

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

Momsreformen i Sverige – flera minus än plus beträffande implementeringen av bestämmelserna i EU:s mervärdesskattedirektiv

1 Inledning

Tidigare har jag skrivit i JFT om förslaget i SOU 2020:31 till en ny mervärdesskattelag i Sverige.¹ I denna artikel följer jag upp med att lämna synpunkter på mervärdesskattelagen (2023:200), ML,² som trädde i kraft den 1 juli 2023 och ersatte den tidigare mervärdesskattelagen (1994:200), GML. Jag går igenom några frågor om den nya svenska ML och anslutande författningar. Frågorna gäller de nationella svenska reglerna om mervärdesskatt (moms) och deras förhållande till EU-rätten på området. Framst rör det sig om vissa frågor om bestämningen av skattesubjektet, avdragsrättens inträde och skatteobjektet samt beskattningsförfarandet i förhållande till EU:s mervärdesskattedirektiv (2006/112/EG).³

Angående de frågor som berörs lämnar jag synpunkter avseende huruvida momsreformen i Sverige den 1 juli 2023 kan förväntas ha medfört en förbättrad konformitet med mervärdesskattedirektivet eller om det återstår åtgärder för att de nationella svenska reglerna ska bli förenliga med direktivets bestämmelser. Med andra ord avser jag med denna artikel att gå igenom några frågor där jag anser att reformen innebär ett plus eller minus i berörda hänseende. Jag berör även förhållandet till tullagstiftningen i visst hänseende, för att visa på att reglerna om moms ingår i en vidare regelstruktur på området indirekta skatter, vilka i första hand består i moms, punktskatter och tull, än enbart ML med anslutande författningar. Dessutom anför jag att det föreligger ett visst behov av att ändra eller förtydliga mervärdesskattedirektivet, när det gäller bestämningen av skattesubjektet i momshänseende.

¹ 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 2020a). Forssén 2020a finns tillgänglig i fulltext på www.forssen.com.

² ML:s förarbeten: skatteutskottets betänkande 2022/23:SkU10 – Ny mervärdesskattelag; regeringens proposition 2022/23:46 – Ny mervärdesskattelag; och SOU 2020:31 (En ny mervärdesskattelag) Del 1 och Del 2.

³ EU, Europeiska unionen eller unionen.

2 Ny struktur i ML samt om ändringar i närliggande regelverk

2.1 Ny struktur i ML

GML hade 22 kapitel, medan ML innehåller 24 kapitel. De båda nya kapitlen är 22 och 23 kap., vilka motsvarar lagen (2011:1245) om särskilda ordningar för mervärdesskatt för distansförsäljning av varor och för tjänster (LSO), som har upphört. I förarbetena anförs att ML utgör en omarbetning av GML i syfte att göra regleringen mer lättförståelig och lättillämpad. Lagen har fått en ny struktur, moderniserats språkligt och anpassats till begrepp, struktur och systematik i EU:s mervärdesskattedirektiv (2006/112/EG).⁴

Den nya svenska mervärdesskattelagen ska således inte innebära några materiella förändringar, utan avser framför allt regelverkets struktur. Emellertid innebär ML enligt min mening vissa materiella ändringar eller klarlägganden, vilka berörs i denna artikel. Särskilt när det gäller just strukturen på ML jämfört med GML anser jag att den är ett minus. GML indelades i två avdelningar: 1-10 kap. avseende materiella bestämmelser resp. 11-22 kap. avseende fakturering och redovisning samt förfarandebestämmelser. ML har 24 kap. utan sådan indelning i två avdelningar. Jag anser att det inte ger samma översikt i ML som var fallet i GML. GML innehåller en enkel indelning av materiella respektive formella regler och förfarandebestämmelser i två avdelningar, varvid de flesta förfarandebestämmelser beträffande momsen återfinns i skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL. ML är inte lika enkelt strukturerad. Där anges i stället, i 1 kap. 5 §, att bestämmelser om förfarandet vid uttag av moms finns i SFL samt att förfarandebestämmelser även finns i ML, nämligen i:

- 14 kap., om återbetalning av skatt;
- 22 kap., om särskilda ordningar för distansförsäljning av varor och vissa tillhandahållanden av tjänster;
- 23 kap.; om särskild ordning för deklaration och betalning av mervärdesskatt vid import; och
- tullagen (2016:253), TuL.

För att underlätta tills tillämparna har vant sig vid den nya strukturen enligt ML har jag lagt upp⁵ följande jämförelsetabeller avseende reglerna i ML, GML och mervärdesskattedirektivet från prop. 2022/23:46 (Bilagorna 4-6):

- Jämförelsetabell 1: ML – GML
- Jämförelsetabell 2: GML – ML
- Jämförelsetabell 3: ML – mervärdesskattedirektivet

⁴ Prop. 2022/23:46 (Ny mervärdesskattelag), s. 1.

⁵ Se min hemsida, www.forssen.com under Forskning/F10.

2.2 Reformens påverkan på närliggande regelverk

De nya svenska reglerna om moms som trädde i kraft den 1 juli 2023 anges här, varvid jag anger, beträffande närliggande regelverk till ML och mervärdesskatteförordningen (2023:328), MF, om de har överförts till dessa författningar eller påverkats av momsreformen:

- ML har ersatt GML.
- MF har ersatt mervärdesskatteförordningen (1994:223).
- Genom ML upphörde LSO, och reglerna överfördes, som nämnts, till ML 22 och 23 kap.
- Förordningen (2011:1262) om särskilda ordningar för mervärdesskatt för distansförsäljning av varor och för tjänster upphörde genom ML, och reglerna överfördes till ML respektive MF.
- Förordningen (1994:224) om återbetalning av mervärdesskatt och vissa punktskatter till hjälporganisationer, utländska beskickningar m.fl. har inte överförts till ML eller MF, utan kvarstår alltså som en särskild förordning på momsområdet.
- Lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import, m.m. kvarstår också efter reformen 1 juli 2023.
- Enbart redaktionella ändringar har skett i TuL 2 kap. 1 och 2 § med anledning av att GML har ersatts av ML och LSO 27-29 § återfinns i 23 kap. Särskild ordning för deklaration och betalning av mervärdesskatt vid import.
- SFL påverkas av ML, genom att begreppet *skattskyldig* i SFL 7 kap. 1 § första stycket 3 – ang. skyldigheten att momsregistrera sig – har ersatts med *betalningsskyldig*. Den förändringen i SFL är således enbart en konsekvens av att skattskyldig har ersatts med betalningsskyldig i ML, vilket i stället är av stort intresse för avdragsrättens inträde enligt ML, och berörs nedan.
- Skatteförfarandeförordningen (2011:1261) påverkas inte av ML.

Förordningen (1994:224) om återbetalning av mervärdesskatt och vissa punktskatter till hjälporganisationer, utländska beskickningar m.fl. borde ha överförts till ML eller MF, för att göra författningarna på momsområdet färre och därmed mera överblickbara. Jag berör TuL och en lucka i det regelverket i samband med att jag tar upp att två bestämmelser av skattesubjektet i ML medför en ej avsedd rätt till momsavdrag.⁶ Enligt min mening ingår ML med sin struktur i en vidare struktur, varvid inte bara SFL utan även TuL bör beaktas.

⁶ Det förhållandet borde ha åtgärdats senast den 1 maj 2016, när TuL ersatte den tidigare tullagen (2000:1281), GTuL.

3 Att skattskyldig ersätts med betalningsskyldig i ML klargör avdragsrättens inträde

Definitionerna av vara och tjänst i GML 1 kap. 6 § har ersatts med huvudreglerna för leverans av varor i ML 5 kap. 3 § respektive för tillhandahållande av tjänster i ML 5 kap. 26 §. Det är i överensstämmelse med mervärdesskattedirektivet. Där definieras inte vara och tjänst. I stället bestäms huvudreglerna för leverans av varor respektive tillhandahållande av tjänster i artikel 14.1 respektive artikel 24.1. Detta innebär enligt min mening inte någon förändring av rättsläget i förhållande till EU-rätten på momsområdet. Vara bestäms enligt min uppfattning indirekt genom att ML 5 kap. 7 § anger att med *materiella tillgångar likställs* el, gas, värme, kyla och liknande. För bestämningen av tjänst anser jag att artikel 57 första stycket fördraget om EU:s funktions sätt (FEUF) är till viss ledning, dvs. med tjänster avses "...prestationer som normalt utförs mot ersättning, i den utsträckning de inte faller under bestämmelserna om fri rörlighet för varor, kapital och personer". Att den begränsningen inte bara avser varor kunde vara ett problem för bestämningen i fråga, om det inte framgick av FEUF artikel 57 andra stycket att med tjänster avses särskilt verksamheter a) av industriell natur, b) av kommersiell natur, c) inom hantverk och d) inom fria yrken. Om inte denna särskilda bestämning av tjänster förekom, skulle begränsningen i FEUF artikel 57 första stycket, av innebörd att inte bara varor exkluderas från tjänsterna, innebära att exempelvis uthyrning av personal inte utgjorde tjänster momsmässigt. Genom artikel 57 andra stycket b i FEUF utgör uthyrning av personal en tjänst momsmässigt, genom att den ske kommersiellt.

Den viktigaste förändringen när det gäller terminologin anser jag emellertid gäller bestämningen av skattesubjektet momsmässigt. I ML 16 kap. bestäms vem som är betalningsskyldig, det vill säga skyldig att betala mervärdesskatt till staten. Enligt huvudregeln i 16 kap. 5 § är en beskattningsbar person som levererar varor eller tillhandahåller tjänster skyldig att betala moms för leveransen eller tillhandahållandet, om inte omvänd betalningsskyldighet följer av 16 kap. 6-16 §. Därmed har begreppet skattskyldig i GML ersatts med mervärdesskattedirektivets betalningsskyldig i ML.

Att skattskyldig har ersatts med betalningsskyldig i ML innebär enligt min mening ett klarläggande av frågan om när avdragsrätten inträder för ingående moms på förvärv eller import i en beskattningsbar persons ekonomiska verksamhet. Frågeställningen uppkommer inte sällan mellan nystartade företag och Skatteverket i Sverige, enligt följande.

Begreppet skattskyldig innebar inte sällan att Skatteverket anförde att framför allt nystartade företag skulle ha gjort skattepliktiga transaktioner, innan avdragsrätten för ingående moms i mottagna fakturor ansågs uppkomma. Avdragsrättens omfattning (och inträde) bestäms i artikel 168 a i mervärdesskattedirektivet respektive i ML 13 kap. 6 § utifrån begreppet beskattningsbar person, i stället för som tidigare utifrån begreppet

skattskyldighet i GML 8 kap. 3 § första stycket, vilket motsvarades av betalningsskyldighet i mervärdesskattedirektivet. För att hävda att avdragsrätt hade uppkommit, redan på grund av avsikten att skapa skattepliktiga transaktioner med förvärv och import i sin ekonomiska verksamhet, hade företagaren att åberopa EU-rätten, och framför allt EU-domstolens ståndpunkt i frågan enligt punkt 23 i domen 268/83 (Rompelman). Där anges bland annat följande: ”Principen om mervärdesskattens neutralitet när det gäller skattebelastningen på företaget kräver att de första investeringskostnaderna för ett företags behov och för att starta företaget skall anses som ekonomisk verksamhet. Det skulle strida mot denna princip om denna verksamhet inte inleddes förrän i det ögonblick fastigheten verkligen utnyttjades, dvs. när en skattepliktig intäkt uppstår.” EU-domstolens inställning är sålunda enligt punkt 23 i ”Rompelman”-målet, att någon inlåsning av momsen som kostnad inte får uppkomma i företag som avser att skapa skattepliktiga transaktioner. I enlighet med punkt 24 i domen utgör dock inte detta att Skatteverket är förhindrad att utreda förhållandena i fråga, utan Skatteverket kan kräva ”att den påstådda avsikten styrks genom objektiva omständigheter”.⁷

Enligt min mening är den för företagarna värdemässigt mest positiva förändringen av att ML har ersatt GML, att begreppen skattskyldig och skattskyldighet har utmönstrats, så att skattesubjektet respektive skyldigheten att betala moms bestäms utifrån mervärdesskattedirektivets begrepp beskattningsbar person respektive betalningsskyldighet. Sålunda innebär den förändringen att bestämningen av avdragsrättens inträde är konform med direktivet. Förändringen innebär också att Skatteverket inte längre kan anföra att den nationella svenska lagstiftningen på området innebär att skattepliktiga transaktioner ska ha skett, innan avdragsrätten för ingående moms i mottagna fakturor uppkommer. Med andra ord innebär förändringen att ett nystartat företag, beträffande den beskrivna situationen, inte längre behöver särskilt åberopa EU-rätten på området, för att kunna utöva avdragsrätten för ingående moms. Detta är ett stort plus.

En sak som lagstiftaren borde ha förtydligat terminologiskt, och som kan vara ett problem för tillämpningen strukturellt sett, är att betalningsskyldig kunde ses som ett särskilt begrepp skiljt från skattskyldig i GML, när det gäller skyldighet att betala ett belopp som felaktigt har betecknats som mervärdesskatt i en faktura. I en av mina artiklar har jag skrivit om denna särskilda betalningsskyldighet.⁸ Den baseras på artikel 203 i mervärdesskattedirektivet, där det anges att *mervärdesskatt ska betalas av varje person som anger mervärdesskatten på en faktura*. Regeln implementerades den 1 januari 2008 i GML 1 kap. 1 § tredje stycket och 2 e §, genom SFS 2007:1376.

