

Björn Forssén, juris doktor, advokat, Stockholm

Momsforskningen i Sverige – metodfrågor

1 Inledning

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

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

- Rättsdogmatik är ”den del av rättsvetenskapen som sysslar med det rättsliga normsystemet och normernas tolkning”.³

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

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

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

- Komparativ rätt – jämförande rätt – innebär jämförande av olika länders rätt.⁴

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

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

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

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

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

Vid genomgången av för- och nackdelar med den rättsdogmatiska metoden och den komparativa metoden i forskningen i ämnet mervärdesskatt i Sverige bortser jag från att Sverige i anslutningsfördraget med EU förhandlade sig till undantag från att implementera vissa bestämmelser i EU:s första mervärdesskattedirektiv (67/227/EEG) och EU:s sjätte mervärdesskattedirektiv (77/388/EEG), vilka har

⁴ Jämför Bergström – Håstad – Lindblom – Rylander 1997, s. 90.

ersatts av mervärdesskattedirektivet,⁵ och jag bortser även från den så kallade restkompetens som uttrycks i bisatsen om *form och tillvägagångssätt* för genomförandet, implementeringen, av mervärdesskattedirektivet. Någon exakt mening med uttrycket *form och tillvägagångssätt* i artikel 288 tredje stycket FEUF har inte fastställts.⁶ Syftet med och konsekvensen av att denna restkompetens lämnas åt medlemsstaterna och deras myndigheter beträffande att genomföra direktiv är enbart att ge dem valmöjligheter inom ramarna för den nationella och processuella rätten att vidta åtgärder i det hänseendet.⁷

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Enligt skäl 5 första meningen i ingressen till mervärdesskattedirektivet blir ett mervärdesskattesystem enklast och mest neutralt när momsen tas ut på ett så allmänt sätt som möjligt och omfattar alla led av produktion och distribution samt tillhandahållande av tjänster. Idealet med mervärdesskatteprincipen enligt EU-rätten är att konsumenten, som i slutändan ska bära momsen på den vara som produceras eller tjänst som tillhandahålls av inblandade företag i en sådan förädlingskedja, inte betalar skatt på skatten, det vill säga så kallade kumulativa effekter bör undvikas för att momsen ska vara neutral både konkurrensmässigt och konsumtionsmässigt sett.¹⁰

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

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

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

Av skäl 8 i ingressen till första mervärdesskattedirektivet, som har ersatts av mervärdesskattedirektivet, framgår att tanken med att samtliga EG-stater skulle ha ett gemensamt mervärdesskattesystem var att ersätta bruttoomsättningsskatter som leder till så kallade kumulativa effekter, det vill säga skatt på skatt, eftersom de saknar den i princip generella avdragsrätten hos mervärdesskatten.¹¹ Även om en medlemsstat kan ha vissa så kallade avdragsförbud i sin momslagstiftning med stöd av artikel 176 andra stycket i mervärdesskattedirektivet, är det den generella avdragsrätten som ger momsen enligt EU-rätten dess karaktär av en flerledsskatt. Om principen om en generell avdragsrätt för ingående moms på förvärv som ett företag, en beskattningsbar person, gör inte upprätthålls, uppstår oönskade kumulativa effekter på grund av

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

¹¹ Jämför Kristina Ståhl – Roger Persson Österman – Maria Hilling – Jesper Öberg, EU-skatterätt. Tredje upplagan. Iustus förlag 2011, s. 200 och 201 och Henrik Stensgaard, Fradragsret för mervärdiafgift. Jurist- og Økonomiforbundets Forlag 2004, s. 46. Jämför även Forssén 2011, s. 273.

att utgående moms på dennes försäljning av varor eller tjänster beräknas på ett beskattningsunderlag som innehåller en latent momskostnad. Om konsumenten kan välja mellan en leverantör som ingår i en sådan förädlingskedja och en som ingår i en kedja där idealet av innebörd att sådana effekter inte förekommer upprätthålls, väljer konsumenten, allting annat lika, den senare leverantören. Då sätts principen i artikel 113 FEUF av innebörd att konkurrenssnedvridning ska undvikas ur spel. Den principen följer även av skäl 4 i ingressen till mervärdesskattedirektivet. Sålunda är det primärrättsligt och sekundärrättsligt fastlagt, att principen om en neutral moms är nödvändig för att förverkliga målet att skapa en fungerande inre marknad inom EU.

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

Skattesatsen för varorna är den generella om 25 procent enligt ML 7 kap. 1 § första stycket. Samtliga företag i förädlingskedjan fram till K är skattskyldiga för försäljning av varan. Anta att P säljer varan för 100 kronor exklusive moms till G, som säljer varan för 140 kronor exklusive moms till D. Eftersom alla inblandade företag har full avdragsrätt för ingående moms på förvärv i sina verksamheter, belastas K, som skattebärare, av moms i det pris – ersättning – som D slutligen tar för varan gentemot konsument, i det här fallet K. Om D:s pris för varan är 200 kronor exklusive moms, blir priset inklusive moms 250 kronor ($200 \times 25\% = 50$; $200 + 50 = 250$). K belastas således som skattebärare av en momsutgift om 50 kronor, dvs. av den moms som ingår i priset 250 kronor. Jag beskriver detta led för led enligt följande:

Led 1 (P – G)

P fakturerar till G:

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

G gör avdrag för debiterad moms, 25 kr.

