såsom kapitel IV om beskattningsbara transaktioner i form av tillhandahållanden av tjänster enligt artiklarna 24-29 i direktivet, där artikel 9 i tillämpningsförfordningen innebär att försäljningen av en option utgör ett tillhandahållande av tjänst enligt huvudregeln i artikel 24.1 i direktivet, om försäljningen är en transaktion inom

## ”Frågan är varför offentligt tryck såväl i Sverige som i någon annan EU-medlemsstat helt saknas i källmaterialet i Lindgren Zucchini 2020.”

tillämpningsområdet för artikel 135.1 f i direktivet. Ett sådant tillhandahållande av tjänster betraktas som skilt från de underliggande transaktioner till vilka tjänsterna hänför sig. Detta borde ha berörts i Lindgren Zucchini 2020, men där sker ingen tolkning av mervärdesskattedirektivet i förhållande till tillämpningsförfordningen, utan det anges bara (på sidan 35) att tillämpningsförfordningen finns.

Beträffande principen om en neutral moms som ett rättspolitiskt mål med momsen enligt EU-rätten får jag också nämna att jag i avsnitt 3.3 i Forssén 2020a anger att det av skäl 7 i ingressen till mervärdesskattedirektivet anges att skattesatserna och undantagen från skatteplikt inte är helt harmoniserade, men att principen om en neutral moms ändå gäller så att liknande varor och tjänster belastas med lika stort skatteuttag inom varje medlemsstats territorium. Detta visar också att det inte bara är betänkligt med avseende på metodvalet att Lindgren Zucchini 2020 inte innehåller någon referens till Sonnerby 2010, eftersom analysen där gällde just principen om en neutral moms och den principen anses följa av bland annat artikel 1.2 i mervärdesskattedirektivet genom beståndsdelarna i mervärdesskatteprincipen, vilken uttrycker vad som avses med moms enligt EU-rätten.

### Formella regler

Lindgren Zucchini 2020 innehåller ingenting om de formella reglerna i mervärdesskattedirektivet. Efter- som avdragsrätten, med huvudregeln därom i artikel 168 a), inte berörs i materiellt hänseende, får läsaren av avhandlingen anta att det också förklarar varför de formella bestämmelserna i artiklarna 178 a) och 226 i mervärdesskattedirektivet saknas, det vill säga om utövande av avdragsrätt – artikel 178 a) – och betydelsen därvidlag av att den beskattningsbara personen har mottagit en faktura som uppfyller kravet på fakturainnehåll enligt artikel 226. Det finns inga förklaringar i avsnitt 1.3 om avgränsningarna i Lindgren Zucchini 2020 till varför de formella reglerna i mervärdesskattedirektivet lämnas därhän. Även om det bortses från avdragsrätten materiellt

och formellt sett, var det möjligt att problematisera direktivets skyldighetssida utifrån dess formella regler, genom att artiklarna 220 och 226 om en beskattningsbar persons skyldighet att säkerställa att en faktura utfärdas som uppfyller huvudregeln om fakturans innehåll för en skattepliktig transaktion och vissa undantagna transaktioner samt artikel 213 om skyldigheten för en beskattningsbar person att momsregistrera sig hade berörts. En sådan problematisering av direktivets skyldighetssida hade gjort avhandlingen användbar för rättstillämparna åtminstone i dessa hänseenden.

### Källmaterial

De enda svenska avhandlingar i ämnet mervärdesskatt som nämns i Lindgren Zucchini 2020 är, som nämnts, Henkow 2008, Rendahl 2009, Papis-Almansa 2016 och Ek 2019. Det är bara 4 av 10 av de svenska avhandlingar i ämnet som har föregått Lindgren Zucchini 2020, varför det inte bara är användbarheten av forskningsresultatet som brister i avhandlingen, utan även den fullständighet som är bland de kriterier som alltjämt bör gälla för rättsvetenskapliga avhandlingar i Sverige saknas. Redan en genomgång av källförteckningen, vilken benämns *References* i Lindgren Zucchini 2020 och återfinns på sidorna 259-278 däri, visar på brister i källmaterialet, och jag stannar här vid att nämna något om offentligt tryck i det hänseendet.