⁷ Se punkterna 23 och 24 i EU-domen 268/83 (Rompelman) av den 14 februari 1985 (ECLI:EU:C:1985:74).

⁸ Se Björn Forssén, Skenfaktura med momsdebitering – konsekvenser för skatt och redovisning. Tidningen Balans fördjupning 2023, s. 1–9 (publicerad 2023-06-13 på www.tidningenbalans.se). (Forssén 2023a). Sedan 2022 publiceras Tidningen Balans fördjupningsartiklar endast digitalt. Forssén 2023a finns tillgänglig i fulltext även på www.forssen.com.

Det innebar att den som felaktigt har debiterat mervärdesskatt (moms) i en faktura var *betalningsskyldig* till staten för beloppet, trots att det inte utgjorde moms enligt GML.⁹ En sådan distinktion mellan äkta moms och oäkta moms anser jag i Forssén 2023a vore en fördel för rättstillämpningen, eftersom ML använder betalningsskyldig för båda kategorierna:

Vem som var skattskyldig enligt GML 1 kap. 2 § första stycket har ersatts med att det i huvudregeln i ML avseende skattesubjektet används uttrycket ”skyldig att betala mervärdesskatt”.¹⁰ Det anser jag, som nämnts, innebär att mervärdesskattedirektivets begrepp betalningsskyldig har ersatt skattskyldig. I den särskilda regeln i GML 1 kap. 2 e §, avseende felaktigt debiterad moms i faktura, användes uttrycket betalningsskyldig. Det är också fallet i motsvarande regel i ML, där det anges att ”[d]en som felaktigt debiterar mervärdesskatt på en faktura eller liknande handling är betalningsskyldig till staten för beloppet.”¹¹

Det är enligt min mening ett minus för tillämpningen strukturellt sett att betalningsskyldig sålunda används i ML för både vad jag kallar för äkta moms respektive oäkta moms. Jag återkommer nedan till de tolknings- och tillämpningsproblem som jag anser därmed föranleds av att den särskilda betalningsskyldigheten i fråga infördes 2008. Därvid återknyter jag till Forssén 2023a, och de problem av terminologisk och systematisk art som jag däri särskilt uppmärksamade i förevarande hänseende i samband med fall av momsbedrägerier av så kallad karuselltyp, vilket också brukar kallas för karusellhandel.

4 Två bestämmingar av skattesubjektet i ML och en lucka i TuL medför en ej avsedd rätt till momsavdrag

I TuL har, som nämnts, enbart redaktionella ändringar skett i 2 kap. 1 och 2 §, med anledning av att GML har ersatts av ML. Jag återkommer därför till en frågeställning som jag har skrivit om i en av mina artiklar, där jag anför att en lucka föreligger i TuL som öppnar för ett ej avsett momsavdrag på grund av att det förekom två olika bestämmingar av vem som är beskattningsbar person i GML.¹²

⁹ Ett sådant belopp benämner jag i Forssén 2023a för en oäkta moms.

¹⁰ Se ML 16 kap. 5 §. Se även prop. 2022/23:46, s. 114 och 488 samt artikel 193 i mervärdesskattedirektivet.

¹¹ Se ML 16 kap. 23 §. Se även prop. 2022/23:46, s. 117 och 493 samt artikel 203 i mervärdesskattedirektivet.

¹² Se Björn Forssén, Lucka i tullagen öppnar för ej avsett momsavdrag på grund av två olika bestämmingar av vem som är beskattningsbar person. Tidningen Balans fördjupning 3/2018, s. 17-19 (www.tidningen-

Huvudregeln för vem som är beskattningsbar person i GML 4 kap. 1 § första stycket första meningen anpassades den 1 juli 2013, genom SFS 2013:368, till en ordagrann överensstämmelse med huvudregeln för vem som är beskattningsbar person enligt artikel 9.1 första stycket i mervärdesskattedirektivet. Vidare angavs i GML 5 kap. 4 § en särskild bestämning av beskattningsbar person beträffande omsättning inom landet av tjänster. Den problematik som jag har tagit upp beträffande den bestämmelsen, och upprepar här, har sin orsak i att när Skatteverket den 1 januari 2015 övertog mervärdesbeskattning av import som görs av momsregistrerade företag från Tullverket angavs i GTuL första stycket punkt 2 av 5 kap. 11 a §, som ett villkor för att ”importmoms” sålunda ska tas ut enligt SFL, att deklaranter ”agerar i egenskap av beskattningsbar person enligt mervärdesskattelagen vid importen eller införseln” (anm., min kursivering av ordet vid). Genom GML 5 kap. 4 § ML innebar beskattningsbar person inte bara personer som enligt huvudregeln bedriver ekonomisk verksamhet, utan även till exempel holdingbolag och allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund som inte hade en ekonomisk verksamhet enligt GML 4 kap. 1 §. Det andra kravet enligt GTuL 5 kap. 11 a § första stycket 1, för att Skatteverket ska vara beskattningsmyndighet avseende ”importmoms”, var att deklaranter ska vara momsregistrerade i Sverige. GML 8 kap. 2 § fjärde stycket 2 angav att med ingående skatt avses också skatt hänförlig till import och skattskyldighet uppkom för import enligt GML 1 kap. 2 § första stycket 6. Under dessa omständigheter uppkom avdragsrätt för ingående moms motsvarande momsen på importen enligt GML 8 kap. 3 § första stycket, oavsett om deklaranter i sin verksamhet omsatte skattepliktiga varor eller tjänster.

Jag anförde i Forssén 2018a,¹³ att den beskrivna situationen medförde en risk för upplägg, där till exempel en allmännyttig ideell förening som förvärvar någon tjänst från utlandet, och därmed är beskattningsbar person enligt GML 5 kap. 4 §, kombinerar det med att importera varor för ren konsumtion utan att någon vidareförsäljning sker på vilken utgående skatt redovisas, och ändå får avdrag för ingående moms på importen. Jag noterade att problematiken kunde ha åtgärdats när TuL ersatte GTuL den 1 maj 2016. Då skedde bara den förändringen att motsvarigheten till GTuL 5 kap. 11 a §, det vill säga TuL 2 kap. 2 §, enbart kompletterades med att inte bara beskattningsbar person, utan även juridisk person som inte agerar i egenskap av beskattningsbar person men är momsregistrerad beskattas för ”importmoms” av Skatteverket och inte av Tullverket. Jag nämner i Forssén 2018a att jag den 12 december 2014 uppmärksammade finansdepartementet på den förmodade luckan i lagstiftningen (Dnr. Fi2014/4452), men att departementet i ett brevsvår fyra dagar senare yttrade följande:

balans.se). (Forssén 2018a). Forssén 2018a finns tillgänglig i fulltext även på www.forssen.com. Artikeln har för övrigt i sin digitala version sidnumren 1–3.

¹³ Forssén 2018a, s. 18 (som i den digitala versionen motsvaras av s. 2).

”För närvarande anser regeringen inte att det finns skäl att ändra i den moms­lagstiftning som reglerar hantering vid import av varor och som träder i kraft 1 januari 2015. Bestämmelsen i 5 kap. 4 § momslagen (ML) används endast vid tillämpningen av 5 kap. 5-19 §§ ML, det vill säga den speciella definitionen av beskattningsbar person som anges i 5 kap. 4 § ML är endast tillämplig vid omsättning av vissa tjänster inom landet och inte vid import. Regeringen kommer att följa tillämpningen av de nya importmomsregler­na som träder i kraft 1 januari 2015. Om det skulle visa sig att reglerna är bristfälliga kan det eventuellt finnas behov att se över reglerna i framtiden.”

Jag noterar att TuL 2 kap. 2 § första stycket 1 och 2 inte heller har ändrats i samband med momsreformen den 1 juli 2023 samt att ML 6 kap. 32 §, som bestämmer vilka som är beskattningsbara personer vid bestämningen av platsen för tillhandahållande av tjänster, enbart innebär redaktionella ändringar jämfört med GML 5 kap. 4 § – med anledning av att refererade lagrum återfinns på andra platser i ML jämfört med GML. Sålunda kvarstår den beskrivna problematiken med den lucka i TuL som jag anser föreligger, och som i förening med den särskilda bestämmelsen om vilka som är beskattningsbara personer vid bestämningen av platsen för tillhandahållande av tjänster medför nämnda risk för upplägg.

Jag upprepar från Forssén 2018a,¹⁴ att lagstiftaren tämligen enkelt kunde ha åtgärdat tolkningsproblematiken med avseende på bestämningen av beskattningsbar person i sammanhanget eller åtminstone ha ändrat ordet ”vid” till uttrycket *i samband med* i TuL 2 kap. 2 § första stycket 1. Det skedde dock inte heller med anledning av momsreformen den 1 juli 2023, utan 2 kap. 2 § första stycket 1 har enbart ändrats såtillvida att hänvisningen till mervärdesskattelagen numera avser ML i stället för GML. Ordet vid kvarstår alltså i TuL 2 kap. 2 § första stycket 1, och jag återger här att 2 kap. 2 § första stycket anger att moms inte ska tas ut enligt TuL, utan i enlighet med SFL, ”om deklaranter eller, om deklaranter är ett ombud, den för vars räkning ombudet handlar är registrerad för mervärdesskatt i Sverige vid tidpunkten för beslutet om fastställande av tull och

1. agerar i egenskap av beskattningsbar person enligt mervärdesskattelagen (2023:200) vid importen eller införseln, eller
2. är en juridisk person som inte agerar i egenskap av beskattningsbar person enligt mervärdesskattelagen vid importen eller införseln.”

Med andra ord är det alltså rättstillämpningen och framtida rättspraxis som får visa om den risk för upplägg som jag uppmärksammar är befogad. Jag anser dock att en reform på området indirekta skatter inte bör ske så isolerat till ett enda skatteslag som

¹⁴ Forssén 2018a, s. 18 (som i den digitala versionen motsvaras av s. 2).

jag anser att fallet är med momsreformen den 1 juli 2023. Framför allt inte som momsbedrägerier genom fenomen som så kallad karusellhandel förekommer, vilket jag har skrivit om tidigare bland annat i JFT,¹⁵ och berör även nedan.

5 Särskilda bestämmelser om betalningsskyldighet

5.1 Inledning

Enligt ML 16 kap. 2 § finns bestämmelser om betalningsskyldighet även i andra kapitel i ML än 16 kap., nämligen i:

- 11 kap., om undantag avseende varor i vissa lager;
- 12 kap., om frivillig beskattning för vissa fastighetsupplåtelser;
- 22 kap., om särskilda ordningar för distansförsäljning av varor och vissa tillhandahållanden av tjänster; och
- 23 kap., om särskild ordning för deklaration och betalning av mervärdesskatt vid import.

Dessa särskilda bestämmelser om betalningsskyldighet motsvarades tidigare av två av de särskilda bestämmelserna om vem som i vissa fall ansågs som skattskyldig, enligt GML 1 kap. 2 § sjätte stycket, samt av LSO. I GML motsvarade 9 c kap. 11 kap. och 9 kap. motsvarade ML 12 kap. LSO motsvarade, som nämnts, ML 22 och 23 kap. Jag berör vissa frågor avseende förändringar på grund av dessa särskilda bestämmelser om betalningsskyldighet samt ett av de särskilda fall som ingick i den tredje kategorin av särskilda bestämmelser om vem är skattskyldig enligt GML 6 kap., nämligen 2 § om skatt- och betalningsskyldighet för moms i enkla bolag och partrederier, som, med viss förändring, har överförts till ML 4 kap. 16 § som ett av fallen av beskattningsbara personer i vissa fall.

5.2 Varor i vissa lager

Tidigare har jag, som nämnts, skrivit bland annat i JFT om fenomenet karusellhandel som ett inslag i momsbedrägerier.¹⁶ Där berör jag bland annat prissättningsfrågan i samband med allmänna momsbestämmelser och särskilda momsregler om varor i vissa

¹⁵ Se Björn Forssén, *Momsbedrägerier genom karusellhandel – erfarenheter i Sverige avseende mervärdesskatt, redovisning och straffrätt i förhållande till EU-rätten*. JFT 4-6/2023, s. 344-378 (Forssén 2023b). Forssén 2023b finns tillgänglig i fulltext på www.forssen.com.

¹⁶ Forssén 2023b.

lager.¹⁷ Jag tar där också upp från en annan av mina artiklar,¹⁸ att konkurrensfördelar kan vinnas genom omsättningar av varor vilka tillhör 27 olika varuslag, och som sker efter att varorna har omsatts momsfrött under tiden de har varit placerade i vissa lager, varvid tillika omsättningar skett av momsfröa finansiella tjänster.