Led 2 (G – D)

G fakturerar till D:

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

D gör avdrag för debiterad moms, 35 kr.

Led 3 (D – K)

D fakturerar (eller ger kvitto) till K:

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

D gör avdrag för debiterad moms, 50 kr.

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

P,

utgående moms: 20 kr

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

P betalar till staten, 20 kr.

G,

utgående moms, 35 kr

ingående moms, 20 kr

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

D,

Utgående moms, 50 kr

Ingående moms, 35 kr

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

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

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

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

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

- För att G inte ska belasta sitt resultat ökar G beskattningsunderlaget vid sin försäljning av varan till D. Därmed debiterar G en utgående moms om 40 kr i stället för 35 kr i sin faktura till D.
- D gör avdrag för en ingående moms om 40 kr, men kostnaden har ökat med 20 kr även för D jämfört med när G hade avdragsrätt för sitt förvärv från P. Sålunda debiterar D en utgående moms om 55 kr i sin faktura till konsumenten, K.

- Sålunda uppstår en kumulativ effekt för K som betalar en skatt på skatten om 5 kr, genom att G i ledet före D i förädlingskedjan belastades med en momskostnad om 20 kr på grund av att G inte hade avdragsrätt för ingående momsen om 20 kr i fakturan från P. Konsumenten, K, betalar därmed ett 5 kr högre pris för varan jämfört med om principen om en generell avdragsrätt upprätthålls i förädlingskedjan avseende varan.

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

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

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

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

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

har etablerat den verksamhet som ger honom karaktären av beskattningsbar person.¹⁴ Mervärdesbeskattning kan ske av i princip alla skattepliktiga transaktioner avseende varor och tjänster som sker inom det geografiska område som tillhör EU enligt artikel 52 FEU och artikel 355 FEUF.¹⁵ EU-ländernas territorier utgör i princip EU:s skatteområde beträffande moms (mervärdesskatteområde), genom hänvisning i artiklarna 5.1 och 5.2 i mervärdesskattedirektivet till de båda nyss nämnda artiklarna i FEU och FEUF.¹⁶

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

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

¹⁵ Jämför artiklarna 2.1 a och c respektive artiklarna 5.1 och 5.2 i mervärdesskattedirektivet. Jämför även Ståhl – Persson Österman – Hilling – Öberg 2011, s. 207 och Forssén 2011, s. 96.

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

¹⁷ Jämför även Forssén 2011, s. 97.

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

omsättningar i Sverige. Den utländske företagaren är inte skyldig att momsregistrera sig i Sverige under dessa premisser och kan inte göra avdrag för momsutgifterna i en momsdeklaration i Sverige, men ska på ansökan till Skatteverket restitueras dessa utgifter, så att kostnadssidan på dennes resultaträkning inte belastas med svensk moms som en kostnad.

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

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

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

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

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

3 Betydelsen av rättspolitiska mål med det gemensamma momssystemet för metoderna

3.1 Exempel på rättspolitiska mål

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

3.2 Ett sammanhållet momssystem

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

3.3 Neutralitet

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

3.4 EU-konformitet respektive rättsäkerhet inklusive legalitet

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

¹⁹ Jämför Forssén 2013, kapitel 2.

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

att implementera mervärdesskattedirektivet i sina nationella mervärdesskatte- lagstiftningar.

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

Sålunda ska bestämmelserna i exempelvis ML och FML vara förenliga (konforma) med direktivbestämmelserna. I Forssén 2013 identifierar jag således

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

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

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

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

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

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

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

utifrån artikel 288 tredje stycket FEUF och EU-domstolens rättspraxis även *EU-konformitet* som ett rättspolitiskt mål med det gemensamma momssystemet.²⁸ En EU-konform – direktivkonform – tolkning av exempelvis ML eller FML kan dock begränsas såtillvida att om en bokstavstolkning av bestämmelsen i det nationella regelverket innebär att den till sin ordalydelse inte stödjer en beskattningsåtgärd mot den enskilde kan en EU-konform tolkning inte genomdrivas mot denne.

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

3.5 Effektiv uppbörd

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

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

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

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

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

³² Jämför Forssén 2013, s. 38.

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

momsuppbörd innebär att den skattskyldige fungerar i princip som uppbördsman åt staten.³⁴

Jag nämnde dessutom i Forssén 2013 att EU:s inställning rättspolitiskt sett i uppbördshänseende hade gått från att så många som möjligt som gör skattepliktiga transaktioner bör omfattas av momssystemet till att Europeiska kommissionen (EU-kommissionen) för framtiden förutskickade återhållsamhet i det hänseendet samt prioritering av registreringskontroll och frågor i övrigt om uppbörd av moms.³⁵ Jag nämnde också, att Skatteverket redan i samband med att skatteförfarandelagen infördes den 1 januari 2012 noterade att momssystemet är utsatt för bedrägerier av så allvarlig art att det från EU-nivå har påpekats vikten av att medlemsstaterna har en effektiv kontroll av dem som *släpps in* i systemet.³⁶ Att en effektiv momsuppbörd är central för momsen i EU-rättens mening följer också av att det i skäl 45 i ingressen till mervärdesskattedirektivet anges att beskattningsbara personers skyldigheter i möjligaste mån bör harmoniseras, för att säkerställa att skatteuppbörden sker på ett enhetligt sätt i alla medlemsstater.³⁷ Att momsen ska vara harmoniserad inom EU har för övrigt inte bara betydelse för statsfinanserna i medlemsstaterna, utan även för EU som juridisk person. Beskattningsunderlaget för moms bildar också underlag för medlemsstaternas finansiering av EU:s institutioner.³⁸

