

Vara och tjänst vid sammansatta transaktioner – tolkning och tillämpning enligt mervärdesskattelagen och EU:s mervärdesskattedirektiv

Björn Forssén



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

Vara och tjänst vid sammansatta transaktioner – tolkning och
tillämpning enligt mervärdesskattelagen och EU:s
mervärdesskattedirektiv

© Björn Forssén, Advokatfirman Forssén AB
www.forssen.com

Titel: Vara och tjänst vid sammansatta transaktioner – tolkning och
tillämpning enligt mervärdesskattelagen och EU:s
mervärdesskattedirektiv

FÖRORD

Vara och tjänst vid sammansatta transaktioner – tolkning och tillämpning enligt mervärdesskattelagen och EU:s mervärdesskattedirektiv är en bok om begreppen vara, tjänst och omsättning i mervärdesskattelagen (1994:200) samt om så kallade sammansatta transaktioner i momshänseende. Frågorna i denna bok gäller om dessa begrepp är EU-konforma.

Om begreppen inte är EU-konforma lämnas förslag *de lege ferenda* angående ändringar som bör göras i mervärdesskattelagen, så att den görs förenlig (konform) med EU:s mervärdesskattedirektiv (2006/112/EG). Det kan också vara så att mervärdesskattedirektivet eller rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 om fastställande av tillämpningsföreskrifter för mervärdesskattedirektivet (tillämpningsförordningen) visar sig vara i behov av förändringar.

Boken är resultatet av ett projekt som jag påbörjade i slutet av år 2017 angående tillämpningsproblem beträffande sammansatta transaktioner på momsområdet. Jag engagerade mig 2015 i ett avhandlingsprojekt vid Örebro universitet om sammansatta transaktioner i momshänseende, men i slutet av 2017 ansågs jag inte ha mer att bidra med vid *Research Team Tax Law* hos institutionen för juridik, psykologi och socialt arbete. Det har dock inte hämmat mitt engagemang i ämnet. Jag har som en förstudie till denna bok skrivit om sammansatta transaktioner i momshänseende i min handbok från 2019, *Momsrullan IV: En handbok för praktiker och forskare*, och i ett antal artiklar under 2018-2020. Ett annat bidrag till förstudien är en av bifrågorna från min doktorsavhandling 2013, *Skatt- och betalningsskyldighet för moms i enkla bolag och partrederier*.

Jag gör inte anspråk på att ha skrivit ännu en avhandling, men visar med denna bok på betydelsen av användbarhet som ett av kriterierna för avhandlingar. Bokens omfång är hälften av en normal avhandling och ger ändå lagstiftaren en uppfattning av vad som behöver åtgärdas beträffande sammansatta transaktioner i momshänseende. Jag visar sålunda på att en studie av den frågan bör ske genom en undersökning av vad som bör anses utgöra sammansatta transaktioner, vad som liknar sådana transaktioner och vad som ibland kallas för sammansatta transaktioner, men som bör hållas utanför begreppet. Denna bok bör länge vara av intresse för många, då en ny mervärdesskattelag föreslås i SOU 2020:31.

Förevarande bok riktar sig till studenter och forskare inom ämnet mervärdesskatt, men även till dem som behöver sätta sig in i mervärdesskatterätten i samband med processer där ämnet berörs.