Enligt de allmänna momsbestämmelserna utgörs beskattningsunderlaget av priset för varan eller tjänsten. Däri ingår värdet av bytesvara, faktureringsavgifter, fraktavgift, porto och liknande, kompensation för skatter och avgifter och andra tillägg till priset *utom ränta*.¹⁹ ML 8 kap. 13 § motsvarades i GML av 7 kap. 2 § första stycket andra och tredje meningen. Orden ”utom ränta” utmönstrades ur GML 7 kap. 3 a § den 1 januari 2003, genom SFS 2002:1004. Regeringen föreslog först att orden *utom ränta* skulle behållas i den då till 7 kap. 2 § överflyttade texten, trots att de saknade motsvarighet i bestämmelserna om beskattningsunderlaget i artikel 11 A.2a och b i sjätte mervärdesskattedirektivet (77/388/EEG) – numera artikel 78 första stycket a och b och andra stycket i mervärdesskattedirektivet. Regeringen anslöt sig dock till lagrådets uppfattning att orden *utom ränta* skulle utgå, eftersom en utvecklad nationell praxis och EU-praxis ansågs föreligga av innebörd att t.ex. finansiell ränta på uppskjuten betalningstidpunkt inte ska inräknas i beskattningsunderlaget, medan annan typ av ränta, t.ex. ränta som erläggs vid hyresköp, utgör en bikostnad som ska ingå i beskattningsunderlaget för moms.²⁰

I Forssén 2018b nämner jag att högsta förvaltningsdomstolens (HFD) rättspraxis beträffande bestämningen av beskattningsunderlaget för moms innebär – i enlighet med RÅ 1986 ref. 46 och RÅ 1991 ref. 105 – att en dold räntekompensation inte får sänka beskattningsunderlaget, genom att en från skatteplikt undantagen finansiell tjänst matchar det kalkylerade priset på den skattepliktiga varan eller tjänsten, varvid beskattningsunderlaget delvis kvittas bort. Emellertid anför jag att en sådan sänkning av beskattningsunderlaget för moms, som sålunda inte är möjlig enligt de allmänna momsbestämmelserna, i stället kan genomföras med tillämpning av de särskilda regler om *varor i vissa lager*²¹, vilka närmast motsvaras av artiklarna 154-163 i mervärdesskattedirektivet och i ML återfinns i 11 kap. I enlighet med ML 11 kap. 10 och 11 § prövar Skatteverket om en upplagshavare är lämplig för att inrätta ett skatteupplag, och därmed kan placera i skatteupplaget 27 olika slags varor – vilka anges i en uttöm-

¹⁷ Forssén 2023b, avsnitt 7.2.

¹⁸ Björn Forssén, Konkurrensfördelar med varuomsättningar efter momsfröa omsättningar av varor i vissa lager och av finansiella tjänster. Tidningen Balans fördjupning 1/2018, s. 3-10 (www.tidningenbalans.se). (Forssén 2018b). Forssén 2018b finns tillgänglig i fulltext även på www.forssen.com.

¹⁹ ML 8 kap. 13 § och artikel 78 första stycket a och b i mervärdesskattedirektivet.

²⁰ Se prop. 2002/03:5 (Vissa mervärdesskattefrågor, m.m.), s. 108.

²¹ Dessa infördes i GML 9 c kap. den 1 januari 1996 genom SFS 1995:1286.

mande uppräknning anges i 11 kap. 3 §.²² I ett exempel använder jag ett av varuslagen som räknas upp i ML 11 kap. 3 §, nämligen koppar, och för ett resonemang kring ett parti koppar som är placerat i visst lager i form av skatteupplag.²³ Jag anför att det inte finns något i mervärdesskattedirektivet som skulle underkänna att en sänkning av beskattningsunderlaget och därmed av priset på varan sker, genom att en skattefri omsättning (numera leverans) av varan kvittas (matchas) mot en skattefri finansiell tjänst under den tid som varan har varit placerad i skatteupplaget.²⁴

Sålunda upprepar jag från Forssén 2018b, att lagstiftaren borde beakta att säljaren och köparen, beträffande 27 olika slags varor, kan kringgå den rättspraxis avseende de allmänna momsreglerna som innebär att beskattningsunderlaget för varorna inte får sänkas genom att det matchas av en rabatt för snabb betalning. Jag får också upprepa att förfarandemissbruk kan komma i fråga avseende den matchning (kvittning) som jag beskriver för att sänka beskattningsunderlaget för moms, om samma varor omfattas av flera omgångar av det beskrivna matchningsförfarandet.²⁵ Från Forssén 2023b upprepar jag därför även att jag i sammanfattningen av den artikeln anför att genomgången däri, av lagstiftarens åtgärder med bland annat införande av omvänd skattskyldighet (numera omvänd betalningsskyldighet), får anses visa att lagstiftaren i Sverige inte kan anses ha vidtagit konsekventa och verkningsfulla åtgärder för att stävja fenomenet momsbedrägerier genom så kallad karusellhandel.²⁶ Jag återkommer nedan till de tolknings- och tillämpningsproblem som jag anser föranleds av att särskild betalningsskyldighet infördes 2008 för felaktigt debiterad moms i faktura, varvid jag återknyter till Forssén 2023a och de problem av terminologisk och systematisk art som jag däri särskilt uppmärksammar beträffande karusellhandel.

5.3 Frivillig beskattning för vissa fastighetsupplåtelse samt något om vouchrar

I GML angavs i 9 kap. 1 och 2 § att bland annat ”fastighetsägare” kunde omfattas av frivillig skattskyldighet, och det är också fallet i de motsvarande reglerna i ML. Det följer av 12 kap. 8 §, som avser frivillig beskattning genom att moms anges i en faktura

²² Jämför Forssén 2018b, s. 4–7.

²³ Rubriken till ML 11 kap. är Varor i skatteupplag, medan rubriken till GML 9 c kap. var Särskilt om varor i vissa lager. I ML 11 kap. 4 § anges undantagen avseende skatteupplag samt bland annat avseende anläggning för tillfällig lagring, tullager eller frizon. I ML 2 kap. 24 § anges att för dessa termer och uttryck avses detsamma som i unionstullkodexen. Unionstullkodexen, dvs. förordning (EU) nr 952/2013, ersatte den 1 maj 2016 gemenskapstullkodexen (EEG) nr 2913/92, som nämns i motsvarande regel i GML, dvs. 9 c kap. 2 §.

²⁴ Se Forssén 2018b, s. 3.

²⁵ Se Forssén 2018b, s. 9 och även Forssén 2023b, avsnitt 7.2.

²⁶ Se Forssén 2023b, avsnitt 8.1.

ra till exempelvis den som hyr en verksamhetslokal. Det följer också av 12 kap. 12 §, som avser frivillig beskattning genom beslut av Skatteverket efter ansökan därom från exempelvis en fastighetsägare som upplåter fastighet för användning i en verksamhet som medför avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms eller i en verksamhet hos bland annat staten eller en kommun. En fastighetsägare behöver inte vara en beskattningsbar person, utan kan vara en vanlig privatperson. Frågan är därmed om begreppet fastighetsägare är förenligt med mervärdesskattedirektivet och dess närmast motsvarande regler om moms på fastighetsupplåtelse. Tidigare har jag – i samband med frågor om moms i enkla bolag och partrederier – berört frågan om EU-konformitet beträffande reglerna om frivillig skattskyldighet för vissa fastighetsupplåtelser enligt GML 9 kap., t.ex. uthyrning av verksamhetslokaler m.m.²⁷ Här återkommer jag till frågan, när det gäller EU-konformiteten med reglerna om frivillig beskattning för vissa fastighetsupplåtelser enligt ML 12 kap.

En valfrihet för beskattning av transaktioner som utgör utarrendering och uthyrning av fast egendom föreligger enligt den fakultativa artikel 137.1 d i mervärdesskattedirektivet, men den begränsas till att gälla beskattningsbara personer. I den fakultativa artikel 12 i mervärdesskattedirektivet anges att beskattningsbar person omfattar vissa tillfälliga transaktioner avseende leveranser av byggnader och mark. Det är enligt min uppfattning trots allt inte klart uttryckt i regeln att den skulle omfatta utarrendering och uthyrning av fast egendom. Sålunda kan det enligt min mening inte heller anses klart uttryckt att bestämningen av skattesubjektet i artikel 12 tar över begränsningen beträffande skatteobjektet i artikel 137.1 d.

Eftersom en direktivbestämmelse, artikel 137.1 d, ska genomföras i ML, anser jag att EU-konformitet är en relevant målsättning för lagstiftaren i förevarande hänseende. Om reglerna angående frivillig beskattning för vissa fastighetsupplåtelser ska finnas i ML 12 kap., bör de enligt min mening förtydligas, så att det klart framgår att de avser beskattningsbara personer och således inte kan tillämpas av vanliga privatpersoner. Att en vanlig privatperson skulle kunna omfattas av mervärdesskatten strider mot den grundläggande tanken med momssystemet enligt EU-rätten, nämligen att reglerna ska göra en åtskillnad mellan å ena sidan skattesubjekten, vilka är beskattningsbara personer såsom företagare, och å andra sidan konsumenterna, vilka normalt sett är vanliga privatpersoner. Det är således ett minus med momsreformen den 1 juli 2023 att lagstiftaren inte har begränsat begreppet fastighetsägare i ML 12 kap. 8 och 12 § till att enbart avse beskattningsbara personer.

I detta sammanhang får nämnas att en för frågan om implementeringen av bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet i den nationella svenska moms lagstiftningen

²⁷ Jämför Björn Forssén, Skatt- och betalningsskyldighet för moms i enkla bolag och partrederier. Örebro Studies in Law 4/2013 (Forssén 2013), och avsnitten 1.1.3, 2.8, 6.2.2.4 och 7.1.3.3 däri. Forssén 2013 finns tillgänglig i fulltext i databasen DiVA (www.diva-portal.org) och på www.forssen.com.

positiv förändring har genomförts av lagstiftaren beträffande vouchrar, genom momsreformen den 1 juli 2023. Särskilda regler om behandlingen av vouchrar infördes i GML den 1 januari 2019, genom SFS 2018:1333. Därvid kom uttrycket *annan person* att användas i GML 2 kap. 13 §, men i motsvarande regel i ML, 5 kap. 44 §, har uttrycket ändrats till *annan beskattningsbar person* och lagrummet i fråga lyder sålunda: ” När en överlåtelse av en flerfunktionsvouchertjänst görs av en annan beskattningsbar person än den som utför den transaktion som är föremål för mervärdesskatt enligt 43 §, ska alla tillhandahållanden av tjänster som kan identifieras, exempelvis distributions- eller marknadsföringstjänster, vara föremål för mervärdesskatt.” Därmed överensstämmer bestämmelsen i fråga numera med närmast motsvarande bestämmelse i mervärdesskattedirektivet, artikel 30b.2 andra stycket, där uttrycket *annan beskattningsbar person* används.

Genom att uttrycket *annan person* användes i GML 2 kap. 13 §, i stället för *annan beskattningsbar person*, avseende distributören av vouchern, anförde jag i en artikel, att bestämmelsen skulle kunna tolkas som att en vanlig privatperson (konsument) kunde utgöra en distributör av vouchern och omfattas av GML. Det stred enligt min mening således mot den grundläggande principen för momssystemet av innebörd att skattesubjekten ska åtskiljas från konsumenterna.²⁸ Problemet har lösts genom momsreformen den 1 juli 2023.

5.4 Särskilda ordningar vid distansförsäljning av varor; vissa tillhandahållanden av tjänster och import

I lagen (2011:1245) om särskilda ordningar för mervärdesskatt för distansförsäljning av varor och för tjänster (LSO) infördes den 1 juli 2021, genom SFS 2020:1171, begreppet *land utanför EU*, avseende exempelvis Åland och Kanarieöarna. Emellertid slopades begreppet den 1 juli 2023 i samband med att reglerna i LSO överfördes till ML 22 och 23 kap. Åland respektive Kanarieöarna tillhör EU:s medlemsstater Finland respektive Spanien, och uttrycket *land utanför EU* ledde enligt min mening till missuppfattningen att områdena inte ingick i EU, det vill säga att de utgjorde tredje land. Med *tredje land* menas *plats utanför EU*. Vissa områden inom EU, såsom Åland och Kanarieöarna utgör tredje territorium. De ingår i EU:s tullområde men inte i EU:s mervärdesskatteområde. Därför mervärdesbeskattas till exempel inte import av en vara

²⁸ Björn Forssén, Vouchrar och moms – regeltekniska aspekter och förslag till forskning, Svensk Skattetidning 5/2019, s. 329-346, 332 (Forssén 2019a). Jämför även: Björn Forssén Vouchrar i momshänseende, avsnitt 1.3, utgiven på eget förlag 2019 (Forssén 2019b); Björn Forssén, Momsrullan IV: En handbok för praktiker och forskare, avsnitt 12 216 131, utgiven på eget förlag 2019 (Forssén 2019c); och Forssén 2020a, s. 398. Även Forssén 2019a, Forssén 2019b och Forssén 2019c är tillgängliga i fulltext på www.forssen.com. De båda böckerna, Forssén 2019b och Forssén 2019c, finns dessutom i tryckta versioner hos Kungliga biblioteket i Stockholm och hos Lunds universitetsbibliotek.

från tredjelandet USA till exempelvis EU:s medlemsstater Finland eller Sverige, om den införs via Åland, förrän varan flyttas från Åland till exempelvis Helsingfors eller till Stockholm i medlemsstaten Sverige.

Att begreppet *land utanför EU* har utmönstrats från reglerna om särskilda ordningar för distansförsäljning av varor och vissa tillhandahållanden av tjänster är enligt min uppfattning ett plus, eftersom sammanblandning med begreppet *plats utanför EU* därmed undviks.