EU-domstolen berör också statens uppbördsintresse i samband med neutralitetsprincipen. Det följer av EU-målet C-216/97 (Gregg), som jag berör i Forssén 2011 och Forssén 2013. Jag drar slutsatsen att så är fallet, genom att jämföra punkt 20 i domen i målet på svenska språket, på rättegångsspråket, som är engelska och på EU:s originalspråk, som är franska. På svenska anges i första meningen i punkten, att principen om neutralitet utgör bland annat hinder för att olika ekonomiska aktörer som tillhandahåller varor och tjänster behandlas olika ”i mervärdesskattehänseende”.

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

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

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

³⁷ Jämför även Forssén 2013, s. 76.

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

På engelska används ”as far as the levying of VAT is concerned”,³⁹ vilket är mer specifikt jämfört med citatet på svenska, det vill säga i den engelska språkversionen av domen åsyftas debiteringen av moms, medan den svenska översättningen anger ett generellt ”i mervärdesskattelhänseende”. Klarhet angående vad EU-domstolen åsyftar fås först vid läsning av punkt 20 i domen på franska, där citatet lyder ”perception de la TVA”. Det ligger närmare den svenska språkversionen än den engelska, eftersom den specifika frågan om momspåslag inte upptas på franska, utan det mera generella om uppbörd av momsen, vilket på engelska skulle lyda ”collection of the VAT”. Sålunda anser jag att punkt 20 i EU-domen C-216/97 (Gregg) visar att effektiv uppbörd som ett rättspolitiskt mål med det gemensamma moms-systemet också kan identifieras i EU-domstolens rättspraxis.⁴⁰

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

4 Genomgång av frågan om lämpliga metodval för momsforskningen i Sverige

4.1 Omständigheter till vilka frågan om metodval bör förhålla sig

I avsnitten 2 och 3 har jag för genomgången av om avhandlingarna visar på för- och nackdelar med metodvalet för att forskningsresultatet ska kunna förväntas bli användbart för lagstiftarna i de olika EU-medlemsstaterna, för domstolar och skattemyndigheter inom EU och för andra rättstillämpare, vilket jag i avsnitt 1 anger som syftet med denna artikel, uppställt vissa omständigheter för prövningen av om vald metod fungerar i nämnda hänseende för att analysera implementeringen av bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet i ML. Jag går igenom avhandlingarna angående huruvida tillvägagångssättet i dem för studien på momsområdet har genomförts med enbart en rättsdogmatisk metod, med en sådan metod kompletterad med en komparativ metod eller med enbart en komparativ metod. Frågan är, mot bakgrunden av vad jag anför i avsnitten 2 och 3, hur vald metod fungerar i förhållande till

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

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

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

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

4.2 Implementeringsfrågan avser skattesubjektet och skatteobjektet

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

Ia Personer		
Beskattningsbara personer [ML och mervärdesskattedirektivet]		Andra: konsumenter/skattebearare
Ib Omsättning av vara eller tjänst (ML)/ Leverans av vara eller tillhandahållande av tjänst (mervärdesskattedirektivet)		
Skattepliktig	Från skatteplikt kvalificerat undantagen	Från skatteplikt okvalificerat undantagen
II Avdragsrätt för ingående moms	II Återbetalningsrätt för ingående moms	Ej avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms (på förvärv som görs av icke beskattningsbara personer eller av beskattningsbar person som omsätter från skatteplikt okvalificerat undantagna varor eller tjänster).
Vissa förvärv omfattas av avdragsförbud: ej avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms		

⁴¹ Jämför Björn Forssén, Momsrullan IV: En handbok för praktiker och forskare. Advokatfirman Björn Forssén AB 2019 (eget förlag), avsnitt 11 100 000 (Forssén 2019a). Jämför även Forssén 2011, avsnitt 1.1.1 och Forssén 2013, avsnitt 3.2.

Huvudregeln i ML för vem som är skyldig att betala mervärdesskatt (skattskyldig) finns, som nämnts, i 1 kap. 2 § första stycket 1, med hänvisning till 1 § första stycket 1, varav följer att *den som* är beskattningsbar person och i den egenskapen gör en skattepliktig omsättning av vara eller tjänst inom landet är skattskyldig. Sålunda överensstämmer rekvisiten för vem som är skyldig att betala mervärdesskatt enligt huvudregeln i ML 1 kap. 2 § första stycket 1 respektive enligt huvudreglerna i artiklarna 2.1 a och c i mervärdesskattedirektivet med varandra. Den enda skillnaden är att ML för den skyldigheten använder begreppet *skattskyldig*, medan mervärdesskattedirektivet använder begreppet *betalningsskyldig* för en person som är skyldig att betala mervärdesskatt till staten.⁴²

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

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

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

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

- Björn Westberg, Nordisk mervärdesskatterätt – behandlingen av utländska företag, varor eller tjänster inom ramen för nationella lagar. Juristförlaget JF AB 1994. (Westberg 1994).