Stockholm i augusti 2020
Björn Forssén

INNEHÅLL

FÖRKORTNINGAR, s. 9

1. INLEDNING, s. 11

1.1 ÄMNE OCH BAKGRUND, s. 11

1.2 PROBLEMSTÄLLNINGAR, s. 14

1.3 TILLVÄGAGÅNGSSÄTT FÖR GENOMFÖRANDE AV STUDIEN, s. 17

1.4 AVGRÄNSNINGAR, s. 20

1.5 FORSKNING PÅ OMRÅDET, s. 23

1.6 SPRÅKLIGA FRÅGOR, s. 24

1.7 DISPOSITION, s. 26

2. SKATTEOBJEKTET OCH BEGREPP I ML I FÖRHÅLLANDE TILL EU-RÄTTEN, s. 27

2.1 INLEDNING, s. 27

2.2 BESKATTNINGSBAR PERSON, s. 34

2.3 VAROR OCH TJÄNSTER, s. 35

2.3.1 Allmänt, s. 35

2.3.2 Fastighetsbegreppet, s. 39

2.4 HUVUDREGELN I MERVÄRDESSKATTEDIREKTIVET OM TILLHANDAHÅLLANDE AV TJÄNSTER OCH TILLÄMPNINGSFÖRORDNINGEN, s. 41

2.5 LEVERANS, TILLHANDAHÅLLANDE, OMSÄTTNING OCH ERSÄTTNING SAMT BESKATTNINGSGRUNDANDE HÄNDELSE OCH MERVÄRDESSKATTENS

UTKRÄVBARHET, s. 44

2.5.1 Leverans, tillhandahållande och omsättning samt ersättning, s. 44

2.5.2 Beskattningsgrundande händelse och mervärdesskattens utkrävbarhet, s. 45

2.6 PROBLEM MED TVÅ RÄTTSAKTER ANGÅENDE INNEBÖRDEN AV TILLHANDAHÅLLANDE AV TJÄNSTER, s. 47

2.7 SÄRSKILT OM MERVÄRDESBESKATTNINGENS OMFATTNING PÅ FASTIGHETSOMRÅDET, s. 51

2.7.1 Frivillig skattskyldighet, konkursbon och investeringsvaror, s. 51

2.7.2 Huvudregeln om undantag från skatteplikt på fastighetsområdet, s. 54

2.8 KONKLUSIONER BETRÄFFANDE SKATTEOBJEKTET, s. 58

3. ETT VERKTYG FÖR FALLSTUDIERNÄ, s. 64

3.1 INLEDNING, s. 64

3.2 INDELNING AV TJÄNSTER I FEM OLIKA KATEGORIER, s. 70

3.2.1 Allmänt om de fem kategorierna av tjänster, s. 70

3.2.2 Innebörden av de fem kategorierna av tjänster, s. 71

I. Prestationer på föremål, förmedling och personliga tjänster etc., s. 71

II. Delrätter till föremål, s. 72

III. Objekt som utgör tjänster, s. 73

IV. Utförande av nya tjänster, s. 75

V. Ideella andelar i föremål och objekt, s. 76

3.3 ETT VERKTYG TILL STÖD FÖR ANALYSEN AV SAMMANSATTA TRANSAKTIONER, s. 79

Inledning, s. 79

Verktyget till stöd för studien av sammansatta transaktioner, s. 82

Första frågan, s. 82

Andra och tredje frågan, s. 82

Frågor om olika kombinationer av uppdelningsproblem utifrån andra och tredje frågan, s. 83

Kombinationerna: a och b respektive a eller b och c, s. 83

Kombinationerna: a 1) och a 2) eller a 3) eller a 2) och a 3) respektive a 1), a 2) eller a 3) och b), s. 83

Understöd för bedömning av de olika kombinationerna vid inslag av tjänster, s. 84

4. GENOMGÅNG AV VISSA FALLSTUDIER, s. 85

4. INLEDNING, s. 85

4.2 VISSA SAMMANSATTA TRANSAKTIONER PÅ FASTIGHETSOMRÅDET, s. 91

4.3 BANK- OCH FINANSIERINGSTJÄNSTER OCH VÄRDEPAPPERSHANDEL, s. 96

4.4 SÄRSKILDA REGLER OM SKATTSKYLDIGHET I 9 c KAP. ML FÖR VAROR I VISSA LAGER OCH OPTION SOM EN FINANSIELL TJÄNST XX, s. 103

4.4.1 Inledning, s. 103

4.4.2 Särreglerna om varor i vissa lager i förhållande till reglerna om undantag från skatteplikt för finansiella tjänster, s. 106

4.4.3 Särskilt om artikel 9 i tillämpningsförrordningen och artikel 24.1 i mervärdesskattedirektivet och privaträttsliga optioner – angående behov av precisering i artikel 24.1 i mervärdesskattedirektivet, s. 114

4.4.4 Sammanfattning av konklusioner och förslag de lege ferenda, s. 116

4.5 DEN SÄRSKILDA REGELN OM SKATTSKYLDIGHET FÖR FÖRMEDLINGSTJÄNSTER I 6 KAP. 7 § ML, s. 118

4.6 ÖVERLÅTELSE AV IDEELL ANDEL VID SAMÅGANDE, s. 124

4.7 SEMIOTIK SOM ETT KOMPLEMENT FÖR STUDIER AV KOMPLEXA MOMSFRÅGOR, s. 127

4.8 SLUTSATSER, s. 130

5. SAMMANFATTNING OCH AVSLUTANDE SYNPUNKTER, s. 136

5.1 SAMMANFATTNING, s. 136

5.1.1 Problemställningarna i detta arbete, s. 136

5.1.2 Genomförandet av studien, s. 138

5.1.3 Slutsatser och förslag de lege ferenda, s. 139

5.2 AVSLUTANDE SYNPUNKTER, s. 146

6. REGLER I DENNA BOK SOM BERÖRS ÄVEN I SOU 2020:31, s. 149

1 kap. 3 § tredje st. första men. ML ersätts i NML av 5 kap. 3 § första st., s. 149

1 kap. 6 § ML ersätts i NML av 5 kap. 7 och 25 §, s. 149

3 kap. 2 § och 3 § första st. ersätts i NML av 10 kap. 38 och 39 §§, s. 150

9 kap. 1 och 2 §§ ML ersätts i NML av 12 kap. 8-13 §§ och en ny mervärdesskatteförordning, s. 150