Det är också en positiv förändring till gagn för översikten av momsreglerna:

- att reglerna i LSO har överförts till ML 22 och 23 kap.;
- att reglerna om ett särskilt förfarande för moms vid import enligt LSO 27–29 § har överförts till ML 23 kap., och att de där också benämns som en särskild ordning, Särskild ordning för deklaration och betalning av mervärdesskatt vid import; och
- att förordningen (2011:1262) om särskilda ordningar för mervärdesskatt för distansförsäljning av varor och för tjänster upphörde genom ML, varvid reglerna överfördes till ML respektive MF.

I förevarande sammanhang får jag dock anföra som ett minus för översikten av författningarna på momsområdet, att lagstiftaren, som nämnts, inte upphävde förordningen (1994:224) om återbetalning av mervärdesskatt och vissa punktskatter till hjälporganisationer, utländska beskickningar m.fl. och överförde reglerna till ML eller MF. Det hade minskat antalet författningar på momsområdet, och gjort momsreglerna mera överblickbara.

5.5 Moms i enkla bolag och partrederier

I Forssén 2013 har jag skrivit särskilt om moms i enkla bolag och partrederier, vilka är rättsliga figurer som inte utgör rättssubjekt. Enkla bolag kan vara en samverkansform för aktiviteter hos privatpersoner, såsom tipsbolag, men även, i likhet med partrederier, utgöra en företagsform. I Forssén 2013 lämnar jag förslag till en reform av den så kallade representantregeln beträffande enkla bolag och partrederier, det vill säga GML 6 kap. 2 § (och SFL 5 kap. 2 §).²⁹

Jag noterar att momsreformen den 1 juli 2023 innebär i förevarande hänseende, att motsvarigheten till GML 6 kap. 2 § i ML, det vill säga 4 kap. 16 §, har tillagts skrivningar av innebörd att skyldigheter och rättigheter enligt ML gäller för var och en av delägarna, och att när de går att fördela gäller de i förhållande till delägarans andel i bolaget eller rederiet. Det liknar ett av mina förslag i Forssén 2013 om en

²⁹ Representantregeln har sitt ursprung i den allmänna varuskatten från 1959, som hade trätt i kraft 1960 genom Kungl. Maj:ts förordning (1959:507) om allmän varuskatt. Jämför även Forssén 2013, s. 35.

lösning såsom den för mervärdesskattegrupper om att knyta gruppens momsstatus till de allmänna bestämmelserna om skattskyldighet, så att delägare som är vanliga privatpersoner inte kan erhålla status som skattesubjekt momsmässigt sett.³⁰ Genom att koppla skyldigheter och rättigheter enligt ML till var och en av delägarna i ett enkelt bolag eller partrederi bör problemet som jag tog upp med att en vanlig privatperson skulle kunna utgöra skattesubjekt momsmässigt, vilket strider mot hela grundidén med att momssystemet ska skilja ut företagen som skattesubjekt från vanliga privatpersoner som konsumenter, få en lösning. Emellertid kvarstår framför allt frågan angående huruvida verksamheter som bedrivs med enkelt bolag eller partrederi som företagsform, och sålunda är exempel på icke rättssubjekt, kan utgöra beskattningsbara personer, det vill säga skattesubjekt momsmässigt.

I Forssén 2013 föreslår jag att Sverige och Finland i samarbete inleder ett arbete på EU-nivå, där de båda medlemsstaterna verkar för att huvudregeln för beskattningsbar person i artikel 9.1 första stycket i mervärdesskattedirektivet ändras eller förtydligas, så att även icke rättssubjekt kan utgöra beskattningsbara personer.³¹ Rättsläget kan inte betecknas som klart, men sammanslutningar och partrederier i Finland betraktas som skattesubjekt enligt finska mervärdesskattelagen (mervärdesskattelag 30.12.1993/1501), medan enkla bolag och partrederier i Sverige inte anses utgöra skattesubjekt enligt svensk mervärdesskatterätt, trots att de finska sammanslutningarna och partrederierna inte är rättssubjekt, precis som de svenska enkla bolagen och partrederierna. Det årsåledes ett stort minus att lagstiftaren inte ens har signalerat att frågan kan komma att tas upp på EU-nivå, eftersom den rådande situationen enligt min uppfattning medför en uppenbar risk för tillämpningsproblem beträffande affärer som sker mellan de båda medlemsstaterna i fråga.

Problemställningen angående bestämningen av skattesubjektet och rättsliga figurer som inte är rättssubjekt, såsom enkla bolag och sammanslutningar, var huvudfrågan i min doktorsavhandling, Forssén 2013. Däri och i två tidigare artiklar i JFT berörde jag också enkla bolag och bestämningen av skatteobjektet. Den problematiken var oberoende av representantregeln, och gällde frågan om den generella eller reducerade skattesatsen ska tillämpas av olika aktörer som samverkar i enkelt bolag för att tillhandahålla ett litterärt eller konstnärligt verk.³² Av neutralitetsskäl borde enligt

³⁰ Jämför GML 6 a kap. 1 § andra stycket, som har ersatts med ML 4 kap. 9 §, där det anges att ”enbart beskattningsbara personers fasta etableringsställen i Sverige får ingå i en mervärdesskattegrupp”.

³¹ Forssén 2013, s. 225.

³² Se Forssén 2013, (bl.a.) s. 221 och 222, 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, 62 (Forssén 2019d) och Björn Forssén, Juridisk semiotik och tecken på skattebrott i den artistiska miljön. JFT 5/2018, s. 307–328, 317–320 (Forssén 2018c). Även Forssén 2018c och Forssén 2019d är tillgängliga i fulltext på www.forssen.com.

min mening lagstiftaren åtgärda den problematiska situation som kan uppkomma då exempelvis en teater som förvärvar en teaterpjäs påverkas negativt likviditetsmässigt sett, om samverkan för att skapa teaterpjäsen har skett med enkelt bolag som företagsform, i stället för att samverkan hade skett genom att manusförfattaren, scenografen och verksamma i kostymateljén etc. gemensamt bildade till exempel aktiebolag, vilket är ett rättssubjekt. Aktiebolaget hade tillämpat reducerad skattesats om 6 procent, i stället för den generella om 25 procent, enligt GML 7 kap. 1 § tredje stycket 9 (tid. 8).³³ Det berodde på att verket hos aktiebolaget inte hade betraktats som ett gemensamt verk hos nämnda aktörer enligt 6 § upphovsrättslagen (1960:729), URL. I stället hade upphovsrätten enligt URL 1, 4 eller 5 § tillhört aktiebolaget, som därmed omfattades av den reducerade skattesatsen enligt GML 7 kap. 1 § tredje stycket 9 vari hänvisning sker till URL 1, 4 eller 5 § men inte till URL 6 §. Eftersom teaterns likviditet förbättras om teaterpjäsen förvärvas från ett aktiebolag i stället för från delägarna i ett enkelt bolag, blir utgifterna för ränta på lån och därmed kostnadsmassan lägre hos teaterföretaget, vilket innebär att biljettpiserna blir lägre för teaterbesökarna, det vill säga för konsumenterna. En konkurrenssnedvridning uppkommer sålunda beroende på om ett litterärt eller konstnärligt verk skapas genom samverkan i företagsformen enkelt bolag respektive genom att exempelvis associationsformen aktiebolag används vid skapandet av verket i fråga.

Brist på konkurrensneutralitet föreligger enligt min uppfattning. Detta på grund av att olika aktörer som samverkar i enkelt bolag för att tillhandahålla exempelvis en teater ett litterärt eller konstnärligt verk ska tillämpa den generella skattesatsen om 25 procent enligt GML 7 kap. 1 § första stycket, om deras prestationer var för sig inte uppfyller verkshöjd enligt unikumprincipen. Andra aktörer som tillhandahåller hela verket – med verkshöjd – genom en gemensam juridisk person, till exempel ett aktiebolag, tillämpar däremot den reducerade skattesatsen om 6 procent för aktiebolaget enligt GML 7 kap. 1 § tredje stycket 9. Detta borde ha fått sin lösning senast när ML ersatte GML. Det hade enkelt kunnat ske genom ett tillägg av URL 6 § i ML 9 kap. 16 § första stycket, så att det lagrummet inte bara omfattade självständiga verk, utan också gemensamma verk. Det skedde inte, utan ML 9 kap. 16 §, som motsvarar GML 7 kap. 1 § tredje stycket 9, lyder:

”Skatt tas ut med 6 procent av beskattningsunderlaget för upplåtelse eller överlåtelse av rättigheter som omfattas av 1, 4 eller 5 § lagen (1960:729) om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk.”

Enligt min mening är det ett minus att lagstiftaren inte åtgärdade bristen på konkurrens- och konsumtionsneutralitet som föreligger mellan tillhandahållande av litterär-

³³ GML 7 kap. 1 § tredje stycket 8 ändrades den 1 juli 2019 till GML 7 kap. 1 § tredje stycket 9, genom SFS 2019:261.

ra och konstnärliga verk. Om aktörer samverkar i enkelt bolag och inte själva skapar självständiga verk, utan ett verk med verkshöjd föreligger först genom det gemensamma verket, tillämpas normalskattesatsen (den generella skattesatsen) om 25 procent enligt ML 9 kap. 2 §.³⁴ Andra aktörer som skapar ett sådant verk i en gemensam juridisk person, exempelvis ett aktiebolag, tillämpar däremot den reducerade skattesatsen enligt ML 9 kap. 16 § för aktiebolagets tillhandahållande av hela verket – teaterpjäsen – till en teater.

6 Förändringen av specialregeln om skattskyldighet för förmedlare – ’moms-kommissionsregeln’

I ML har den regel i GML som jag kallar för *momskommissionsregeln*, 6 kap. 7 §, ändrats, genom ML 5 kap. 3 och 27 §, så att den bättre överensstämmer med mervärdesskattedirektivets närmaste motsvarigheter, artiklarna 14.2 c och 28. Jag använder uttrycket *momskommissionsregeln*, eftersom den i tillämpning har ansetts gälla inte bara beträffande fall av kommission i en civilrättslig mening. Skatteverket har inte sällan anfört att det räcker med att det i fakturan från en förmedlare (mellanman) till kund inte har gått att fullständigt identifiera en huvudman, för att förmedlaren enligt GML 6 kap. 7 § ska anses *i eget namn* ha gjort samma omsättning av vara eller tjänst som huvudmannen gör, så att en skattepliktig transaktion beskattas i två led: både hos huvudmannen och hos förmedlaren.

Bestämmelsen i GML 6 kap. 7 § är en specialregel som saknar motsvarighet inom till exempel inkomstskatterätten. Regeln härrör – i likhet med representantregeln som berörs ovan (jfr avsnitt 5.5) – från den allmänna varuskatten från 1959, som ersattes av den första svenska lagstiftningen om mervärdesskatt 1969, det vill säga av lag (1968:430) om mervärdesskatt. I tredje stycket första meningen i anvisningarna till 12 § Kungl. Maj:ts förordning (1959:507) om allmän varuskatt angavs: ”Vid försäljning i kommission anses kommissionären såsom säljare.” Specialregeln om skattskyldighet i fråga överfördes sedan till första stycket i punkt 3 av anvisningarna till 2 § i lagen (1968:430) om mervärdesskatt, när mervärdesskatten således ersatte varuskatten den 1 januari 1969. När den lagen ersattes av GML den 1 juli 1994 överfördes regeln till 6 kap. 7 §.³⁵

Det är enligt min erfarenhet uttrycket *i eget namn* i GML 6 kap. 7 § som har varit särskilt problematiskt beträffande tolkning och tillämpning av denna specialregel om mervärdesbeskattnings för förmedlare. Uttrycket kvarstår beträffande betalningsskyldigheten för en mellanmans förmedling av tjänster enligt ML 5 kap. 27 §, som lyder:

³⁴ ML 9 kap. 2 § motsvarar GML 7 kap. 1 § första stycket.

³⁵ Se Forssén 2019c, avsnitt 11 222 000.

”Om en beskattningsbar person i eget namn men för någon annans räkning deltar i ett tillhandahållande av tjänster, ska den beskattningsbara personen anses själv ha förvärvat och tillhandahållit dessa tjänster.”

Regeln överensstämmer nästan ordagrant med artikel 28 i mervärdesskattedirektivet, men jag anser att problematiken med uttrycket *i eget namn* inte har varit av samma omfattning och frekvens beträffande tjänster som i den del GML 6 kap. 7 § avsåg varor. Beträffande tjänsterna får också nämnas att uttrycket *i eget namn* behålls avseende resebyråer som tillhandahåller så kallad resetjänst.³⁶ Det är beträffande varorna som jag anser att ML har inneburit en förändring som utgör ett stort plus, när det gäller förutsebarheten i beslut. Beträffande förmedlarens (mellanmannens) situation följer numera av ML 5 kap. 3 § andra stycket 3, att med leverans av varor avses även ”överföring av en vara i enlighet med ett kommissionsavtal om köp eller försäljning”. Uttrycket *i eget namn* har inte överförts från GML 6 kap. 7 § till ML 5 kap. 3 § andra stycket. Detta överensstämmer med artikel 14.2 c i mervärdesskattedirektivet, vilket jag anser medför en positiv förändring i nämnda hänseende, och som jag får kommentera enligt följande.