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

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

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

-
- Jesper Öberg, Mervärdesbeskattning vid obestånd. Andra upplagan. Norstedts Juridik AB 2001. (Öberg 2001).⁴⁵
 - Eleonor Alhager (numera Kristoffersson), Mervärdesskatt vid omstruktureringar. Iustus förlag 2001. (Alhager 2001).
 - Oskar Henkow, Financial Activities in European VAT A Theoretical and Legal Research of the European VAT System and the Actual and Preferred Treatment of Financial Activities. Kluwer Law International 2008. (Henkow 2008).⁴⁶
 - Pernilla Rendahl, Cross-Border Consumption Taxation of Digital Supplies. IBFD 2009. (Rendahl 2009).⁴⁷
 - Mikaela Sonnerby, Neutral uttagsbeskattning på mervärdesskatteområdet. Norstedts Juridik AB 2010. (Sonnerby 2010).
 - Björn Forssén, Skattskyldighet för mervärdesskatt – en analys av 4 kap. 1 § mervärdesskattelagen. Jure Förlag AB 2011 (licentiatavhandling). (Forssén 2011).
 - Björn Forssén, Skatt- och betalningsskyldighet för moms i enkla bolag och partrederier. Örebro Studies in Law 4/2013. (Forssén 2013).
 - Marta Papis-Almansa, Insurance in European VAT On the Current and Preferred Treatment in the Light of the New Zealand and Australian GST Systems. Lund University 2016. (Papis-Almansa 2016).
 - Mikael Ek, Leveranser och unionsinterna förvärv i mervärdesskatte-rätten. Iustus Förlag AB 2019. (Ek 2019).
 - Giacomo Lindgren Zucchini, Composite Supplies in the Common System of VAT. Örebro Studies in Law 14/2020. (Lindgren Zucchini 2020).⁴⁸

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

⁴⁹ Jämför Ia i schemat i avsnitt 4.2.

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

⁵¹ Jämför Forssén 2013, s. 35.

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

skattesubjektet enligt ML inte längre kopplar till den icke-harmoniserade inkomstskatterätten.⁵³

I det andra steget i mitt forskningsarbete, vilket således bestod i Forssén 2013, gällde huvudfrågan företagsformen enkelt bolag (respektive partrederi). Där föreslår jag att Sverige bör ta upp på EU-nivå att principen om en neutral moms kräver att det klarläggs om även sådana rättsliga figurer, det vill säga icke-rättssubjekt, omfattas av bestämmningen av vem som är beskattningsbar person enligt huvudregeln i artikel 9.1 första stycket i mervärdesskattedirektivet.

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

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

4.4 Westberg 1994 respektive Öberg 2001 – komparativ respektive rättsdogmatisk metod

Westberg 1994 är den första svenska avhandlingen i mervärdesskatterätt. Där belystes rättsläget på momsområdet i samtliga nordiska länder, varvid även EG-rättsliga regler beaktades. Metoden som användes för studien var den komparativa,

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

⁵⁴ Jämför Forssén 2013, s. 225 och 226.

⁵⁵ Se Björn Forssén, Om rättsliga figurer som inte utgör rättssubjekt – den finska och svenska mervärdesskattelagen i förhållande till EU-rätten. JFT 1/2019, s. 61–70, 69 och 70 (Forssén 2019b) respektive Björn Forssén, Synpunkter på vissa regler i förslaget till en ny mervärdesskattelag i Sverige – SOU 2020:31. JFT 3/2020, s. 387–398, 392 och 393 (Forssén 2020a). Båda skrifterna finns tillgängliga i fulltext på www.forssen.com.

och det betonades att med den metoden blir det väsentliga för studien reglernas funktion och reglernas inplacering i deras rättsliga sammanhang.⁵⁶ Detta är betydelsefullt inte minst för forskarens förslag *de lege ferenda*,⁵⁷ det vill säga beträffande förslag från forskaren till lagstiftaren om att ändra en viss regel eller regler i ML,⁵⁸ såsom jag gjorde i Forssén 2011 och Forssén 2013.

Westberg 1994 är dock från april 1994, det vill säga från kort innan gällande ML trädde i kraft den 1 juli 1994, vars föregångare var lagen (1968:430) om mervärdesskatt (här förkortad GML), och sålunda från tiden före Sveriges EU-inträde den 1 januari 1995, och sålunda behandlas inte i Westberg 1994 de frågor om regelkonkurrens i förhållande till EU-rätten som jag tog upp i Forssén 2011 och Forssén 2013 beträffande EU-konformiteten med bestämningen av skattesubjektet enligt ML. Nu gällande ML nämndes i Westberg 1994 angående att GML skulle ersättas av ML, vilket också skedde den 1 juli 1994. I Westberg 1994 anfördes också att mervärdesskatten dåförtiden hade behandlats utomordentligt sparsamt i den rättsvetenskapliga litteraturen, varvid nämndes att Melz 1990 – även om det inte var en avhandling – var det första rättsvetenskapliga verket beträffande den svenska mervärdesskatterätten.⁵⁹ Att Melz 1990 och Westberg 1994 är rättsvetenskapliga verk som bör ingå i materialet till en rättsvetenskaplig studie i ämnet mervärdesskatt, trots att de är från tiden före Sveriges EU-inträde 1995, följer enligt min uppfattning av att redan GML, som var den första svenska mervärdesskattelagstiftningen (införd den 1 januari 1969), infördes under influens från EG-rätten på området.⁶⁰

