

Alumn från Örebro universitet om momsforskningen i Sverige

Av *Örebro nyheter* på 27 maj, 2021



I *Örebro nyheter* har artiklar publicerats om Björn Forssén och dennes fortsatta arbete på momsområdet efter hans licentiatavhandling 2011 och doktorsavhandling 2013 vid Örebro universitet, vilka gällde moms och EU-rätten på området. Han tillhörde 2015-17 Research Team Tax Law vid Örebro universitet. Därefter har han inte fått lägga ut något om sitt fortsatta arbete eller sin översättning till engelska av doktorsavhandlingen i databasen Diva (Digitala Vetenskapliga Arkivet – www.diva-portal.org). Örebro universitet har även avvisat att intervjua Björn Forssén för publicering på dess hemsida (www.oru.se) om hans fortsatta arbete angående moms och EU-rätten. I stället har i *Örebro nyheter* nämnts att Björn Forssén har publicerat artiklar om detta i Tidskrift utgiven av Juridiska föreningen i Finland och, i Sverige, framför allt i Tidningen Balans. Nu senast har dessa tidskrifter publicerat artiklar där Björn Forssén ger sin syn på momsforskningen i Sverige. Här nämner han några av de brister som han hittills har anfört i det hänseendet.

Jag har en hel del att ta upp beträffande brister i momsforskningen i Sverige. Jag nämner här kort vad jag har anfört därvidlag i mina båda senaste artiklar i häfte nr 6 år 2020 av Tidskrift utgiven av Juridiska föreningen i Finland (JFT 6/2020) och Tidningen Balans Fördjupningsbilaga nr 2 år 2021 (Balans Fördjupningsbilaga 2/2021). Min artikel i JFT 6/2020 s. 716-757 har titeln Momsforskningen i Sverige – metodfrågor. Min artikel i Balans Fördjupningsbilaga 2/2021 har titeln Momsforskningen i Sverige – vart är den på väg? Den består i två delar: Del 1 återfinns på s. 22-28 och Del 2 på s. 29-36 i Balans Fördjupningsbilaga 2/2021. Artikeln i JFT är tillgänglig på min hemsida www.forssen.com och artikeln i Balans Fördjupningsbilaga är tillgänglig på www.tidningenbalans.se och på www.forssen.com.

I JFT 6/2020 och i Del 1 av min artikel i Balans Fördjupning 2/2021 går jag igenom metoderna som har använts i de hittillsvarande elva svenska avhandlingarna i ämnet mervärdesskatterätt, 1994-2020. Det har varit fråga om tillämpning av en komparativ metod, av en rättsdogmatisk metod eller av en rättsdogmatisk metod kompletterad med en komparativ metod. I fyra av avhandlingarna har enbart en rättsdogmatisk metod tillämpats för studien. Beträffande de tre senaste av dessa återkommer jag här i korthet till följande.

I *Financial Activities in European VAT A Theoretical and Legal Research of the European VAT System and the Actual and Preferred Treatment of Financial Activities*, av Oskar Henkow (avhandling från 2007 och bok från 2008 – nedan Henkow 2008), tillämpades en rättsdogmatisk metod ("a traditional method of jurisprudence"). Däri anfördes som ett notoriskt faktum att mervärdesskattesystem som antagits världen över liknar varandra, varför en rent teknisk jämförelse skulle vara särskilt lämpad för mervärdesskatt. Därför betecknar jag metoden i Henkow 2008 som en rent rättsdogmatisk metod. Leveranser och unionsinterna förvärv i mervärdesskatterätten, av Mikael Ek (från 2019 – nedan Ek 2019), och *Composite Supplies in the Common System of VAT*, av Giacomo Lindgren Zucchini (från 2020 – nedan Lindgren Zucchini 2020, tillgänglig på www.diva-portal.org), är de båda senaste svenska avhandlingarna i ämnet mervärdesskatterätt. I Lindgren Zucchini 2020 görs valet av den rättsdogmatiska metoden reservationslöst. Därför betecknar jag även den rättsdogmatiska metod som används i Lindgren Zucchini 2020 som rent rättsdogmatisk. I Ek 2019 används i och för sig också en rättsdogmatisk metod, men till skillnad från i Henkow 2008 och Lindgren Zucchini 2020 anføres den inte som den enda lämpliga metoden för studien. Därför betecknar jag inte metoden i Ek 2019 som rent rättsdogmatisk. I Ek 2019 kan en medvetenhet utläsas om att den rättsdogmatiska metoden inte är den enda lämpliga för rättsvetenskapliga studier i mervärdesskatterätt. Metoden däri beskrivs nämligen som "traditionell" endast "i den bemärkelsen att en rättsdogmatisk metod eller utgångspunkt inte är ovanlig i mervärdesskatterättsliga avhandlingar".