Särskilt problematisk anser jag att GML 6 kap. 7 § har varit, när Skatteverket har anfört tillämpning av regeln avseende en mellanman som till exempel idkar handel i Sverige med begagnade varor från andra EU-länder än Sverige. Det har gällt vid företags tillämpning av så kallad vinstmarginalbeskattning (VMB). En så kallad beskattningsbar återförsäljare av begagnade varor, konstverk, samlarföremål eller antikviteter enligt de särskilda VMB-reglerna i GML 9 a kap.³⁷ kunde drabbas av att Skatteverket angrep vederbörandes rätt att tillämpa VMB i stället för allmänna momsbestämmelser avseende en omsättning i Sverige, på grund av momsmässiga förhållanden hos motparten i det andra EU-landet. Ofta har det i sådana fall varit så att mellanmannen såsom förmedlare alternativt borde kunna åberopa att vanligt agentförhållande råder, och att beskattningsunderlaget är förmedlingsprovisionen. Då blir beskattningsunderlaget provisionen, vilken är samma belopp som om VMB skulle godkännas av Skatteverket, i stället för att Skatteverket underkänner VMB och anför att beskattningsunderlaget ska anses utgöra priset för varan som erhålls från kund. I sådana fall avfärdade Skatteverket ofta det alternativa yrkandet om att vanligt agentförhållande råder med att GML 6 kap. 7 § aktualiseras, vilket jag kallar för att Skatteverket åberopade det lagrummet som något som jag kallar för en *momskommissionsregel*. Det innebar att mellanmannen skulle jämföras med en egenförsäljare. Denne tillhandahöll enligt Skatteverket i så fall inte bara en förmedlingstjänst (mot provision), utan ansågs göra samma omsättning som huvudmannen.

³⁶ Se GML 9 b kap. 1 § första stycket, som i ML motsvaras av 19 kap. 2 § första stycket 2.

³⁷ Numera ML 20 kap. (samt ML 6 kap. 12 § och 10 kap. 48 § första stycket).

Fenomenet med GML 6 kap. 7 § som en *momskommissionsregel* blev desto märkligare när Skatteverket återopade regeln, och anförde att mellanmannen skulle anses ha gjort ett förvärv momsmässigt sett från en huvudman i ett annat EU-land än Sverige, trots att mellanmannen inte ansågs ha någon skyldighet att ta med varorna i fråga i en varulagerinventering enligt 1955 års lag därom. Bestämmelsen i GML 6 kap. 7 § var en specialregel, och någon motsvarighet finns, som nämnts, till exempel inte inom inkomstskatterätten. Genom ML har 6 kap. 7 § ändrats, och utvidgningen i förhållande till artiklarna 14.2 c och 28 i mervärdesskattedirektivet kan enligt min mening inte längre återopas med framgång av Skatteverket. Det vill säga Skatteverket kan inte med stöd av en särskild *momskommissionsregel* hävda förekomsten av ett utifrån den nationella svenska lagstiftningen på momsområdet fingerat förvärv av vara hos en mellanman. Enligt min mening räcker det inte längre för Skatteverket att hävda att fakturans utseende avgör om kommission ska anses föreligga momsmässigt sett, i stället för ett vanligt agentförhållande, när det gäller varor. Skatteverket har, som nämnts, angripit på det sättet enbart på grund av att det i fakturan från mellanman till kund inte har gått att fullständigt identifiera en huvudman, varför Skatteverket har hävdat att mellanmannen agerar *i eget namn* och att även denne ska anses ha gjort huvudmannens omsättning, enligt GML 6 kap. 7 §. Numera krävs enligt min mening att ett civilrättsligt kommissionsavtal föreligger, för att en mellanman ska jämföras momsmässigt med en egenförsäljare beträffande handel med exempelvis begagnade varor. Därmed förbättras förutsebarheten i beslut från Skatteverket, vilket ökar rätts-säkerheten för de enskilda i deras egenskap av företagare.

Problematiken i fråga har även gällt svenska beskattningsbara återförsäljares rätt att tillämpa VMB vid förvärv av begagnade bilar från bilhandlare i andra medlemsstater inom EU. För att få tillämpa VMB på vidareförsäljning i Sverige krävs i sådana fall att VMB har tillämpats enligt det andra EU-landets regler därom. Enligt HFD:s mål RÅ 2009 ref. 40 I och II är den svenska återförsäljaren skyldig att närmare undersöka om förutsättningarna för att tillämpa VMB var uppfyllda för bilhandlaren i det andra EU-landet. Om omständigheterna inte är sådana att det går att sluta sig till att en bilhandlare i till exempel Tyskland har tillämpat VMB, och den svenska återförsäljaren inte har vidtagit åtgärder för att försäkra sig om att förutsättningarna för detta var uppfyllda, anser HFD att den svenska återförsäljaren inte har rätt att tillämpa VMB på sin vidareförsäljning. Denne ska i stället tillämpa allmänna momsbestämmelser, och sålunda ta ut moms på hela försäljningspriset.

HFD anger i RÅ 2009 ref. 40 II, att vad som kan diskvalificera VMB för den svenska återförsäljaren kan utgöras av oklarheter angående huruvida den tyska handlaren vid sitt eget förvärv av bilen i fråga har varit berättigad att använda sig av VMB

enligt tyska momslagen.³⁸ Om den tyska bilhandlaren har stämplat eller påtecknat vissa av sina fakturor med ”§ 25a”, vilket innebär unionsinternt förvärv, i stället för ”differenzbesteuerung”, det vill säga VMB på tyska, kan Skatteverket anföra att oklarheter föreligger angående den svenska återförsäljarens rätt att tillämpa VMB på sin vidareförsäljning. Emellertid anser jag att den utvidgning av tillämpningen av kommissionsfall som Skatteverket ansåg sig kunna åberopa enligt GML 6 kap. 7 § inte längre kan anses ge stöd för att ett fingerat förvärv av vara ska anses ha skett från exempelvis en tysk bilhandlare. Om den tyske bilhandlaren enbart har agerat som agent, och den svenska återförsäljaren har gjort sitt förvärv från en tysk privatperson, som har lämnat in sin bil till tyske bilhandlaren för försäljning, kan enligt min mening Skatteverket inte längre stödja sig på en särskild *momskommissionsregel* avseende varor för att underkänna den svenska återförsäljarens rätt att tillämpa VMB i sådant fall. Det måste enligt min mening föreligga ett civilrättsligt kommissionsavtal mellan den tyska bilhandlaren och den svenska återförsäljaren för att dennes ska anses ha gjort ett förvärv från tyska bilhandlaren, och jämföras momsmässigt med en egenförsäljare beträffande handel med begagnade bilar. Att ett fingerat förvärv av vara kunde anses ha gjorts av en förmedlare från huvudmannen, med stöd av GML 6 kap. 7 §, innebär en stor rättsosäkerhet, eftersom en mellanman borde ha kunnat förlita sig på att denne jämfördes med en egenförsäljare först om ett civilrättsligt kommissionsavtal förelåg – inte på grund av en särskild *momskommissionsregel*.

Att ML 5 kap. 3 § andra stycket 3 inte medger att en mellanman skulle kunna jämföras momsmässigt med en egenförsäljare av varor på det extensiva sätt som har anförts av Skatteverket får enligt min mening anses innebära att en korrekt implementering av artikel 14.2 c i mervärdesskattedirektivet numera föreligger. Det anser jag är ett stort plus med momsreformen den 1 juli 2023, eftersom förutsebarheten i beslut därmed ökar och leder till en mer rättssäker tillämpning av de nationella svenska momsreglerna.

7 Särskilda problem av terminologisk och systematisk art i samband med fenomenet momsbedrägerier genom karusellhandel

Ovan nämner jag att det enligt min mening är ett minus för tillämpningen strukturellt sett att betalningsskyldig används i ML såväl för vad som utgör moms som för den särskild betalningsskyldighet som följer av att någon felaktigt har betecknat ett belopp i en faktura för mervärdesskatt (moms). Jag anser att betalningsskyldig enligt huvudregeln i ML 16 kap. 5 § respektive den särskilda betalningsskyldigheten enligt ML 16 kap. 23 § borde ges en tydligare åtskillnad. I brist på en sådan distinktion använder

³⁸ Tyska momslagen benämns Umsatzsteuergesetz, UStG.

jag uttrycken äkta moms respektive oäkta moms för de båda fallen. Jag återkommer här till de tolknings- och tillämpningsproblem som jag anser föreligger, så länge något sådant förtydligande som jag föreslår inte införs i ML, och vilka har uppkommit på grund av att den särskilda betalningsskyldigheten i fråga infördes 2008, varvid jag återknyter till Forssén 2023a. Däri har jag tagit upp problem av terminologisk och systematisk art i förevarande hänseende i samband med momsbedrägerier genom så kallad karusellhandel, och i detta avsnitt upprepar jag i sammanfattning konklusionerna från avsnitt 8 i Forssén 2023a.³⁹

Genom implementeringen av artikel 203 i mervärdesskattedirektivet i den svenska nationella mervärdesskattelagstiftningen den 1 januari 2008 gäller idag en särskild betalningsskyldighet enligt ML 16 kap. 23 § för felaktig debitering i en faktura av ett belopp som betecknas som mervärdesskatt (moms), men som inte är moms enligt huvudregeln i ML 16 kap. 5 §. Betalningsskyldigheten för ett belopp som felaktigt har betecknats som moms i en faktura är inte vad jag kallar för en äkta moms, utan jag använder uttrycket oäkta moms för den betalningsskyldigheten. I förarbetena till reformen i fråga 2008, vilken skedde genom SFS 2007:1376, nämns åtta exempel på vad jag kallar för oäkta moms.⁴⁰ I Forssén 2023a utgår jag från det åttonde exemplet, vilket avser felaktig debitering av moms i faktura för skentransaktioner. Frågorna som jag avsåg att besvara i Forssén 2023a gällde vilka konsekvenserna är av att ett företag utfärdar en faktura och felaktigt betecknar ett belopp däri som moms, när fråga är om en skentransaktion, vilken således inte motsvaras av någon reell transaktion. Jag anger i avsnitt 8 i Forssén 2023a, att jag konkluderade i avsnitten 2 och 4-7 vilka konsekvenserna är för företaget som har utfärdat skenfakturan med oäkta moms och för mottagaren utöver betalningsskyldigheten till staten för utfärdaren. Där anger jag också att jag i avsnitt 3 konkluderade om, och i så fall hur, utfärdaren ska bokföra oäkta moms. Jag refererar här i korthet mina konklusioner avsnitt för avsnitt i Forssén 2023a, enligt avsnitt 8 däri:⁴¹

- Konsekvenserna av att en skenfaktura med oäkta moms utfärdas är att en betalningsskyldighet till staten för beloppet i fråga uppkommer för företaget som har utfärdat fakturan, medan mottagaren av fakturan saknar avdragsrätt som för ingående moms för beloppet i fråga.⁴²

³⁹ I Forssén 2023a anger jag i den första noten, att ML ersätts den 1 juli 2023 av mervärdesskattelagen (2023:200), vilket inte förändrar problematiken i artikeln. Med ML avses således i den artikeln GML. I förevarande artikel avses med ML den numera gällande mervärdesskattelagen (2023:200).

⁴⁰ Se prop. 2007/08:25 (Förlängd redovisningsperiod och vissa andra mervärdesskattefrågor) s. 91.

⁴¹ Referenser här sker till lagrum i ML, i stället för till GML.

⁴² Se Forssén 2023a, avsnitt 2.

- En skenfaktura ska inte redovisas i den löpande bokföringen, eftersom den inte motsvaras av en reell affärshändelse. Emellertid bör den ökta momsen omnämnas av utfärdaren i en not i årsredovisningen, om beloppet inte är oväsentligt.⁴³
- En fysisk person som bedriver verksamhet under enskild firma eller som är företrädare för ett aktiebolag, och som utfärdar en faktura med en öakta moms, bör inte kunna anses begå skattebrott enligt 2 § skattebrottslagen (1971:69), SBL. Någon oriktig uppgift avseende *skatt* som ska redovisas i en momsdeklaration aktualiseras nämligen inte därigenom. Att öakta moms inte utgör skatt materiellt sett innebär också att inte heller skattetillägg kan påföras beloppet i fråga. Skattebrott enligt SBL – och/eller skattetillägg enligt SFL 49 kap. 4 och 5 § – kan däremot aktualiseras för mottagaren av skenfakturan, om denne har lämnat oriktig uppgift i sin momsdeklaration genom att deklarera den ökta momsen som ingående moms. I sådant fall kan utfärdaren av skenfakturan åläggas straffrättsligt ansvar för medverkan till skattebrott. Dessutom kan mottagaren av fakturan ådra sig ansvar för bokföringsbrott enligt 11 kap. 5 § första stycket brottsbalken (1962:700), BrB, om denne har bokfört den ökta momsen som ingående moms, och därmed lämnat oriktig uppgift i bokföringen. Vidare kan en fysisk person som bedriver verksamhet under enskild firma eller som är företrädare för ett aktiebolag anses ha ådragit sig straffrättsligt ansvar, om betalningsskyldigheten för den eventalförpliktelse som betalningsskyldigheten till staten för den ökta momsen utgör inte omnämns i en not i företagets årsredovisning (jfr ovan), och rörelsens ställning därmed i huvudsak inte kan bedömas.⁴⁴
- Beträffande frågan om momsregistrering på grund av utfärdad skenfaktura med öakta moms, anser jag att sådan skyldighet i sig inte föreligger för den som ska fullgöra betalningsskyldighet för beloppet till staten i en särskild skattedeklaration. Det är bara den som ska redovisa äkta moms i momsdeklarationer som ska momsregistrera sig.⁴⁵
- Angående öakta moms i skenfaktura utfärdad av företag som sedermera har försatts i konkurs, anser jag att konkursförvaltaren bör beakta borgenärernas intressen, genom att en kreditnota på beloppet i fråga utfärdas. Då ändras den eventalförpliktelse till staten som den ökta momsen utgör.⁴⁶

⁴³ Se Forssén 2023a, avsnitt 3.