Björn Westberg gick sedan också vidare 1997 med *Mervärdesskatt – en kommentar*, där ett EG-rättsligt perspektiv förenades med ett svenskt beträffande mervärdesskatterätten.⁶¹ Ett annat för forskningen inom mervärdesskatterätten i Sverige viktigt verk från Björn Westberg är *Mervärdesskattedirektivet – en*

⁵⁶ Jämför Westberg 1994, s. 75 och 76.

⁵⁷ Jämför Westberg, 1994 s. 75.

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

⁵⁹ Jämför Westberg 1994, s. 27.

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

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

kommentar från 2009 med bland annat en omfattande genomgång av EU-domstolens rättspraxis på momsområdet.⁶²

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

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

Westberg 1994 bör betraktas som en grund för att andra svenska forskningsinsatser på momsområdet ska kunna förväntas ge användbara forskningsresultat på temat EU-konformitet för lagstiftaren beträffande frågan om implementeringen av bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet i ML eller beträffande bruket av uttrycket i ML som inte används eller definieras i mervärdesskattedirektivet. Öberg 2001 är

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

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

⁶⁴ Jämför Ia i schemat i avsnitt 4.2.

⁶⁵ Jämför Öberg 2001, s. 15.

⁶⁶ Jämför Öberg 2001, s. 17.

⁶⁷ Jämför Öberg 2001, s. 19. Där hänvisas för det ställningstagandet till Westberg 1997, s. 26. Emellertid borde inte vad som anförs i Westberg 1997 (s. 26) ha tagits till stöd för att begränsa inslaget av EG-rätt i Öberg 2001. Redan Westberg 1994, som också nämns i Öberg 2001, borde ha inspirerat till mera EU-rätt i Öberg 2001 och bland svenska avhandlingar fanns redan dåfortiden Ståhl 1996 med rikligt av EU-rättsliga aspekter. Även om avhandlingen Ståhl 1996 avser inkomstskatt, hade jag för mina forskningsprojekt stor nytta av bland annat det verket för studierna av mervärdesskattefrågorna om skattesubjektet. Ståhl 1996 nämns dock inte i Öberg 2001.

dock av mindre betydelse i dessa hänseenden, eftersom analysen däri är begränsad beträffande EU-rätten.

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

4.5.1 Rendahl 2009 – tillämpning av enbart en komparativ metod

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

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

Det som jag i förevarande sammanhang vill framhålla som något mycket viktigt från Rendahl 2009 är att däri anförs att det föreligger risker med jämförelser med tredjeländer på grund av fundamentala skillnader konstitutionellt sett, varvid det framhålls att det är bara inom EU som fri rörlighet finns.⁷⁰ Emellertid anförde jag i Forssén 2011 att om en komparativ metod används och inbegriper ett eller flera tredjeländer som jämförelseunderlag bör det noga utredas om tredjelandet i fråga har

⁶⁸ Jämför Ib i schemat i avsnitt 4.2.

⁶⁹ Jämför Rendahl 2009, s. 13.

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

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

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

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

Det som jag i förevarande sammanhang vill framhålla som något mycket viktigt från Sonnerby 2010 är att däri anges att också en komparativ metod används för att få ytterligare perspektiv på ML och implementering av mervärdesskattedirektivet

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

⁷² Jämför Forssén 2011, s. 279–287.

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

⁷⁴ Jämför Sonnerby 2010, s. 24.

⁷⁵ Jämför Sonnerby 2010, s. 25.

däri. Det anförs att ”en komparativ metod bidrar till att förstå det egna rättssystemet bättre och se nya möjligheter”.⁷⁶

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

Jag nämner i detta avsnitt i första hand Sonnerby 2010, eftersom fokus i den avhandlingen är på principen om en neutral moms, vilken, som nämnts, är grundläggande utifrån såväl primär- som sekundärrätten som rättspolitiskt mål för det gemensamma momssystemet inom EU tillsammans med det rättspolitiska målet om ett sammanhållet system, vilket, som också nämnts, följer av den fullständiga titeln på mervärdesskattedirektivet: Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt. Emellertid får jag, utöver mina avhandlingar, också nämna att Alhager 2001 respektive Papis-Almansa 2016, vilka avser skatteobjektet beträffande omstruktureringar respektive försäkringstjänster,⁷⁷ också är exempel på tillämpning av en rättsdogmatisk metod kompletterad med en komparativ metod vid rättsvetenskapliga studier inom mervärdesskatterätten.⁷⁸

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

I Alhager 2001 sker en jämförelse mellan svensk rätt och tysk rätt beträffande implementeringsfrågan.⁷⁹ Ett sådant internt perspektiv på den frågan ökar enligt min mening sannolikheten för att forskningsresultatet ska bli användbart för den svenska lagstiftaren, för domstolar och skattemyndigheter och för andra rätts-tillämpare

⁷⁶ Jämför Sonnerby 2010, s. 30.