Att mervärdesskattesystemen världen över liknar varandra så att en rent teknisk jämförelse skulle vara särskilt lämpad för mervärdesskatterätten stämmer inte. Jag har i stället framhållit som något mycket viktigt från *Cross-Border Consumption Taxation of Digital Supplies*, av Pernilla Rendahl (avhandling från 2008 och bok från 2009 – nedan Rendahl 2009), där metoden var enbart komparativ, att det föreligger risker beträffande jämförelser med länder utanför EU (tredjeländer) på grund av fundamentala skillnader konstitutionellt sett, eftersom det bara är inom EU som fri rörlighet för bland annat varor och tjänster (på den inre marknaden) finns. Det nämner jag även (på sidan 282) i min licentiatavhandling, *Skattskyldighet för mervärdesskatt – en analys av 4 kap. 1 § mervärdesskattelagen* (tillgänglig på www.diva-portal.org och på www.forssen.com). Det är med andra ord inte riktigt att system med moms eller så kallad Goods and Services Tax (GST) världen över alltid är komparativa. Att en rent teknisk jämförelse skulle göra vad jag betecknar som en rent rättsdogmatisk metod lämpad för mervärdesskatterätten stämmer således inte. I Lindgren Zucchini 2020 nämns Henkow 2008, Rendahl 2009 och Ek 2019, men inte att Rendahl 2009 utgör en direkt kontradiktion till uppfattningen i Henkow 2008 angående likheten mellan mervärdesskattesystemen i världen eller att Ek 2019 inte utesluter andra metoder än den rättsdogmatiska för studier i ämnet mervärdesskatterätt. I Lindgren Zucchini 2020 nämns inte heller att en rättsdogmatisk metod kompletterad med en komparativ metod också förekommer, trots att ytterligare en svensk avhandling i ämnet nämns och i vilken just detta är fallet, nämligen *Insurance in European VAT On the Current and Preferred Treatment in the Light of the New Zealand and Australian GST Systems*, av Marta Papis-Almansa (från 2016). Den metodiken används även i bland annat *Mervärdesskatt vid omstruktureringar* (från 2001), av Eleonor Alhager (numera Kristoffersson), det vill säga i avhandlingen av huvudhandledaren avseende Lindgren Zucchini 2020, men den (!) är en av de svenska avhandlingar som inte ens nämns däri.

Min uppfattning i metodfrågan beläggs också av att mervärdesskatteprincipen enligt artikel 1.2 i EU:s mervärdesskattedirektiv (2006/112/EG), det vill säga bestämmelsen av vad som förstås med moms enligt EU-rätten, inte heller upprätthålls i alla tredjeländer som anger att de har VAT (moms) eller GST. Mervärdesskatteprincipen enligt direktivbestämmelsen består i följande rekvisit: principen om en generell avdragsrätt, reciprocitetsprincipen och övervältringsprincipen. Jag har framhållit att tredjeländer som anger att de har VAT eller GST inte har moms enligt EU-rätten, om de inte upprätthåller principen om en generell avdragsrätt. Sålunda har jag anfört att om en rent rättsdogmatisk metod i enlighet med Henkow 2008 och Lindgren Zucchini 2020 blir vägledande för momsforskningen i Sverige kommer den att bli metodologiskt förfelad från början. Då kommer mervärdesskatterätten inte ens att behandlas som ett rättsvetenskapligt ämne.