⁴⁴ Se Forssén 2023a, avsnitt 4.

⁴⁵ Se Forssén 2023a, avsnitt 5.

⁴⁶ Se Forssén 2023a, avsnitt 6.

- Angående frågan om företrädaransvar avseende oäkta moms i skenfaktura, anför jag att sådant ansvar, enligt huvudregeln därom i SFL 59 kap. 13, inte kan omfatta företrädaren för en juridisk person, exempelvis ett aktiebolag, som har utfärdat fakturan. Detta eftersom huvudansvaret hos den juridiska personen inte avser *skatt* materiellt sett. Däremot är det enligt min mening möjligt att ålägga företrädaren för ett aktiebolag som mottar skenfakturan ett personligt betalningsansvar i form av företrädaransvar enligt den särskilda regeln om sådant ansvar i SFL 59 kap. 14 §, vilken avser för högt redovisad överskjutande ingående moms, förutsatt att företrädaren har lämnat oriktig uppgift i en momsdeklaration för bolaget, genom att redovisa den oäkta momsen i mottagen skenfaktura som en ingående moms.⁴⁷

Att lagstiftaren inte har gjort en tydligare distinktion mellan de båda fallen av betalningsskyldighet är, som nämnts, ett minus för tillämpningen strukturellt sett. Genomgången som jag har gjort i Forssén 2023a visar enligt de konklusioner som jag återger här att betalningsskyldighet för vad jag kallar oäkta moms borde ha bedömts i ett vidare perspektiv utifrån begreppet *skatt*, så att oklarheter inte föreligger beträffande bedömningen av sådan skyldighet i förhållande till exempelvis frågor om skattebrott och företrädaransvar. I dessa hänseenden anser jag att rättstillämpningen inte är klar angående det alltmer omfattande fenomenet med momsbedrägerier genom karusellhandel, vilket berörs i Forssén 2023a.

Sådan karusellhandel utgörs exempelvis av att ett skenföretag förekommer i en kedja av företag, varvid sådant företag kallas för *missing trader* (eller målvaktsbolag eller bulvanföretag). Företaget utfärdar en faktura med en oäkta moms och mottagaren av fakturan försöker utöva (yrka) avdragsrätt för beloppet, genom att ta upp det som ingående moms i en momsdeklaration till Skatteverket.⁴⁸ Om mottagaren av fakturan kände till eller borde ha känt till att uppgiften om moms var felaktig, är det fråga om ett fall av förfarandemissbruk som kan föranleda straffrättsligt ansvar för både utfärdaren och mottagaren av fakturan. Såväl skattebrott som åtal aktualiseras emellertid inte, om det är en fysisk person som bedriver verksamhet (under enskild firma) som yrkar avdraget, eftersom dubbel lagföring och bestraffning inte får omfatta samma fysiska person.⁴⁹

Min erfarenhet är att det florerar olika uppfattningar bland tillämparna huruvida utfärdaren av skenfakturan kan anses ådra sig straffansvar särskilt enligt SBL för det

⁴⁷ Se Forssén 2023a, avsnitt 7.

⁴⁸ Se SFL 26 kap. 21 §.

⁴⁹ Jämför principen *ne bis in idem* – inte två gånger om samma sak – vilken uttrycks i 1 § lagen (2015:632) om talan om skattetillägg i vissa fall, 13 b § skattebrottslagen och SFL 49 kap. 10 a § första stycket och 10 b §.

som moms felaktigt betecknade beloppet i fakturan, det vill säga ansvar för skattebrott. Jag anser – i enlighet med genomgången ovan av konklusionerna från Forssén 2023a – att det inte är möjligt med hänsyn till legalitetsprincipen för beskattningsåtgärder i 8 kap. 2 § första stycket 2 regeringsformen (1974:152) respektive den straffrättsliga legalitetsprincipen enligt BrB 1 kap. 1 §, eftersom stöd saknas för ansvar i bestämmelserna om vad som utgör skatt (moms) materiellt sett.⁵⁰ Jag anser, som nämnts, att det inte heller är möjligt att ålägga företrädaren för en juridisk person personligt betalningsansvar (företrädaransvar) enligt reglerna därom i SFL 59 kap. 12-21 §, om den ökta momsen inte betalas av den juridiska personen. Emellertid är min erfarenhet också i det hänseendet att olika uppfattningar förekommer bland tillämparna, vilket jag anser utgör ytterligare belägg för att det föreligger ett behov av klarläggande från lagstiftaren i förevarande hänseenden.

Att momsreformen inte har skett med ett bredare perspektiv systematiskt sett utgör enligt min uppfattning ett stort minus, och det förstärks ytterligare i negativ riktning av vad jag anför ovan från Forssén 2023b. Jag upprepar nämligen i avsnitt 5.2 ovan, att jag i sammanfattningen av den artikeln anför att genomgången däri visar att lagstiftarens åtgärder, med bland annat införande av omvänd skattskyldighet (numera omvänd betalningsskyldighet), inte kan anses ha varit konsekventa och verkningfulla åtgärder för att stävja just fenomenet momsbedrägerier genom så kallad karusellhandel.

8 Beskattningsförfarandet – frågor om momsregistrering och kontroll

I min licentiatavhandling från 2011 gällde huvudfrågan kopplingen för bestämningen av skattesubjektet momsmässigt sett till begreppet näringsverksamhet enligt 13 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), IL, vilken jag föreslog skulle upphävas, eftersom det inte var EU-konformt att behålla den kopplingen till den icke-harmoniserade inkomstskatterätten.⁵¹ Jag nämner ovan att huvudregeln för vem som var beskattningsbar person enligt GML 4 kap. 1 § första stycket första meningen anpassades den 1 juli 2013, genom SFS 2013:368, till en ordagrann överensstämmelse med huvudregeln för vem som är beskattningsbar person enligt artikel 9.1 första stycket i mervärdesskattedirektivet. Huvudregeln för vem som är beskattningsbar person har i ML sin motsvarighet i 4 kap. 2 § första stycket första meningen. Genom ML har lagstiftaren, som också nämns ovan, anpassat inträdet för rätten att dra ingående moms till EU-rätten på området, genom att ersätta begreppet skattskyldig med mervärdesskattedirektivets betalningsskyldig. I linje med detta har lagstiftaren utmönstrat den särskilda regeln i

⁵⁰ Forssén 2023a, avsnitt 4.

⁵¹ Se Björn Forssén, Skattskyldighet för mervärdesskatt – en analys av 4 kap. 1 § mervärdesskattelagen. Jure Förlag AB 2011 (Forssén 2011). Forssén 2011 finns tillgänglig i fulltext i databasen DiVA (www.diva-portal.org) och på www.forssen.com.

GML 10 kap. 9 § om återbetalningsrätt för ingående moms på grund av särskilda skäl avseende nystartade verksamheter.⁵² I sammanfattningen av mina avhandlingar, vilken återfinns i slutet av doktorsavhandlingen från år 2013,⁵³ upprepade jag i avsnitt 2.4 bifrågorna från Forssén 2011. Eftersom lagstiftaren beträffande beskattningsförfarandet inte har berört mina frågor om momsregistrering och kontroll, återger jag här bifråga E och förslagen från Forssén 2011 såsom jag upprepade dem i avsnitt 2.4 i sammanfattningen i Forssén 2013.⁵⁴

Beträffande bifråga E i Forssén 2011 konstaterade jag att EU-domstolens praxis inte klart uttrycker att även beskattningsbara personer som enbart avser att göra från skatteplikt okvalificerat undantagna omsättningar ska momsregistreras enligt artiklarna 213–216 i mervärdesskattedirektivet. På grund av kontrollproblem vid förändrade förhållanden jämfört med när skatte- och avgiftsansmälan lämnades bör dock enligt min mening alla beskattningsbara personer från början omfattas av samma kontrollsystem momsmässigt sett.

Beskattningsbara personer som enbart avser att göra från skatteplikt okvalificerat undantagna omsättningar omfattas av det allmänna skatteregistret, men bör enligt min uppfattning i stället från början omfattas av momsregistret. Det vill säga de bör omfattas på samma sätt som beträffande företag som från början avser att göra skattepliktiga eller från skatteplikt kvalificerat undantagna omsättningar av varor eller tjänster. Jag anser att den ordningen skulle underlätta Skatteverkets kontrollverksamhet och även framförhållningen för företagaren, om vederbörande övergår till att göra skattepliktiga – eller från skatteplikt kvalificerat undantagna – omsättningar.⁵⁵

Sålunda bör enligt min mening registreringsskyldigheten för moms inte knytas till begreppet betalningsskyldighet (tidigare skattskyldighet). I stället bör SFL 7 kap. 1 § första stycket 3 och 4 ändras, så att däri stipuleras att anmälan till Skatteverket ska göras i momshänseende när en ekonomisk verksamhet enligt ML inleds, förändras eller upphör.⁵⁶ Därvidlag bör det enligt min mening också klart uttryckas att begreppet

⁵² Det föreslog jag också i Forssén 2011 beträffande avdragsfrågorna, vilka anfördes som bifråga D i den avhandlingen och där jag som en andra bifråga (E) lämnade förslag beträffande momsregistrerings- och kontrollfrågor.

⁵³ Se sammanfattningen av Forssén 2011 och Forssén 2013, Skattskyldighet för moms – Huvudregeln, enkla bolag och partrederier, som återfinns på s. 253 och framåt i Forssén 2013. Sammanfattningen har egen sidnumrering, s. 1–47.

⁵⁴ Därvid använder jag referenser till SFL i enlighet med vad som gäller efter momsreformen den 1 juli 2023.

⁵⁵ Se Forssén 2011, s. 263.

⁵⁶ Se Forssén 2011, s. 263 och 264 och avsnitt 1.4 i sammanfattningen (av Forssén 2011 och Forssén 2013) i Forssén 2013.

näringsverksamhet i SFL 7 kap. 2 § första stycket förbehålls andra registreringsåtgärder än beträffande momsen.⁵⁷

För övrigt bör enligt min uppfattning också SFL 7 kap. 2 § andra stycket ändras i konsekvens med att samma person har en enda ekonomisk verksamhet oavsett antalet aktiviteter, så att samma person momsregistreras för en verksamhet oavsett om nya aktiviteter tillkommer därefter.⁵⁸ Enligt min erfarenhet har frågeställningen fått en särskild aktualitet i samband med utredningar om momsbedrägerier genom karusellhandel (jfr ovan), varför jag anför följande.

Om Skatteverket anför att någon ska prövas beträffande huruvida denne har ekonomisk verksamhet, trots att vederbörande redan är momsregistrerad, ska enligt min mening nya tillkomna aktiviteter anses ingå i den befintliga ekonomiska verksamheten. Ett momsregistreringsnummer avslutas för övrigt med tilläggsnumret 01, och till skillnad från vad som ansågs gälla i svensk mervärdesskatterätt före Sveriges EU-inträde 1995 ska inte ett subjekt med olika aktiviteter tilldelas fler än ett tilläggsnummer. Detta eftersom det inte är förenligt med EU-domstolens praxis angående innebörden i ekonomisk verksamhet enligt artikel 9.1 första stycket i mervärdesskattedirektivet, enligt bland annat det ovan nämnda ”Rompelman”-målet. Varje beskattningsbar person har enligt min uppfattning en enda ekonomisk verksamhet.

Sålunda anser jag att det är ett stort minus för systematiken i moms-systemet att lagstiftaren i samband med momsreformen den 1 juli 2023 inte tog upp de frågor som utgjorde bifråga E i Forssén 2011, det vill säga ovan nämnda frågor om momsregistrering och kontroll. Registreringsfrågan anser jag är central för att komma åt momsbedrägerier, exempelvis bedrägerier där det ovan nämnda fenomenet karusellhandel förekommer. I Forssén 2023b anför jag att om inte registreringsfunktionen hos Skatteverket prioriteras, spelar det ingen roll vilka lagstiftningsåtgärder som vidtas mot exempelvis momsbedrägerier genom karusellhandel. Det är nämligen först genom registreringen som den som avser att fuska kommer åt statskassan i form av skattekontosystemet.⁵⁹ Enligt min mening borde lagstiftaren för länge sedan ha beaktat dessa för beskattningsförfarandet och en effektiv uppbörd av moms viktiga frågor om momsregistrering och kontroll.

⁵⁷ Se Forssén 2011, s. 264.

⁵⁸ Se Forssén 2011, s. 260 och 264 och avsnitt 2.2 I sammanfattningen (av Forssén 2011 och Forssén 2013) i Forssén 2013.

⁵⁹ Se Forssén 2023b, avsnitt 8.2.