3 kap. 9 § ML ersätts i NML av 10 kap. 36 §, s. 151

6 kap. 7 § ML ersätts i NML av 5 kap. 37 § första st., s. 151

7 kap. 7 § ML ersätts i NML av 8 kap. 21 §, s. 151

Övrigt i denna bok om SOU 2020:31 – se avsnitt 5.2, s. 151

NML i förhållande till frågor i mina avhandlingar, s. 152

KÄLLFÖRTECKNING, s. 153

OFFENTLIGT TRYCK, s. 153

EU-KÄLLOR, s. 154

LITTERATUR ETC, s. 154

RÄTTSFALL, s. 158

SAKREGISTER, s. 160

FÖRKORTNINGAR

Aa, Domar i mål om skatt, m.m. (förkortning i RÅ)
ang., angående
art., artikel/artiklarna
avd., avdelning
BL, bolagslagen, lag (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag
bl.a., bland annat
C, curia (om EU-domstolen)
Cit., citat eller citeras
dnr, diarienummer
ECLI, European Case Law Identifier/Europeisk identifieringskod för rättspraxis – används i electronic Reports of Cases/Elektroniska rättsfallssamlingen vari fr.o.m. 2012 publikation uteslutande sker av EU-domstolens etc. domar. Publikation sker inte längre i den tryckta formen REG etc.
EEG, Europeiska ekonomiska gemenskaperna
EG, Europeiska gemenskaperna
eng., engelska
ESO, Expertgruppen för studier i offentlig ekonomi hos Finansdepartementet
etc., etcetera
EU, Europeiska unionen
FEU, Fördraget om EU
FEUF, Fördraget om EU:s funktionssätt
fr.o.m., från och med
GML, lag (1968:430) om mervärdeskatt
HFD, Högsta förvaltningsdomstolen (även HFD:s årsbok)
JB, jordabalken (1970:994)
Jfr, jämför
JFT, Tidskrift utgiven av Juridiska Föreningen i Finland
kr, kronor
Kungl. Maj:ts, Kunglig majestäts
men., mening/-en
m.fl., med flera
ML, mervärdesskattelagen (1994:200)
Moms, mervärdesskatt
NML, En ny mervärdesskattelag – förslag av utredningen SOU 2020:31
not., notismål
nr, nummer
pkt, punkt
prop., Regeringens proposition
ref., referatmål
REG, Rättsfallssamling från EU-domstolen, Tribunalen och Personaldomstolen (fr.o.m. 2012 sker publikation uteslutande i Elektroniska rättsfallssamlingen – jfr ang. ECLI)
resp., respektive

RF, regeringsformen (1974:152)
RÅ, Regeringsrättens årsbok (från och med 2011 HFD:s årsbok)
s., sida/-or
SFL, skatteförfarandelagen (2011:1244)
SFS, svensk författningssamling
SOU, statens offentliga utredningar
SRN, Skatterättsnämnden
st., stycket/-na
SvSkT, Svensk Skattetidning
t.ex., till exempel
tid., tidigare
Uppl., upplaga
URL, lagen (1960:729) om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk
(upphovsrättslagen)
VAT, value added tax (mervärdesskatt)
www, worldwide web

1. INLEDNING

1.1 ÄMNE OCH BAKGRUND

Ämnet i denna bok är mervärdesskatt (moms). Momsen är en konsumtionsskatt och 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 pkt 2 i portalartikeln till Europeiska unionens (EU) mervärdesskattedirektiv (2006/112/EG), 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. Företagen har skyldigheter och rättigheter enligt momssystemet och av art. 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 belastats som så kallad skattebärare av momsens på det samlade mervärdet av produktionen och distributionen av varan eller tjänsten, genom att denne betalar priset inklusive moms på varan eller tjänsten.

I denna bok behandlas i första hand frågor om skatteobjektet, dvs. prestationen i form av en vara eller tjänst som skattesubjektet, företagaren (den beskattningsbara personen), producerar eller distribuerar. Frågorna om sammansatta transaktioner gäller fall där skatteobjektet innehåller prestationer av olika karaktär med avseende på huruvida de är beskattningsbara transaktioner eller undantagna från skatteplikt eller omfattas av olika skattesatser. Då är det fråga om att avgöra om priset – ersättningen – avser en enda prestation eller om den ska delas upp i olika varor och/eller tjänster i nämnda hänseenden.

I denna bok behandlar jag sålunda begreppen vara och tjänst i samband med sammansatta transaktioner.¹ I dessa hänseenden berörs frågor om tolkning och tillämpning enligt mervärdesskattelagen (1994:200), ML, och mervärdesskattedirektivet. Mervärdesskatt enligt ML är en svensk skatt. EU har ingen egen beskattningsrätt. Emellertid har Sverige genom EU-inträdet den 1 januari 1995 tilldelat kompetensen på bland annat

¹ Motsvarande uttryck till *sammansatta transaktioner* på eng.: *composite supplies*.

momsområdet till EU.² I enlighet med EU-domstolens uppfattning i pkt 3 i sammanfattningen av målet 6-64 (Costa) innebär det att EU-rätten är en egen rättsordning som gäller framför nationell rätt och som är bindande för medlemsstaternas domstolar. För de båda regelverken, ML och mervärdesskattedirektivet, gäller enligt art. 288 tredje st. Fördraget om EU:s funktionssätt (FEUF) att direktivbestämmelserna är bindande för Sverige som medlemsstat i EU att implementera i ML, om de har så kallad direkt effekt, så att det resultat som ska uppnås med direktivet genomförs.³ Det innebär att momsfrågorna i denna bok behandlas i förhållande till två regelverk, ML respektive mervärdesskattedirektivet. Jag tolkar således innebörden av begreppen vara och tjänst enligt ML i förhållande till mervärdesskattedirektivet samt uppställer vissa tillämpningsfrågor för dem i samband med sammansatta transaktioner.