Eftersom avdragsrätten är ett avgörande rekvisit för vad som är mervärdesskatt enligt EU-rätten, har jag framhållit som särskilt problematiskt med Lindgren Zucchini 2020, som lades fram av Giacomo Lindgren Zucchini vid dennes disputation vid Örebro universitet 2020-09-30, att det

arbetet har skett inte bara med bortseende från betydelsen för metodvalet av principen om en generell avdragsrätt. Studien har också skett på den premissen att det skulle vara godtagbart i en avhandling i ämnet mervärdesskatterätt att helt bortse från avdragsrätten. I Lindgren Zucchini 2020 sätts nämligen fokus för analysen av sammansatta transaktioner i momshänseende på utgående moms, medan rätten till avdrag för ingående moms lämnas till framtida forskning.

I Del 2 av min artikel i Balans Fördjupning 2/2021 framhåller jag beträffande sistnämnda brist i Lindgren Zucchini 2020, att oavsett frågan om val av lämplig metod för genomförandet av studien måste både rättighetssidan (ingående moms) och skyldighetssidan (utgående moms) beaktas, så att analysen ska kunna ske genom en problematisering bestående i fördjupade resonemang om moms enligt EU-rätten, det vill säga enligt mervärdesskatteprincipen i artikel 1.2 i mervärdesskattedirektivet. Genom att inte beröra avdragsrätten behandlas sammansatta transaktioner inte ens som en problematik beträffande moms enligt EU-rätten, utan som om det vore fråga om en bruttoomsättningsskatt, såsom punktskatt. Genom den begränsade analysen brister inte bara användbarheten av avhandlingen för olika rättstillämpare. Forskningsresultatet saknar också nyhetsvärde, då ny kunskap om hur rättstillämpare bör gå till väga för att kunna strukturera ett problem om sammansatta transaktioner i momshänseende saknas i Lindgren Zucchini 2020. Dessutom nämns däri endast fyra av de tio föregående svenska avhandlingarna i ämnet mervärdesskatterätt (jfr ovan), varför jag anser att inte heller det fullständighetskrav som är bland de kriterier som anses gälla för rättsvetenskapliga avhandlingar i Sverige uppfylls.