9 Sammanfattning och avslutande synpunkter

9.1 Inledning

I denna artikel har jag gått igenom frågor om regelstrukturen är mera överskådlig i ML än i GML samt vissa frågor om bestämningen av skattesubjektet, avdragsrättens inträde och skatteobjektet angående huruvida de nationella svenska momsreglerna har förändrats i en för förenligheten med mervärdesskattedirektivet positiv riktning, genom ML och anslutande författningar. Vidare har jag gått igenom frågor om ett bredare systematiskt perspektiv och huruvida en förbättring av beskattningsförfarandet kan ske när det gäller momsregistrering och kontroll. Min genomgång visar att momsreformen den 1 juli 2023 har inneburit flera minus än plus i nämnda hänseenden. Jag sammanfattar nedan mina konklusioner angående berörda frågor och lämnar därefter några avslutande synpunkter om orsakerna till att lagstiftaren får anses ha missat så mycket på temat implementering av EU-direktiv såsom mervärdesskattedirektivet sedan Sveriges EU-inträde den 1 januari 1995. Det bör vara av intresse för forskningen på området indirekta skatter i Sverige samt ävenledes för komparativa studier på det området från exempelvis danskt och finskt forskarhåll.

9.2 Sammanfattning

9.2.1 Frågor om regelstrukturen

När det gäller själva strukturen på ML anser jag att den är ett minus jämfört med den i GML. GML indelades i två avdelningar, med de materiella bestämmelserna i första avdelningen (1-10 kap.), respektive bestämmelserna om fakturering, redovisning och förfarande i den andra avdelningen (11-22 kap.). ML innehåller 24 kapitel vilka inte är indelade i avdelningar. Det ger inte samma översikt av reglerna i ML som i GML.⁶⁰

Genom ML har författningarna om särskilda ordningar för moms för distansförsäljning och för tjänster upphävts, och reglerna återfinns numera i ML och MF, vilket är positivt för översikten av momsreglerna. Negativt i det hänseendet är det dock att förordningen (1994:224) om återbetalning av mervärdesskatt och vissa punktskatter till hjälporganisationer, utländska beskickningar m.fl. inte har överförts till ML eller MF, utan alltjämt kvarstår som en särskild förordning på momsområdet.⁶¹

⁶⁰ Se avsnitt 2.1.

⁶¹ Se avsnitten 2.2 och 5.4.

9.2.2 Skattesubjektsfrågan och frågan om avdragsrättens inträde

Den för företagarna värdemässigt mest positiva förändringen av att ML har ersatt GML är enligt min mening att begreppen skattskyldig och skattskyldighet har utmönstrats, så att skattesubjektet respektive skyldigheten att betala moms bestäms utifrån mervärdesskattedirektivets begrepp beskattningsbar person respektive betalningsskyldighet. Den förändringen innebär att bestämningen av avdragsrättens inträde numera är konform med direktivet. Skatteverket kan inte längre anföra att den nationella svenska momslagstiftningen innebär att skattepliktiga transaktioner ska ha skett, innan avdragsrätten för ingående moms i mottagna fakturor uppkommer. Därmed behöver inte längre ett nystartat företag särskilt åberopa EU-rätten på området, för att kunna utöva avdragsrätten för ingående moms.

En sak som lagstiftaren borde ha förtydligat terminologiskt är dock att GML redan innehöll begreppet betalningsskyldig för den som felaktigt hade betecknat ett belopp för moms i en faktura, trots att det inte var fråga om en verklig moms eller som jag kallar det en äkta moms, medan ML använder betalningsskyldig såväl för den som felaktigt har debiterat moms i en faktura, vilket jag kallar för en oäkta moms, som för den som är betalningsskyldig för äkta moms. Jag anser sålunda att det är ett minus för tillämpningen strukturellt sett att betalningsskyldig används i ML såväl för äkta moms som för oäkta moms.⁶²

Jag har konstaterat att TuL 2 kap. 2 § första stycket 1 och 2 inte har ändrats i samband med momsreformen den 1 juli 2023 samt att ML 6 kap. 32 §, som bestämmer vilka som är beskattningsbara personer vid bestämningen av platsen för tillhandahållande av tjänster, enbart innebär redaktionella ändringar jämfört med GML 5 kap. 4 § (med anledning av att refererade lagrum återfinns på andra platser i ML jämfört med GML). Därmed kvarstår den problematik som jag beskriver angående en lucka i TuL. I förening med nämnda särskilda bestämmelse om vilka som är beskattningsbara personer vid bestämningen av platsen för tillhandahållande av tjänster medför denna problematik risker för icke önskvärda upplägg.⁶³

Jag anser att lagstiftaren borde beakta att säljaren och köparen, beträffande 27 olika slags varor enligt reglerna om varor i vissa lager, kan kringgå den rättspraxis avseende de allmänna momsreglerna som innebär att beskattningsunderlaget för varorna inte får sänkas genom att det matchas av en rabatt för snabb betalning. Därvidlag har jag nämnt att förfarandemissbruk kan komma i fråga avseende den matchning (kvittning)

⁶² Se avsnitt 3.

⁶³ Se avsnitt 4.

som jag beskriver för att sänka beskattningsunderlaget för moms, om samma varor omfattas av flera omgångar av det beskrivna matchningsförfarandet.⁶⁴

Om reglerna angående frivillig beskattning för vissa fastighetsupplåtelser ska finnas i ML 12 kap., bör de enligt min mening förtydligas. Det bör klart framgå att reglerna avser beskattningsbara personer och således inte kan tillämpas av vanliga privatpersoner. Att en vanlig privatperson skulle kunna omfattas av mervärdesskatten strider nämligen mot den grundläggande tanken med moms-systemet enligt EU-rätten, vilken innebär att reglerna ska göra en åtskillnad mellan å ena sidan skattesubjekten, vilka är beskattningsbara personer såsom företagare, och å andra sidan konsumenterna, vilka normalt sett är vanliga privatpersoner. Jag anser således att det är ett minus med momsreformen den 1 juli 2023 att lagstiftaren inte har begränsat begreppet fastighetsägare i ML 12 kap. 8 och 12 § till att enbart avse beskattningsbara personer, vilket vore förenligt med artikel 137.1 d i mervärdesskattedirektivet. Där anges det att medlemsstaterna får medge beskattningsbara personer rätt till valfrihet för beskattning av utarrendering och uthyrning av fast egendom.⁶⁵

Däremot är det, med hänsyn till nyss anförda grundläggande princip för moms-systemet, positivt, att lagstiftaren genom momsreformen den 1 juli 2023, beträffande bestämmelsen om överlåtelse av flerfunktionsvouchrar, ändrade uttrycket *annan person* i GML 2 kap. 13 § till *annan beskattningsbar person* i motsvarande regel i ML, 5 kap. 44 §. Därmed överensstämmer bestämmelsen i fråga numera med motsvarande bestämmelse i mervärdesskattedirektivet, artikel 30b.2 andra stycket, där uttrycket *annan beskattningsbar person* används, vilket således inte omfattar vanliga privatpersoner (konsumenter).⁶⁶

Det är enligt min uppfattning också ett plus med momsreformen att begreppet *land utanför EU* har utmönstrats från reglerna om särskilda ordningar för distansförsäljning av varor och vissa tillhandahållanden av tjänster, eftersom sammanblandning med begreppet *plats utanför EU* därmed undviks. Det är även ett plus för översikten av momsreglerna:

- att reglerna i LSO har överförts till ML 22 och 23 kap.;
- att reglerna om ett särskilt förfarande för moms vid import enligt LSO 27–29 § har överförts till ML 23 kap., och att de där också benämns som en särskild ordning, Särskild ordning för deklaration och betalning av mervärdesskatt vid import; och
- att förordningen (2011:1262) om särskilda ordningar för mervärdesskatt

⁶⁴ Se avsnitt 5.2.

⁶⁵ Se avsnitt 5.3.

⁶⁶ Se avsnitt 5.3.

för distansförsäljning av varor och för tjänster upphörde genom ML, varvid reglerna överfördes till ML respektive MF.

Jag anför dock som ett minus för översikten av författningarna på momsområdet, att lagstiftaren inte upphävde förordningen (1994:224) om återbetalning av mervärdesskatt och vissa punktskatter till hjälporganisationer, utländska beskickningar m.fl. och överförde reglerna till ML eller MF, vilket hade minskat antalet författningar på momsområdet, och gjort momsreglerna med mera överblickbara.⁶⁷

I Forssén 2013 föreslog jag att Sverige och Finland i samarbete borde ta initiativ till ett arbete på EU-nivå, där de båda medlemsstaterna verkar för att huvudregeln för beskattningsbar person i artikel 9.1 första stycket i mervärdesskattedirektivet ändras eller förtydligas, så att även icke rättssubjekt kan utgöra beskattningsbara personer.⁶⁸ Rättsläget kan inte betecknas som klart. Sammanslutningar och partrederier i Finland betraktas som skattesubjekt enligt finska mervärdesskattelagen (mervärdesskattelag 30.12.1993/1501), medan enkla bolag och partrederier i Sverige inte anses utgöra skattesubjekt enligt svensk mervärdesskatterätt, trots att de finska sammanslutningarna och partrederierna inte är rättssubjekt, precis som de svenska enkla bolagen och partrederierna. Det är enligt min mening ett stort minus att lagstiftaren inte ens har signalerat att frågan kan komma att tas upp på EU-nivå, eftersom den rådande situationen medför en uppenbar risk för tillämpningsproblem beträffande affärer som sker mellan de båda medlemsstaterna i fråga.⁶⁹

Beträffade den särskilda regeln i GML 6 kap. 7 § om skattskyldighet för en förmedlare (mellanman), vilken jag kallar för *momskommissionsregeln*, anför jag att det utgör ett stort plus med momsreformen den 1 juli 2023 att ML 5 kap. 3 § andra stycket 3 inte medger att en mellanman kan jämställas momsmässigt med en egenförsäljare av varor på det extensiva sätt som har anförts av Skatteverket. Den förändringen får enligt min mening anses innebära att en korrekt implementering av artikel 14.2 c i mervärdesskattedirektivet numera föreligger, genom att uttrycket *i eget namn* inte har överförs från GML 6 kap. 7 § till ML 5 kap. 3 § andra stycket. Enligt min mening får det sålunda anses klarlagt att det krävs att ett civilrättsligt kommissionsavtal föreligger, för att en mellanman ska jämställas momsmässigt med en egenförsäljare beträffande handel med exempelvis begagnade varor. Jag anser att förutsebarheten i beslut från Skatteverket därmed förbättras, vilket ökar rättssäkerheten för de enskilda i deras egenskap av företagare.

⁶⁷ Se avsnitt 5.4 och även avsnitt 9.2.1.

⁶⁸ Forssén 2013, s. 225.

⁶⁹ Se avsnitt 5.5.

9.2.3 Skatteobjektsfrågan

Jag har också berört enkla bolag och en fråga om bestämningen av skatteobjektet. Den problematiken är oberoende av representantregeln, och gäller huruvida den generella skattesatsen (normalskattesatsen) om 25 procent eller den reducerade skattesatsen om 6 procent ska tillämpas av olika aktörer som samverkar i enkelt bolag för att tillhandahålla ett litterärt eller konstnärligt verk. Jag anser att det är ett minus att lagstiftaren i samband med momsreformen den 1 juli 2023 inte åtgärdade den brist på konkurrens- och konsumtionsneutralitet som föreligger mellan tillhandahållande av litterära och konstnärliga verk. Om aktörer samverkar i enkelt bolag och inte själva skapar självständiga verk, föreligger ett verk med verkshöjd först genom det gemensamma verket. Då tillämpas normalskattesatsen, medan andra aktörer som skapar ett sådant verk i en gemensam juridisk person, exempelvis ett aktiebolag, tillämpar den reducerade skattesatsen för aktiebolagets tillhandahållande av hela verket till en teater.⁷⁰

9.2.4 Struktur och beskattningsförfarande

Jag har berört särskilda problem av terminologisk och systematisk art i samband med fenomenet momsbedrägerier genom så kallad karusellhandel. Att lagstiftaren inte har gjort en tydligare distinktion mellan de båda fall av betalningsskyldighet vilka jag kallar för äkta moms respektive oäkta moms är ett minus för tillämpningen strukturellt sett. Jag anser att mina konklusioner visar att betalningsskyldighet för vad jag kallar oäkta moms borde ha bedömts i ett vidare perspektiv utifrån begreppet *skatt*, så att oklarheter inte föreligger beträffande bedömningen av sådan skyldighet i förhållande till exempelvis frågor om skattebrott och företrädaransvar. I dessa båda hänseenden påpekar jag särskilt att rättstillämpningen inte kan anses klar, när jag berör det alltmer omfattande fenomenet med momsbedrägerier genom karusellhandel.⁷¹

Att momsreformen inte har skett med ett bredare perspektiv systematiskt sett utgör således ett stort minus. Detta förstärks ytterligare i negativ riktning strukturellt sett av vad jag anför om att lagstiftarens åtgärder, med bland annat införande av omvänd skattskyldighet (numera omvänd betalningsskyldighet), inte kan anses ha varit konsekventa och verkningsfulla åtgärder för att stävja just momsbedrägerier genom karusellhandel.⁷²

Vidare anser jag att det är ett stort minus för systematiken i momssystemet att lagstiftaren i samband med momsreformen 2023 inte tog upp de frågor som utgjorde bifråga E i Forssén 2011, det vill säga frågorna om momsregistrering och kontroll.