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

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

⁷⁹ Jämför Alhager 2001, s. 26 och 27.

beträffande implementeringsfrågan, eftersom avhandlingen är inriktad på att pröva just hur implementeringen av mervärdesskattedirektivets regler om omstruktureringar har skett i de nationella mervärdesskattelagstiftningarna i fråga.

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

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

4.6 Huvudspår 2 – tillämpning av enbart en rättsdogmatisk metod

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

I Henkow 2008 tillämpas en rättsdogmatisk metod för analysen av finansiella aktiviteter i förhållande till EU:s gemensamma momssystem,⁸³ där det får nämnas att okvalificerade undantag från skatteplikt förekommer enligt artiklarna 135.1 b–g i

⁸⁰ Se Forssén 2011, s. 282.

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

⁸² Jämför Alhager 2001, s. 26.

⁸³ Jämför Henkow 2008, s. 13.

mervärdesskattedirektivet.⁸⁴ I Henkow 2008 översattes rättsdogmatisk metod till ”a traditional method of jurisprudence”, och där anfördes, som ett notoriskt faktum,⁸⁵ att mervärdesskattesystem som antagits världen över liknar varandra, vilket gör att en rent teknisk jämförelse skulle vara särskilt lämpad för mervärdesskatt.⁸⁶ Därför betecknar jag metoden i Henkow 2008 som en rent rättsdogmatisk metod. Jag avser med det uttrycket att undvika ordet fundamentalisk för benämningen av typen av rättsdogmatisk metod.

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

I Lindgren Zucchini 2020 borde enligt min uppfattning ha beaktats att redan Rendahl 2009 får anses ha avfärdat motivet i Henkow 2008 till att välja en rent rättsdogmatisk metod. Det som anføres därvidlag i Henkow 2008 stämmer helt enkelt inte, det vill säga att mervärdesskattesystem som antagits världen över skulle vara så lika varandra att en rent teknisk jämförelse skulle vara särskilt lämpad för mervärdesskatt. Jag erinrar om vad jag nämner ovan från Rendahl 2009, nämligen att det beträffande tredjeländer förekommer fundamentala skillnader konstitutionellt sett, nämligen såtillvida att det är bara inom EU som fri rörlighet finns. Den fria rörligheten avseende bland annat för varor och tjänster är, som jag nämner ovan, grundläggande för att en neutral moms ska fungera på EU:s inre marknad och säkerställa att den inre marknaden upprättas och fungerar, varför skillnaderna konstitutionellt sett, det vill säga med avseende på att konkurrenssnedvridning ska undvikas på den inre marknaden enligt artikel 113 FEUF, inte får negligeras metodologiskt enligt min mening. Rendahl 2009 borde ha utgjort ett starkt incitament för att komplettera den rättsdogmatiska metoden med en komparativ metod i Lindgren Zucchini 2020. Om en komparativ metod skulle ha kompletterat den rättsdogmatiska i Lindgren Zucchini 2020, borde, i enlighet med vad jag anför ovan från Alhager 2001, jämförelseunderlaget ha varit såväl internt som externt

⁸⁴ Jämför Ib i schemat i avsnitt 4.2.

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

⁸⁶ Jämför Henkow 2008, s. 13.

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

beträffande implementeringsfrågan avseende EU:s momssystem, varvid en komparation med ett tredje land borde ha avsett Nya Zeeland. Detta mot bakgrund av att det, som nämnts, anförs i Alhager 2001, att en komparativ metod bör komplettera den rättsdogmatiska bland annat av den anledningen att skattesatserna utgör det väsentliga området som återstår att harmonisera,⁸⁸ varvid, som också nämnts, bör beaktas att just det är vad som bland annat framgår av skäl 7 i ingressen till mervärdesskattedirektivet. Dessa aspekter borde ha ansetts som centrala för metodvalet i en avhandling som Lindgren Zucchini 2020, där ämnet är sammansatta transaktioner i momshänseende, varvid prestationer av olika skattemässig karaktär eller skattesatser är exempel på situationer som bör problematiseras för analysen av det ämnet.⁸⁹

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

Genom att inte komplettera den rättsdogmatiska metoden med en komparativ metod i Henkow 2008 respektive i Lindgren Zucchini 2020 minskar enligt min

⁸⁸ Jämför Alhager 2001, s. 26.

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

⁹⁰ Jämför II i schemat i avsnitt 4.2.

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

⁹² Tillämpningsförfordningens fullständiga titel är: Rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 av den 15 mars 2011 om fastställande av tillämpningsföreskrifter för direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt.

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

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

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

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

⁹³ Jämför Ib i schemat i avsnitt 4.2.

⁹⁴ Jämför Ek 2019, s. 33.

⁹⁵ Jämför Ek 2019, s. 33.

⁹⁶ Jämför Ek 2019, s. 33.

betecknar som rent rättsdogmatisk. Ek 2019 skiljer sig dock, som nämnts, från Henkow 2008 och från senare tillkomna Lindgren Zucchini 2020, genom att det i Ek 2019 inte anförs att den rättsdogmatiska metoden skulle vara särskilt lämpad för studier i mervärdesskatterätt.