I en sammanläggningsavhandling bestående i min licentiatavhandling, Skattskyldighet för mervärdesskatt – en analys av 4 kap. 1 § mervärdesskattelagen,⁴ och min doktorsavhandling, Skatt- och betalningsskyldighet för moms i enkla bolag och partrederier,⁵ analyserade jag bestämningen av skattesubjektet i 4 kap. 1 § ML respektive den särskilda regeln i 6 kap. 2 § ML om skatt- och betalningsskyldighet beträffande företagsformen enkla bolag och partrederier, vilka är ett slags enkla bolag, och dessa reglers förenlighet med huvudregeln för vem som anses vara beskattningsbar person i art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet.

Detta var huvudfrågorna i de båda avhandlingarna, och här går jag vidare med vissa frågor beträffande skatteobjektet enligt ML och deras förenlighet (konformitet) med EU-rätten, i första hand mervärdesskattedirektivet. Frågorna gäller tolkning och tillämpning av begreppen vara och tjänst vid sammansatta transaktioner avseende varor och/eller tjänster.

I doktorsavhandlingen gällde en bifråga skatteobjektet, nämligen frågan om tillämplig skattesats avseende upphovsrätter till litterära och

² Jfr 10 kap. 6 § regeringsformen (1974:152), RF, och art. 4.1 och 5.2 Fördraget om EU (FEU) samt prop. 1994/95:19 (Sveriges medlemskap i Europeiska unionen) Del 1 s. 111, 470, 471 och 507.

³ Jfr 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 direktivbestämmelsen är ”ovillkorlig, entydig och fullständig”. Jfr även Skatt- och betalningsskyldighet för moms i enkla bolag och partrederier, av Björn Forssén, Örebro Studies in Law 4, Örebro 2013 (cit. Forssén 2013). Fulltext i open access på www.forssen.com och www.diva-portal.org.

⁴ Skattskyldighet för mervärdesskatt – en analys av 4 kap. 1 § mervärdesskattelagen, av Björn Forssén, Jure Förlag AB, Stockholm 2011 (cit. Forssén 2011). Fulltext i open access på www.forssen.com och www.diva-portal.org.

⁵ Forssén 2013.

konstnärliga verk, där spänningsfältet ligger mellan å ena sidan huvudregeln om den generella skattesatsen om 25 procent, enligt 7 kap. 1 § första st. ML, och å andra sidan den reducerade skattesatsen om 6 procent, enligt 7 kap. 1 § tredje st. 8 ML, där hänvisning sker till 1, 4 eller 5 § lagen (1960:729) om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk (URL).⁶ Jag beskrev att ett särskilt problem föreligger med den frågeställningen, när det gäller gemensamma verk enligt 6 § URL skapade under företagsformen enkelt bolag och inte i andra bolagsformer, eftersom enkla bolag (och partrederier) inte är rättssubjekt, till skillnad från fysiska personer och juridiska personer, såsom aktiebolag eller handelsbolag.⁷ Detta problem återkommer jag till i detta arbete, när jag beskriver tillämpningsproblemen med sammansatta transaktioner på momsområdet.

Jag har skrivit ett antal artiklar där jag berör tillämpningsproblem med sammansatta transaktioner på momsområdet,⁸ och dessutom har jag berört sådana problem i min handbok för praktiker och forskare.⁹ I detta arbete återkommer jag även till dessa artiklar och den handboken, när jag beskriver nämnda tillämpningsproblem. Artiklarna och handboken, jämte behandlingen av nämnda bifråga om skatteobjektet i min doktorsavhandling, utgör sålunda tillsammans en förstudie till förevarande arbete.

⁶ Lagrummet 7 kap. 1 § tredje st. 8 ändrades den 1 juli 2019, genom SFS 2019:261, till 7 kap. 1 § tredje st. 9 ML. Jfr även avsnitt 12 213 111 i Momsrullan IV: En handbok för praktiker och forskare, av Björn Forssén, Eget förlag, Stockholm 2019 (cit. Forssén 2019a). Fulltext i open access på www.forssen.com.

⁷ Se Forssén 2013, avsnitten 1.1.2, 2.8, 6.5, 6.6, 7.1.3.6 och 7.2.

⁸ Jfr mina artiklar i: Tidskrift utgiven av Juridiska Föreningen i Finland (JFT), JFT 5/2018 s. 307-328, Juridisk semiotik och tecken på skattebrott i den artistiska miljön (cit. Forssén 2018a); Svensk Skattetidning (SvSkT) 2018 s. 646-658, Kulturproduktion i enkla bolag och tillämpliga momssatser samt momssituationen för bolag som producerar artistframträdanden (cit. Forssén 2018b); Balans Fördjupningsbilaga 1 2018 s. 3-10, Konkurrensfördelar med varuomsättningar efter moms fria omsättningar av varor i vissa lager och av finansiella tjänster (cit. Forssén 2018c), e-version på www.tidningenbalans.se och på www.forssen.com; JFT 1/2019 s. 61-70, Om rättsliga figurer som inte utgör rättssubjekt – den finska och svenska mervärdesskattelagen i förhållande till EU-rätten (cit. Forssén 2019b); och SvSkT 2020 s. 160-172, Sammansatta transaktioner och semiotik beträffande moms (cit. Forssén 2020a). Samtliga artiklar i fulltext i open access på www.forssen.com.