Frågan är varför offentligt tryck såväl i Sverige som i någon annan EU-medlemsstat helt saknas i källmaterialet i Lindgren Zucchini 2020. Beträffande svenskt offentligt tryck saknar jag den om EU-rätten på momsområdet så informativa SOU 2002:74, Mervärdesskatt i ett EG-rättsligt perspektiv och även exempelvis SOU 1989:35, Reformerad mervärdesskatt m.m., och SOU 2006:90, På väg mot en enhetlig mervärdesskatt. Särskilt mot bakgrund av att skäl 7 i ingressen till mervärdesskattedirektivet, som jag nämner ovan, inte nämns i Lindgren Zucchini 2020 får jag anföra att de båda sistnämnda utredningarna borde ha förmått Giacomo Lindgren Zucchini att göra så i sin avhandling. SOU 1989:35, som innebar ett

närmande av GML till EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv (77/388/EEG), det vill säga till det viktigaste av de direktiv som var föregångarna till mervärdesskattedirektivet, ledde till ändringar i GML genom SFS 1990:576, bland annat av innebörd att en enhetlig momssats tillämpades i Sverige under år 1991. Därefter infördes successivt reducerade momssatser igen vid sidan av den generella, men frågan om att återinföra en enhetlig momssats togs upp ånyo i SOU 2006:90, vilket dock inte har lett till lagstiftning. Eftersom problemet med att harmonisera skattesatserna – och undantagen – återstår att lösa i EU:s gemensamma momssystem enligt skäl 7 i ingressen till mervärdesskattedirektivet, vilket jag också nämner ovan, borde SOU 1989:35 och SOU 2006:90 ha berörts i avhandlingen.

SOU 2002:74 borde också ha berörts i avhandlingen. Utredningen gällde terminologin i ML jämförd med EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv. 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 (jfr sidan 49 i SOU 2002:74 Del 1), och då används direktivets term på svenska, engelska och franska. På sidorna 51-53 i SOU 2002:74 Del 1 finns en tabell över de grundläggande termerna på dessa språk i direktivet. Jag hade nytta av SOU 2002:74 i arbetet med mina avhandlingar, och får särskilt poängtera att utredningen tar med franskan för att lösa nämnda problem med terminologin. Utredningen SOU 2002:74 utgör ytterligare belägg för att det är betänkligt att endast engelskan används i Lindgren Zucchini 2020.

Giacomo Lindgren Zucchini har gått i vad jag i Balans fördjupning har benämnt forskarens matematikfälla (jfr Forssén 2020c), när han gör analysen av sammansatta transaktioner i momshänseende baserat på frågor uppställda genom deduktion av sin definition av uttrycket *a composite supply* – en sammansatt transaktion – i inledningen av Lindgren Zucchini 2020, och en kasuistisk genomgång av EU-domar. Han borde ha gjort analysen utifrån ett avsevärt bredare källmaterial och förutsättningslöst, genom en undersökning dels av vad som bör anses utgöra sammansatta transaktioner, dels av vad som liknar sådana transaktioner och dels av vad som ibland kallas för sammansatta transaktioner, men

som bör hållas utanför begreppet. En studie som ger ny kunskap i ämnet ska på så sätt kunna leda till inaktiva slutsatser.

### BJÖRN FORSSÉN

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

### Fotnoter

- 1) Se JFT 6/2020 s. 716-757. Cit. Forssén 2020a (tillgänglig i fulltext på [www.forssen.com](http://www.forssen.com)).
- 2) Professor Robert Pålsson: professor vid Juridiska institutionen Handelshögskolan Göteborgs universitet.
- 3) Professor Edoardo Traversa: professor vid Université catholique de Louvain Louvain-la-Neuve, Belgien.
- 4) Jfr Forssén 2013, avsnitten 1.1.2, 2.8, 6.5, 6.6 och 7.1.3.6.
- 5) Jfr Forssén 2013, avsnitten 7.1.3.2 och 7.1.3.6 och dessutom Forssén 2019 s. 69 och 70 och Forssén 2020b s. 393 och 394.
- 6) Jfr Forssén 2018 s. 320.
- 7) EU-målet C-216/97(Gregg), ECLI:EU:C:1999:390.
- 8) Jfr s. 78 och 84 i Ulf Bernitz, Kapitlet EUROPARÅTTEN (s. 59-89) i Finna rätt Juristens källmaterial och arbetsmetoder (elfte upplagan), av Bernitz, Ulf, Heuman, Lars, Leijonhufvud, Madeleine, Seipel, Peter, Warnling-Nerep, Wiweka och Vogel, Hans Heinrich, Norstedts Juridik, Stockholm 2010 och s. 47 och 58 i Leo Mulders, Kapitlet Translation at the Court of Justice of the European Communities i The Coherence of EU Law, av Prechal, Sacha och van Roermund, Bert (redaktörer, Oxford University Press, Oxford 2008 (omtryck 2010)).
- 9) EU-domstolens dom i mål C-208/15 (Stock '94), ECLI:EU:C:2016:936 resp. EU-domstolens *order* (beslut) i mål C-117/11 (Purple Parking and Airparks Services), ECLI:EU:C:2012:29.