Dessutom skiljer sig Ek 2019 från framför allt Lindgren Zucchini 2020 även såtillvida att metodfrågorna kopplas inte bara till tolkningen av EU-rätten, utan också till användningen och urvalet av det juridiska material som är föremål för studien i mervärdesskatterätt.⁹⁷ I sistnämnda hänseende beaktas i Ek 2019 – om än i liten omfattning – även svenska källor som förarbeten till ML och Skatteverkets skrivelser och ställningstaganden som berör mervärdesskatten, till skillnad från i Lindgren Zucchini 2020, där varken svenskt eller utländskt offentligt tryck beaktas. I Henkow 2008 beaktas i och för sig även material bestående i svenskt och utländskt offentligt tryck, men också där i liten omfattning.⁹⁸ I Ek 2019 beaktas även visst material från IFRS (International Financial Reporting Standards), som är ett regelverk avseende exempelvis årsredovisningar.⁹⁹ Det visar på en medvetenhet om betydelsen av den civilrättsliga redovisningsrätten och begrepp som god redovisningssed för att få uppörden av bland annat moms att fungera. Sådant material saknas i Henkow 2008 och Lindgren Zucchini 2020.¹⁰⁰

Beträffande materialfrågan anser jag även att Ek 2019, Henkow 2008 och Lindgren Zucchini 2020 är alltför begränsade angående referenser till nationella domar från medlemsstaterna. Det är inte bara EU-domar, utan även nationella prejudicerande domar som är vägledande för nationella myndigheter och underinstanserna i domstolssystemet. Nationella prejudicerande domar i exempelvis EU-landet Sverige kan anses vara *acte clair*, det vill säga tolkningen av en fråga är i så fall så uppenbar att utrymme för tvivel saknas och den behöver inte göras *acte éclairé* genom att Högsta förvaltningsdomstolen begär förhandsavgörande från EU-domstolen i enlighet med artikel 267 tredje stycket FEUF.¹⁰¹ En sådan dom i Högsta

⁹⁷ Jämför Ek 2019, s. 35.

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

⁹⁹ Jämför Ek 2019, s. 321.

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

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

förvaltningsdomstolen är också vägledande för exempelvis Skatteverket samt för förvaltningsrätterna och kammarrätterna. I Ek 2019 hänvisas till fem domar från Sveriges Högsta förvaltningsdomstol.¹⁰² I Henkow 2008 hänvisas till två domar från VAT Tribunal i dåvarande medlemsstaten Storbritannien och till två domar från Sveriges Högsta förvaltningsdomstol.¹⁰³ I Lindgren Zucchini 2020 hänvisas inte till någon dom från Sveriges Högsta förvaltningsdomstol, men till två domar från Storbritannien, där för övrigt den ena innebar begäran om förhandsavgörande från EU-domstolen.¹⁰⁴ Medvetenheten om att även nationella prejudicerande domar från medlemsstaterna är betydelsefulla för tolkningen och tillämpningen av EU-rätten på momsområdet är svag enligt min mening i samtliga av de tre avhandlingarna, men Ek 2019 skiljer sig ändå från Henkow 2008 och Lindgren Zucchini 2020 dels genom att inte anföra att den rättsdogmatiska metoden är den enda lämpliga metoden för analysen av mervärdesskatterätten, dels genom att referera till ett bredare material för tolkning och systematisering av gällande rätt enligt EU-rätten på momsområdet.

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

5 Konklusioner och avslutande synpunkter

5.1 Inledning

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

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

¹⁰² Jämför Ek 2019, s. 321.

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

¹⁰⁴ Jämför Lindgren Zucchini 2020, s. 278.

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

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

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

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

Kommentar:

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

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

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

Kommentar:

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

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

¹⁰⁵ Jämför Forssén 2011, s. 281 och 282.

Kommentar:

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

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

Kommentar:

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

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

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

Från Forssén 2013 har jag gått vidare med en bifråga däri, bland annat i JFT.¹⁰⁷ Problemställningen avser både skattesubjektet och skatteobjektet, och gällde – och gäller alltjämt – att en bristande neutralitet föreligger mellan företagsformen enkelt bolag och annan bolagsform, när författare och konstnärer skapar ett gemensamt verk och samarbetar i enkelt bolag, om varje enskild bolagsman inte uppfyller kriteriet självständigt verk civilrättsligt för sin insats som författare eller konstnär, utan ett självständigt verk anses uppkomma enligt 1, 4 eller 5 § upphovsrättslagen (1960:729) först i form av ett färdigt verk. Exempelvis är det fråga om en teaterpjäs, ett filmverk eller ett musikverk som framförs vid en konsert. Eftersom bestämmelsen om reducerad skattesats i ML endast hänvisar till dessa bestämmelser i upphovsrättslagen och inte till bestämmelsen i 6 § om gemensamma verk, måste artisterna bilda ett aktiebolag, så att alla rättigheter hamnar i ett sådant bolag, vilket till skillnad från ett enkelt bolag, är ett rättssubjekt. Annars gäller i den beskrivna situationen den generella skattesatsen för respektive bolagsman.¹⁰⁸ Jag har berört detta problem inte bara i Forssén 2013 samt därefter i Forssén 2018a och Forssén 2018b, utan också redan i mina momsböcker från 1998 och 2001.¹⁰⁹ I JFT poängterade jag att exemplet inte bara visar på behovet av att klarlägga om icke-rättssubjekt, såsom enkla bolag och partrederier i Sverige respektive sammanslutningar och partrederier i Finland, omfattas av huvudregeln i artikel 9.1 första stycket i mervärdesskattedirektivet om