⁹ Se Forssén 2019a, avsnitt 12 210 000, där jag anger att jag i det verket, i avsnitten 12 211 000-12 214 050, gör en genomgång av bland annat gränsdragningsproblem mellan omsättningar av olika momsmässig karaktär eller olika tillämpliga momssatser. I Forssén 2019a berörs sammansatta transaktioner i följande avsnitt: 12 210 010, 12 212 140, 12 213 151, 12 213 212, 12 213 232, 12 215 225, 12 216 511 och 12 216 552.

1.2 PROBLEMSTÄLLNINGAR

Jag behandlar, som nämnts,¹⁰ i första hand frågor om skatteobjektet. Prestationerna som undersöks består i varor och tjänster, enligt såväl ML som mervärdesskattedirektivet. Innan tillämpningsproblemen med sammansatta transaktioner avseende varor och/eller tjänster behandlas, avser därför analysen i detta arbete huruvida begreppen vara och tjänst enligt 1 kap. 6 § ML är EU-konforma. Problemställningen om sammansatta transaktioner avser, som också nämnts,¹¹ fall där skatteobjektet innehåller prestationer av olika karaktär med avseende på huruvida de är beskattningsbara transaktioner eller undantagna från skatteplikt eller omfattas av olika skattesatser, varvid frågorna gäller avgörandet av om priset – ersättningen – avser en enda prestation eller om den ska delas upp i olika varor och/eller tjänster i nämnda hänseenden.

Problemställningarna i detta arbete behandlas i följande ordning.

1. Frågan om begreppen vara och tjänst enligt 1 kap. 6 § ML är EU-konforma tolkas först.
2. Därefter berörs fall av tillämpning där skatteobjektet innehåller prestationer av olika karaktär med avseende på huruvida de är beskattningsbara transaktioner eller undantagna från skatteplikt eller omfattas av olika skattesatser (sammansatta transaktioner).

En annan tillämpningsfråga som berörs beträffande sammansatta transaktioner avser vad som gäller beträffande en ersättning som avser fler än en omsättning respektive leverans eller tillhandahållande, dvs. fler än en beskattningsgrundande händelse.

Innan jag går vidare i avsnitt 1.3 med att beskriva tillvägagångssättet för genomförandet av nämnda studie i detta arbete, får jag dels nämna att sammansatta transaktioner inte definieras i vare sig ML eller mervärdesskattedirektivet, men ändå beskriva något om vad som kan utläsas i de båda regelverken till stöd för behandlingen av dem, dels redogöra för att bestämningen av beskattningsunderlaget, när det gäller huvudreglerna om skattepliktiga omsättningar av varor eller tjänster enligt ML, är förenlig (konform) med bestämningen av beskattningsbara leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster enligt huvudreglerna i mervärdesskattedirektivet.

¹⁰ Se avsnitt 1.1.

¹¹ Se avsnitt 1.1.

Även om det inte finns någon definition av sammansatta transaktioner i ML, brukar ofta frågor om moms och sådana transaktioner gälla 7 kap. 7 § ML, där en delningsprincip anges som huvudregel för en uppdelning efter skälig grund av beskattningsunderlaget, när transaktioner sammansatta av olika karaktär på temat skatteplikt eller undantag eller beträffande olika skattesatser förekommer. Lagrummet 7 kap. 7 § i ML har följande lydelse:

7 kap. 7 § ML

”När en omsättning endast delvis medför skattskyldighet och beskattningsunderlaget för den del av omsättningen som medför skattskyldighet inte kan fastställas, skall beskattningsunderlaget bestämmas genom uppdelning efter skälig grund.

Första stycket har motsvarande tillämpning i fråga om uppdelning av beskattningsunderlaget när skatt enligt denna lag tas ut med olika procentsatser.”

Om inte delning är möjlig, anser EU-domstolen att en huvudsaklighetsprincip i stället gäller, där det dominerande inslaget i nämnda slags sammansatta transaktioner avgör frågan om skatteplikt eller undantag ska tillämpas respektive frågan om tillämplig skattesats.¹² EU-domstolen anser att en uppdelning av en sammansatt transaktion inte får ske på ett konstlat sätt.¹³

Det finns således inte heller någon definition av sammansatta transaktioner i mervärdesskattedirektivet, utan vad som avses med sådana transaktioner enligt direktivet får anses följa av den rättspraxis som EU-domstolen uttrycker som den, i enlighet med art. 267 FEUF, yttersta (högsta) uttolkaren av EU-rätten.¹⁴ När det gäller att avgöra om en sammansatt transaktion ska behandlas enligt delningsprincipen eller ses som en enda prestation, är uttalandena enligt nedan från EU-domstolen i EU-målet C-41/04 (Levob) till ledning. Enligt pkt 2 i ”Levob”-målet avsåg bedömningen frågan huruvida moms skulle betalas på diverse transaktioner däribland köp av programvara, anpassning av denna till Levobs behov, installering av programvaran och utbildning av Levobs personal i att använda programvaran. Följande uttalanden från EU-domstolen är till ledning för att avgöra om en sammansatt transaktion ska delas eller ses som en enda prestation:

¹² Jfr EU-målet C-349/96 (CPP), pkt 32. Jfr även Forssén 2020a s. 161.