Jag går inte igenom alla brister som jag påpekar i artikeln i Balans Fördjupning 2/2021 avseende Lindgren Zucchini 2020, vilka för övrigt inte ens är uttömmande. Jag återkommer eventuellt i annat sammanhang till flera av de påtalade och andra brister. Här återkommer jag i stället till att det som i första hand saknas i Lindgren Zucchini 2020 är ett teori- eller metodkapitel med en ordentlig genomgång av vilka rättspolitiska mål som kan identifieras för studien av sammansatta transaktioner i momshänseende. Jag uppmärksammade Giacomo Lindgren Zucchini och dennes huvudhandledare, professor Eleonor Kristoffersson, redan vid uppläggningsseminariet 2015-10-19 på betydelsen av ett sådant kapitel för att möjliggöra en fördjupad problematisering av ämnet. Vid halvtidsseminariet 2017-05-16 hade inget hänt i det hänseendet. Vidare anför jag i artikeln att det svårbestämbara ämnet sammansatta transaktioner i momshänseende bör analyseras förutsättningslöst genom en undersökning dels av vad som bör anses utgöra sammansatta transaktioner, dels av vad som liknar sådana transaktioner och dels av vad som ibland kallas för sammansatta transaktioner, men som bör hållas utanför begreppet. Genom att utgå från dessa frågeställningar gjorde jag, i min bok *Vara och tjänst vid sammansatta transaktioner – tolkning och tillämpning enligt mervärdesskattelagen och EU:s mervärdesskattedirektiv* (publicerad 2020-08-23 på www.forssen.com och nämnd 2020-09-20 i Örebro nyheter), ett verktyg för att rättstillämparna ska kunna hantera ett problem om sammansatta transaktioner i momshänseende – jag nämner också boken på sidan 31 i artikeln. Sådana förutsättningslösa frågeställningar uppställs inte för analysen av sammansatta transaktioner i momshänseende i Lindgren Zucchini 2020. Om så hade skett, skulle inte heller problem angående sådana transaktioner tillhandahållna av fler än en person ha kunnat avfärdas som undantagsfall, såsom sker i Lindgren Zucchini 2020. Detta borde inte ha skett redan på grund av att jag ger ett exempel på ett sådant fall av vad som kan betecknas som *joint ventures*, genom en bifråga i min doktorsavhandling, *Skatt- och betalningsskyldighet för moms i enkla bolag och partrederier* (tillgänglig på www.diva-portal.org och på www.forssen.com). Med den frågan öppnade jag för fortsatt forskning om sammansatta transaktioner, genom att den gäller en problemställning avseende både skattesubjektet och skatteobjektet, när två eller flera bedriver konstnärligt skapande i företagsformen enkelt bolag. Professor Kristoffersson får anses ha varit medveten om detta, eftersom hon var huvudhandledare även vid arbetet med båda mina avhandlingar. Hon borde också ha haft i hågkomst att jag om huvudfrågan i min doktorsavhandling anför att ett mörkertal föreligger angående det faktiska antalet enkla bolag, vilket även borde ha beaktats beträffande skattesubjektsfrågan när det gäller omfattningen av problematiken i Lindgren Zucchini 2020. En rättstillämpare kan strukturera och problematisera ett problem om sammansatta transaktioner i momshänseende med stöd av verktyget som jag presenterar i min bok *Vara och tjänst vid sammansatta transaktioner – tolkning och tillämpning enligt mervärdesskattelagen och EU:s mervärdesskattedirektiv*. Den användbarheten saknas dock enligt min uppfattning beträffande Lindgren Zucchini 2020, där flera av de för undersökningen relevanta materiella reglerna i

mervärdesskattedirektivet utelämnas och dess formella regler helt utelämnas. I båda hänseendena framhåller jag som särskilt betänkligt att reglerna om avdragsrätten har avgränsats bort i studien. Avhandlingen blev, vilket jag varnade för vid halvtidsseminariet, enbart en handledning – i form av vad som metodologiskt sett kan betecknas som endast en kasuistisk genomgång av ett antal rättsfall från EU-domstolen. Omfattningen av problemkomplexet i fråga beskrivs inte ens stilistiskt i Lindgren Zucchini 2020. En empirisk undersökning borde ha genomförts i omfattningsfrågan, till exempel genom sådana frågeställningar som jag föreslår. Då hade förslag de lege ferenda kunnat lämnas, vilket inte ens berörs i avhandlingen.

I min bok *Vara och tjänst vid sammansatta transaktioner – tolkning och tillämpning enligt mervärdesskattelagen och EU:s mervärdesskattedirektiv* anger jag i avsnitt 1.1 fem av mina artiklar i JFT, *Balans Fördjupning* och *Svensk Skattetidning* (från 2018-20), vilka jag, jämte vissa avsnitt i min handbok *Momsrullan IV: En handbok för praktiker och forskare* (från 2019 – publicerad på www.forssen.com) och bifrågan i min doktorsavhandling, använde som en förstudie till boken. Ingenting av det som kunde ha beaktats från dessa mina skrifter nämns i Lindgren Zucchini 2020. För intresserade finns emellertid alltihop som öppna dokument på www.forssen.com. Jag får tacka JFT och *Tidningen Balans* för att jag fick utrymme till att utförligt behandla utvecklingen av momsforskningen i Sverige, och jag tackar även Örebroyheter, som har låtit mig informera om mitt fortsatta arbete avseende moms och EU-rätten efter mina avhandlingar och tiden som extern forskningsresurs vid Örebro universitet.

Ekonomi | Regionalt Örebroyheter

Källa: Björn Forssén

Björn Forssén är juris doktor och verksam som advokat i egen verksamhet i Stockholm