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

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

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

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

vem som är beskattningsbar person,¹¹⁰ utan också ”på vikten av att komplettera en rättsdogmatisk studie av sammansatta transaktioner på momsområdet med en analys baserad på juridisk semiotik”.¹¹¹

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

Om verktyg – modeller – används till stöd för exempelvis den rättsdogmatiska metoden för analysen av frågor inom mervärdesskatterätten, får dock enligt min mening verktyget – modellen – inte göras till metoden i sig för studien. Ett sådant tillvägagångssätt för en rättsvetenskaplig studie innebär enbart deduktion, och således ingen induktion som utvecklar kunskapen i ämnet. Det vore blott och bart att räkna med rättsregler, om matematik och logik görs till metoden i sig, och inte bara används i studien som ett stödjande verktyg vid tillämpningen av en rättsdogmatisk metod. Då hamnar forskaren i vad jag, som nämnts, kallar för matematikfällan i momsforskningen.¹¹⁴

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

¹¹¹ Jämför Forssén 2018a, s. 320.

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

¹¹³ Jämför Forssén 2018a, s. 320.

¹¹⁴ Jämför Forssén 2020b.

5.3 Avslutande synpunkter

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

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

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

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

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

¹¹⁶ Jämför avsnitt 3.5.

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

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

Beträffande forskningen om *punktskatter* finns endast en svensk avhandling, Olsson 2001.¹¹⁸ Den beaktar inte att samma problem som jag tog upp som huvudfrågan i Forssén 2011, det vill säga att bestämningen av skattesubjektet i ML 4 kap. 1 § 1 skedde genom en inkorporering i bestämmelsen av icke-harmoniserade inkomstskatteregler, förelåg beträffande svensk lagstiftning på punktskatteområdet. Jag tog upp detta i Forssén 2011, så att lagstiftaren skulle kunna titta på punktskatterna också i samma hänseende.¹¹⁹

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

- För energiskatten gäller enligt 1 kap. 4 § lagen (1994:1776) om skatt på energi alltså att skattesubjektet bestäms med en definition av yrkesmässig verksamhet som består i en huvudregel som hänvisar till begreppet näringsverksamhet i 13 kap. inkomstskattelagen (1999:1229) och en supplementärregel om att en verksamhet är yrkesmässig även om den bedrivs i näringsverksamhetsliknande former.

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

¹¹⁹ Jämför Forssén 2011, s. 54 och 76.

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

¹²¹ Jämför Forssén 2019a, avsnitt 12 201 024.

- För reklamskatten är huvudregeln också att skattesubjektet bestäms genom att vad som anses utgöra yrkesmässig verksamhet definieras med hänvisning till begreppet näringsverksamhet i 13 kap. inkomstskattelagen.¹²²
- Däremot gäller beträffande t.ex. alkoholskatt att med yrkesmässighet förstås – utan koppling till inkomstskattelagen – att en upplagshavares verksamhet är ett led i näringsutövning.¹²³

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

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

Jag föreslår återigen att forskningen eller lagstiftaren i Sverige tar upp frågan om bestämningen av skattesubjektet i den svenska punktskattelagstiftningen, eftersom

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

¹²³ Definitionen av vad som är yrkesmässigt framgår inte av lagreglerna om skattskyldiga och upplagshavare, 8 och 9 §§ lag (1994:1564) om alkoholskatt, utan av förarbetena, prop. 1994/95:56 (Nya lagar om tobaksskatt och alkoholskatt, m.m.) s. 85.

¹²⁴ Jämför Forssén 2011, avsnitt 1.2.4 där hänvisning sker i förevarande hänseende till prop. 1994/95:54 (Ny lag om skatt på energi, m.m.) s. 81 och 82, varav framgår att motivet till att, med ML som förebild, koppla yrkesmässighetsbegreppet i lagen om skatt på energi till inkomstskattens näringsverksamhetsbegrepp var att behålla nämnda tradition. Jämför även Forssén 2019a, avsnitt 12 201 024.

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

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

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

Beträffande forskningen inom *tullrätt* finns också endast en svensk avhandling, Moëll 1996, som behandlar harmoniserade tulltaxor. Jag noterar att dåvarande motsvarigheten till artikel 113 FEUF, det vill säga artikel 99 i Romfördraget, inte nämns däri. Artikel 99 i Romfördraget ersattes först av artikel 93 i EG-fördraget, som, genom Lissabonfördraget, ersattes den 1 december 2009 av artikel 113 FEUF. Därigenom har en neutralitetsprincip kommit att uttryckas i klartext primärrättsligt för de indirekta skatterna, det vill säga för mervärdesskatt, punktskatter och tull. Det innebär att neutralitetsprincipen inte bara följer av sekundärrätten på momsområdet, utan också primärrättsligt,¹²⁷ men det innebär således också att neutralitetsprincipen, jämfört med vad som var fallet i artikel 99 i Romfördraget, uttrycks i klartext även för tull primärrättsligt sett.

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

¹²⁷ Jämför Forssén 2011, s. 46.

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

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

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

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

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

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

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

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