¹³ Jfr EU-målet C-41/04 (Levob), pkt 30 första ledet. Jfr även Forssén 2019a, avsnitten 12 210 010 och 12 212 140.

¹⁴ Jfr även Forssén 2011, avsnitt 1.2.6 och Forssén 2013, avsnitt 1.2.2.

- "[N]är två eller flera delar eller handlingar som en skattskyldig tillhandahåller en konsument, som betraktas som en genomsnittlig konsument, har ett så nära samband att de objektivt sett ur ett ekonomiskt perspektiv utgör en enhet som det vore konstlat att försöka skilja åt, utgör dessa delar eller handlingar tillsammans en enda prestation i mervärdesskattehänseende."¹⁵
- "Så är fallet med avseende på en transaktion där en skattskyldig tillhandahåller en konsument en standardprogramvara som den skattskyldige utvecklade och marknadsfört och som finns lagrad på ett datamedium och som därefter anpassats till köparens särskilda behov även om det avtalats separata ersättningar för de två leden."¹⁶
- "[E]n sådan enda prestation skall kvalificeras som tillhandahållande av tjänster när det framgår att den berörda anpassningen varken är bagatellartad eller underordnad utan snarare är av stor vikt. Så är i synnerhet fallet när det mot bakgrund av anpassningens omfattning, kostnad eller varaktighet framgår att en sådan anpassning var av avgörande betydelse för att köparen skulle kunna använda den nu skräddarsydda programvaran."¹⁷

Jag avslutar detta avsnitt med att visa att bestämmningen av beskattningsunderlaget enligt huvudreglerna om skattepliktiga omsättningar av varor eller tjänster enligt ML är förenlig med bestämmningen av beskattningsbara leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster enligt huvudreglerna i mervärdesskattedirektivet.

Enligt huvudregeln i 7 kap. 2 § ML utgörs beskattningsunderlaget för en skattepliktig omsättning av vara eller tjänst av ersättningen som säljaren ska erhålla från köparen.¹⁸ Med ersättning förstås enligt 7 kap. 3 c § första st. ML "allt det som säljaren har erhållit eller ska erhålla för varan eller tjänsten från köparen eller en tredje part, inbegripet sådana bidrag som är direkt kopplade till priset för varan eller tjänsten." Huvudregeln för bestämmningen av beskattningsunderlaget för skattepliktig omsättning av vara eller tjänst i ML är förenlig med huvudregeln för bestämmningen av beskattningsunderlaget för beskattningsbara leveranser av varor eller

¹⁵ Se EU-målet C-41/04 (Levob), pkt 30 första ledet.

¹⁶ Se EU-målet C-41/04 (Levob), pkt 30 andra ledet.

¹⁷ Se EU-målet C-41/04 (Levob), pkt 30 tredje ledet.

¹⁸ Se 7 kap. 2 § första st. första men. och 3 § 1 ML. Jfr även Forssén 2019a, avsnitt 12 201 023.

tillhandahållanden av tjänster i art. 73 i mervärdesskattedirektivet, som har följande lydelse:

Art. 73 i mervärdesskattedirektivet

”För andra leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster än som avses i artiklarna 74–77 skall beskattningsunderlaget omfatta allt som utgör den ersättning som leverantören eller tillhandahållaren har erhållit eller skall erhålla från förvärvaren eller en tredje part för dessa transaktioner, inklusive subventioner som är direkt kopplade till priset på transaktionerna.”

I avsnitt 1.3 anger jag att jag begränsar studien i detta arbete av begreppen vara och tjänst enligt ML vid sammansatta transaktioner till att beakta huvudreglerna för leverans av varor respektive tillhandahållande av tjänster i art. 14.1 respektive 24.1 i mervärdesskattedirektivet. Därför utgår jag i studien också från huvudreglerna om beskattningsunderlag och ersättning enligt ML, dvs. jag utgår från att fråga är om omsättning av vara eller tjänst mot betalning eller mot inbyte av något som kan värderas i pengar, och bortser från frågor om beskattningsunderlaget enligt art. 74-77 i direktivet, beträffande uttagssituationer eller vid överföring av vara till annan medlemsstat, om inte annat anges. För den fortsatta framställningen konstaterar jag sålunda att huvudregeln om beskattningsunderlaget i 7 kap. 2 § ML är förenlig med huvudregeln för bestämningen av beskattningsunderlaget för leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster i art. 73 i mervärdesskattedirektivet.

1.3 TILLVÄGAGÅNGSSÄTT FÖR GENOMFÖRANDE AV STUDIEN

I förevarande arbete sker i enlighet med vad som anges i avsnitt 1.2 först en analys av begreppen vara och tjänst i 1 kap. 6 § ML i förhållande till EU-rätten på området. Eftersom mervärdesskattedirektivet inte innehåller någon självständig bestämning av de båda begreppen, sker dels, beträffande vara, en systematisk analys av direktivbestämmelserna om leverans av vara och tillhandahållande av tjänst, dels, beträffande tjänst, en analys av dessa direktivbestämmelser i förhållande till vad som avses med tjänst enligt art. 57 första st. FEUF. EU-konformiteten med begreppen vara och tjänst i ML prövas således i förhållande till EU-rätten dels sekundärrättsligt, dels sekundär- och primärrättsligt.¹⁹

¹⁹ Se avsnitt 2.3.1.