⁷⁰ Se avsnitt 5.5.

⁷¹ Se avsnitt 7.

⁷² Se avsnitt 7 och även avsnitt 5.2.

Enligt min uppfattning är registreringsfrågan central för att komma åt momsbedrägerier, exempelvis bedrägerier där det ovan nämnda fenomenet karusellhandel förekommer. Jag anför att om inte registreringsfunktionen hos Skatteverket prioriteras, spelar det ingen roll vilka lagstiftningsåtgärder som vidtas mot exempelvis momsbedrägerier genom karusellhandel. Det är först genom registreringen som den som avser att fuska kommer åt statskassan i form av skattekontosystemet, varför jag anser att lagstiftaren för länge sedan borde ha beaktat de för beskattningsförfarandet och en effektiv uppbörd av moms så viktiga frågorna om momsregistrering och kontroll.

9.3 Avslutande synpunkter

Det är svårt att värdera varje fråga som jag anser har påverkats positivt respektive negativt för tillämpningen av momsreglerna i Sverige, genom införandet av ML år 2023 och ändringar avseende anslutande regelverk. Men min bedömning är att det har inneburit flera minus än plus för tillämpningen av momsreglerna. Från Forssén 2023b har jag anført att lagstiftaren sedan Sveriges EU-inträde 1995 inte har lyckats med att implementera mervärdesskattedirektivet i de nationella svenska momsreglerna, så att exempelvis momsbedrägerier genom så kallad karusellhandel hade motverkats. Nedan lämnar jag några avslutande synpunkter om de orsaker som jag anser har medfört att mycket återstår att åtgärda beträffande momsreglerna i Sverige, för att åstadkomma en effektiv uppbörd genom förbättrade förutsättningar för tillämpning av reglerna.

I min bok Indirekta skatter – forskningen i Sverige och EU-rätten har jag sammanställt min genomgång i tre artiklar i JFT åren 2020, 2021 och 2022 av forskningen i Sverige avseende de indirekta skatterna, det vill säga mervärdesskatt (moms), punktskatter och tull, under tiden 1994 – 2020.⁷³ De tre artiklarna är:

- Momsforskningen i Sverige – metodfrågor;⁷⁴
- Momsforskningen i Sverige – svenska språkets ställning;⁷⁵ och
- Punktskattforskningen i Sverige – skattesubjektsfrågan.⁷⁶

⁷³ Se Björn Forssén, Indirekta skatter – forskningen i Sverige och EU-rätten. Utgiven på eget förlag 2023 (Forssén 2023c). Forssén 2023c finns tillgänglig i fulltext på www.forssen.com samt i tryckt version hos Kungliga biblioteket i Stockholm och hos Lunds universitetsbibliotek.

⁷⁴ Björn Forssén, Momsforskningen i Sverige – metodfrågor, JFT 6/2020, s. 716–757 (Forssén 2020b). I Forssén 2023c motsvaras AVDELNING I av artikeln (Forssén 2020b), vilken också är tillgänglig på www.forssen.com.

⁷⁵ Björn Forssén, Momsforskningen i Sverige – svenska språkets ställning, JFT 6/2021, s. 412–447 (Forssén 2021). I Forssén 2023c motsvaras AVDELNING II av artikeln. Även artikeln är tillgänglig på www.forssen.com.

⁷⁶ Björn Forssén, Punktskattforskningen i Sverige – skattesubjektsfrågan, JFT 3/2022, s. 242–276 (Forssén 2022). I Forssén 2023c motsvaras AVDELNING III av artikeln. Även artikeln är tillgänglig på www.forssen.com.

I Forssén 2023c anger jag att inom momsforskningen i Sverige, som omfattar tolv avhandlingar under tiden 1994 – 2020, är det bara i Forssén 2011 och Forssén 2013 samt i ytterligare en avhandling av Öberg, Mervärdesbeskattning vid obestånd,⁷⁷ som skattesubjektsfrågan har givits en närmare analys.⁷⁸ Jag anser att en förutsättning för att på forskarnivå kunna problematisera implementeringen av bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet i ML, att en rättsvetenskaplig studie inte begränsas till att gälla enbart frågor om skatteobjektet, det vill säga frågor som främst avser undantag från skatteplikt respektive tillämpliga skattesatser.⁷⁹

I sistnämnda hänseende får jag också nämna att jag i slutet av Forssén 2023c⁸⁰ upprepar att en i princip generell avdragsrätt är ett av de kriterier som ingår i vad som utgör mervärdesskatteprincipen enligt artikel 1.2 i mervärdesskattedirektivet. Det ska vara möjligt att problematisera ämnet mervärdesskatterätt. Då kan forskaren inte heller göra, som i den sista av de tolv avhandlingarna under tiden 1994 – 2020, där författaren har avgränsat bort inte bara implementeringsfrågan, utan även frågor om avdragsrätten.⁸¹ Därmed behandlas ämnet, en studie av sammansatta transaktioner i momshänseende, som om undersökningen inte gällde moms enligt EU-rätten, utan en bruttoomsättningskatt såsom punktskatt.⁸²

Genomgången i denna artikel har gällt huruvida momsreformen i Sverige den 1 juli 2023 kan förväntas ha medfört en förbättrad konformitet med mervärdesskattedirektivet eller om det återstår åtgärder för att de nationella svenska reglerna ska bli förenliga med direktivets bestämmelser. Min bedömning är att reformen har inneburit flera minus än plus därvidlag. Jag får för bedömningen hänvisa till att de beskrivna tillvägagångssätten i forskningen på momsområdet bidrar till att skattesubjektsfrågan och till och med avdragsfrågan åsidosätts. Forskningen blir enligt min uppfattning därigenom en negativ influens på lagstiftningsarbetet, när det gäller det rättspolitiska målet med EU-konforma nationella svenska momsregler. Jag anför därför ånyo att med de beskrivna tillvägagångssätten i forskningen på momsområdet blir resultaten inte användbara för lagstiftarna och rättstillämparna inom EU, beträffande bedömningen av huruvida exempelvis det rättspolitiska målet med en effektiv uppbörd av moms kan förväntas bli uppfylld eller inte.

⁷⁷ Jesper Öberg, Mervärdesbeskattning vid obestånd, Andra upplagan. Norstedts Juridik AB 2001.

⁷⁸ Se även Forssén 2023c, Avdelning I, avsnitt 4.4 och Avdelning III, avsnitt 3.2.5, vartill jag hänvisar på s. 103 i Forssén 2023c.

⁷⁹ Jämför Forssén 2023c, Avdelning I, avsnitt 1 och Avdelning I, avsnitt 4.6.1.

⁸⁰ Avdelning II, avsnitt 2.5.4.1.

⁸¹ Se avsnitt 1.3 i Giacomo Lindgren Zucchini, Composite Supplies in the Common System of VAT. Örebro Studies in Law 14/2020. Den avhandlingen finns tillgänglig i fulltext i databasen DiVA (www.diva-portal.org).

⁸² Se Forssén 2023c, AVDELNINGARNA I, II OCH III – ÖVERSIKT, avsnitt 2.1.

För övrigt får jag också anföra från Forssén 2023c, att jag efter Forssén 2011 förväntade mig att forskningen eller lagstiftaren skulle ta upp att jag påpekade att problemet för bestämningen av skattesubjektet, med hänvisning till begreppet näringsverksamhet enligt IL 13 kap., inte bara förekom beträffande momsen, utan även avseende vissa punktskatter. Det kunde ha fått sin lösning samtidigt med att kopplingen i GML till IL 13 kap. för bestämningen av skattesubjektet, som nämnts, upphävdes den 1 juli 2013, genom SFS 2013:368, men problemet kvarstår beträffande bestämningen av skattesubjektet avseende energiskatt, koldioxidskatt och svavelskatt avseende *vissa bränslen* samt beträffande skatt på bekämpningsmedel.⁸³

Det finns endast en svensk avhandling beträffande forskningen om punktskatter, Punktskatter – rättslig reglering i svenskt och europeiskt perspektiv.⁸⁴ Där beaktas inte att samma problem som jag tog upp som huvudfrågan i Forssén 2011, det vill säga att bestämningen av skattesubjektet i GML 4 kap. 1 § 1 skedde genom en inkorporering däri av icke harmoniserade inkomstskatteregler, förelåg beträffande svensk lagstiftning på punktskatteområdet, vilket jag tog upp så att lagstiftaren kunde titta också på punktskatterna i samma hänseende,⁸⁵ och jag upprepade detta i Forssén 2023c.⁸⁶ I samband med momsreformen 2023 borde lagstiftaren ha upphävt kopplingen i 1 kap. 4 § 1 lagen (1994:1776) om skatt på energi (LSE) och i 4 § tredje stycket lagen (1984:410) om skatt på bekämpningsmedel till begreppet näringsverksamhet i IL 13 kap. Jag anför ånyo följande.

Oavsett om det är fråga om harmoniserade punktskatter enligt punktskattedirektivet (EU) 2020/262 eller icke-harmoniserade punktskatter, kan kopplingen till *den icke-harmoniserade inkomstskatterätten* för bestämningen av skattesubjektet enligt LSE 1 kap. 4 § 1 och 4 § tredje stycket lagen (1984:410) om skatt på bekämpningsmedel medföra en konkurrensnedvridning avseende momsen i strid såväl med sekundärrätten och skäl 4 i ingressen till mervärdesskattedirektivet och artikel 1.2 i mervärdesskattedirektivet som med primärrätten och FEUF artikel 113. Urvalet av skattesubjekt blir alltför omfattande för de båda punktskatterna avseende de juridiska personerna. Om det i en kedja av producenter och distributörer kommer in en juridisk person som inte skulle ingå i kedjan om det inte vore för att kopplingen till IL 13 kap. förekommer för energiskatten eller skatten på bekämpningsmedel, ökar kostnadsmassan hos näringsidkare i en egentlig mening som förekommer i senare led i förädlingskedjan. Företagen i senare led i förädlingskedjan kan inte göra avdrag för punktskatt som inte skulle förekomma

⁸³ Se Forssén 2023c, AVDELNINGARNA I, II OCH III – ÖVERSIKT, avsnitt 1.2.3.

⁸⁴ Se Stefan Olsson, Punktskatter – rättslig reglering i svenskt och europeiskt perspektiv. Iustus förlag 2001 (Olsson 2001).

⁸⁵ Se Forssén 2011, s. 54 och 76.

⁸⁶ Se Forssén 2023c, Avdelning I, avsnitt 5.3.2.

normalt sett på förvärven, varmed kostnadsmassan för bestämningen av beskattningsunderlaget för moms på deras mervärdesskattepliktiga omsättningar av varor eller tjänster ökar. Sålunda uppkommer en konkurrenssnedvridande effekt för momsen av att urvalet av skattesubjekt blir alltför omfattande för de båda punktskatterna i fråga avseende juridiska personer i enlighet med att kopplingen till hela IL 13 kap. också avser 2 § däri, varav följer att en juridisk person, till skillnad från en fysisk person, anses ha näringsverksamhet oavsett om rekvisiten för en egentlig näringsverksamhet enligt IL 13 kap. 1 § första stycket andra meningen uppfylls.⁸⁷

Jag har tidigare påpekat att det har varit en svensk tradition på området indirekta skatter att knyta den beskattningen till den direkta beskattningen,⁸⁸ vilket enligt vad ovan nämns alltjämt är fallet beträffande LSE 1 kap. 4 § 1 och 4 § tredje stycket lagen (1984:410) om skatt på bekämpningsmedel. Den traditionen bör brytas även beträffande dessa båda punktskatter, eftersom icke önskvärda konkurrenssnedvridande effekter därav kan uppkomma för momsen, vilket inte är förenligt med EU-rätten och den inre marknaden. Lagstiftaren borde enligt min mening se på de indirekta skatterna i ett systematiskt mera gemensamt sammanhang, för att reformer avseende moms, punktskatter och tull effektivt ska åtgärda snedvridningar av konkurrens och konsumtion på den inre marknaden.

Jag påminner slutligen om att Mervärdesskatteutredningen i sitt betänkande SOU 2002:74 fann att utrymme saknades för en materiell analys av beskattningsfrågorna i GML.⁸⁹ Jag anser att ML inte borde ha fått tas fram med i princip samma förbehåll för SOU 2020:31.

⁸⁷ Jämför Forssén 2023c, Avdelning III, avsnitt 3.3 och AVDELNINGARNA I, II OCH III – ÖVERSIKT, avsnitt 1.2.3.

⁸⁸ Se Forssén 2011, avsnitt 1.2.4, där hänvisning sker i förevarande hänseende till prop. 1994/95:54 (Ny lag om skatt på energi, m.m.) s. 81 och 82, varav framgår att motivet till att, med GML som förebild, koppla yrkesmässighetsbegreppet i lagen om skatt på energi till inkomstskattens näringsverksamhetsbegrepp var att behålla nämnda tradition. Jämför även Forssén 2023c, Avdelning I, avsnitt 5.3.2.

⁸⁹ Jämför SOU 2002:74 (Mervärdesskatt i ett EG-rättsligt perspektiv) Del 1, s. 17, 186. Jämför även mina kommentarer därvidlag i Forssén 2011, s. 104, 190.