För de båda regelverken, ML och mervärdesskattedirektivet, gäller primärrättsligt sett att direktivbestämmelserna är bindande för Sverige att implementera i ML, om de har så kallad direkt effekt, så att resultatet som ska uppnås med mervärdesskattedirektivet genomförs.²⁰ Det föreligger en skyldighet för medlemsstaternas domstolar att göra en direktivkonform (EU-konform) tolkning av ML ”i den utsträckning det är möjligt att tolka den nationella regeln mot bakgrund av direktivets ordalydelse och syfte så att det resultat som avses i direktivet uppnås”.²¹ Förordningar från EU är direkt tillämpliga i varje medlemsstat,²² och ska, till skillnad från direktiv såsom mervärdesskattedirektivet, inte implementeras i den nationella lagstiftningen, dvs. som här ML. På momsområdet infördes, den 15 mars 2011 med tillämpning från och med den 1 juli 2011, rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 om fastställande av tillämpningsföreskrifter för mervärdesskattedirektivet (tillämpningsförordningen), där sådana föreskrifter anges för tillhandahållande av tjänster enligt art. 24-29 i mervärdesskattedirektivet. Studien i detta arbete av begreppen vara och tjänst enligt ML vid sammansatta transaktioner begränsas till att huvudreglerna för leverans av varor respektive tillhandahållande av tjänster i art. 14.1 respektive 24.1 i mervärdesskattedirektivet beaktas därvidlag. Om begreppen vara och tjänst i ML inte är förenliga med huvudreglerna om leverans av varor och tillhandahållande av tjänster enligt direktivet, lämnar jag i kapitel 2 förslag *de lege ferenda* till ändringar i ML eller i mervärdesskattedirektivet och tillämpningsförordningen, innan jag går vidare med att ta upp frågor om sammansatta transaktioner avseende varor och/eller tjänster.²³

Jag tolkar således först innebörden av begreppen vara och tjänst enligt 1 kap. 6 § ML i förhållande till huvudreglerna för leverans av varor respektive tillhandahållande av tjänster i art. 14.1 respektive 24.1 mervärdesskattedirektivet, varvid även tillämpningsförordningen beaktas, men i första hand avseende vad som anges i art. 8 och 9 i tillämpningsförordningen som avser tillämpningen av art. 24.1 i mervärdesskattedirektivet.

²⁰ Jfr avsnitt 1.1 ang. art. 288 tredje st. FEUF.

²¹ Se pkt 8 i EU-målet C-106/89 (Marleasing), där EU-domstolen också hänvisar till EU-målet 14/83 (von Colson och Kamann) som fastslog principen om EU-konform tolkning. Jfr även Forssén 2013, avsnitt 1.2.3.

²² Se art. 288 andra st. FEUF.

²³ 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 avseende. Se s. 94 i Juridikens begrepp (4:e upplagan), av Stefan Melin, Iustus förlag, Uppsala 2010 (cit. Melin 2010); och s. 35 i Juridikens termer, åttonde upplagan, av Sture Bergström, Torgny Håstad, Per Henrik Lindblom och Staffan Rylander, Almqvist & Wiksell Förlag/Liber AB, Falköping 1997 (cit. Bergström m.fl. 1997). Jfr även Forssén 2011, avsnitt 1.1.3.1 och Forssén 2013, avsnitt 1.2.1.

Om ML visar sig vara EU-konform beträffande begreppen vara och tjänst, går jag vidare utan att lämna något förslag om ändringar av de båda begreppen i ML, och uppställer vissa tillämpningsfrågor för dem i samband med sammansatta transaktioner. Dessa frågor gäller, som nämnts,²⁴ fall där skatteobjektet innehåller prestationer av olika karaktär med avseende på huruvida de är beskattningsbara transaktioner eller undantagna från skatteplikt eller omfattas av olika skattesatser. Frågorna gäller avgörandet av om priset – ersättningen – avser en enda prestation eller om den ska delas upp i olika varor och/eller tjänster i nämnda hänseenden.

Av art. 113 FEUF följer ett harmoniseringskrav för medlemsländernas lagstiftningar beträffande indirekta skatter, såsom mervärdesskatt, och ett krav på att bland annat mervärdesskatten inte får snedvrída konkurrensen på den inre marknaden. I sistnämnda hänseende finns också stöd i primärrätten för principen om en neutral moms, där grundtanken i praktiken är att konsumenterna inte ska välja leverantör av en vara eller tillhandahållare av en tjänst beroende på olikheter i mervärdesbeskattningen för olika konkurrenter som producerar eller distribuerar likadana prestationer.²⁵ Av pkt 7 i ingressen till mervärdesskattedirektivet följer att skattesatserna och undantagen på momsområdet inte är helt harmoniserade, men att konkurrensneutralitet ändå bör gälla för det gemensamma systemet för mervärdesskatt i medlemsländerna, genom att liknande varor och tjänster belastas med lika stort skatteuttag inom varje medlemsstat, oavsett hur lång produktions- och distributionskedjan för aktuell vara eller tjänst är fram till konsumenten.

Eftersom mervärdesbeskattningen av leveranser av varor respektive tillhandahållande av tjänster inte är harmoniserad, begränsar jag problematiseringen av sammansatta transaktioner avseende varor och/eller tjänster till att gälla den svenska nationella ML i förhållande till EU-rätten på området, varvid prövningen av EU-konformiteten avser vissa fallstudier beträffande tillämpningen av ML angående sammansatta transaktioner ur just ett transaktionsinriktat perspektiv på skatteobjektet och ersättningen. Till stöd för att genomföra fallstudierna avseende sammansatta transaktioner i kapitel 4, och därvidlag lämna förslag *de lege ferenda* till ändringar i ML eller i mervärdesskattedirektivet och tillämpningsförfordningen, skapar jag ett verktyg i kapitel 3.

²⁴ Se avsnitt 1.2.

²⁵ Se pkt 4 i ingressen till mervärdesskattedirektivet samt även pkt 5 och 7 i ingressen till mervärdesskattedirektivet och art. 1.2 i mervärdesskattedirektivet.

Ett inslag i skapandet av nämnda verktyg i kapitel 3 är att jag delar in tjänsterna i fem olika kategorier. Avsikten är inte att verktyget ska utgöra metoden i sig för analysen i detta arbete. Verktyget ska således inte uppfattas som något slags logisk eller matematisk metod i sig för analysen av begreppet tjänst i momshänseende. Verktyget ska överhuvudtaget inte uppfattas som något annat än ett stöd för analysen, dvs. en modell – ett verktyg – till stöd för analysen i detta arbete. Jag har i annat sammanhang behandlat att det är förkastligt för den som gör utredningar i ämnet mervärdesskatt att göra logik och matematik till metoden i sig för sin studie, i stället för att använda logik och matematik enbart som modeller – verktyg – till stöd för analysen.²⁶ Att göra logik och matematik till metoden i sig för studier i mervärdesskatterätten kallar jag för *matematikfällan*, och förordar således att logik och matematik enbart används som ett verktyg (modell) för forskningen inom mervärdesskatterätten. Därigenom bör forskningen och andra studier i mervärdesskatterätt bli bättre och mer användbar för rätts-tillämparna samt även stimulera lagstiftaren till att skapa bättre regler kommunikativt sett, för att undvika att luckor uppstår i reglerna.²⁷

1.4 AVGRÄNSNINGAR

Framställningen av frågorna om skatteobjektet, dvs. av frågorna om varor och tjänster samt sammansatta transaktioner avseende varor och/eller tjänster, i detta arbete avser, om inte annat anges, huvudreglerna beträffande omsättningar respektive leveranser eller tillhandahållanden mot ersättning.²⁸

Med ersättning, när jag bedömer omsättningar respektive leveranser eller tillhandahållanden mot ersättning, avser jag betalning i pengar eller något som kan värderas i pengar. Med pengar avser jag: kontanter, bokpengar, räkneenheter, värdemätare, betalkraft, instrument, e-pengar och digitala kontanter, vilket är vad Utredningen om elektroniska pengar, SOU 1998:14, betraktade som betalningsmedel. Jag har i annat sammanhang resonerat om så kallade bitcoins eller annan virtuell valuta i samband med uttrycket betalkraft och problemet med att det inte går att göra åtskillnad i momshänseende mellan laglig respektive olaglig verksamhet med bitcoins, om inte ett tillägg görs i 3 kap. 9 § ML av innebörd att undantag från skatteplikt för bank- och finansieringstjänster eller värdepappershandel inte omfattar växlingstjänster avseende virtuella valutor såsom bitcoin, om inte anmälningsplikt som finansiell verksamhet fullföljs och tillstånd därvidlag erhålls från

²⁶ Se min artikel i Balans Fördjupningsbilaga 2 2020 s. 17-27, Matematikfällan i forskningen – avseende mervärdesskatterätten (cit. Forssén 2020b), e-version på www.tidningenbalans.se och på www.forssen.com.

²⁷ Jfr Forssén 2020b s. 18.

²⁸ Se avsnitten 1.2 och 1.3.

Finansinspektionen.²⁹ Jag går inte in mera på problem beträffande bitcoins och mervärdesskatt i detta arbete.

Om inte annat anges, bortser jag från exempelvis frågor om uttagsbeskattning och frågor om redovisningsregler i 13 kap. ML eller förfaranderegler i skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL. Det är de materiella bestämmelserna i ML angående skyldigheter och rättigheter som ligger till grund för frågorna om redovisning av moms och beskattningsförfarandet på momsområdet, inte tvärtom. Sålunda återkommer jag i detta arbete inte till bifråga E i min licentiatavhandling, vilken gällde frågan om en bristande EU-konformitet föreligger beträffande bestämningen av skyldigheten att registrera sig till mervärdesskatt på grund av att den skyldigheten knyts till skattskyldighetsbegreppet i ML enligt skattebetalningslagen (1997:483) och efterträdaren SFL.³⁰

En särregel avseende omsättningar i 2 kap. ML är 2 kap. 1 b §, som den 1 januari 2016 ersatte 3 kap. 25 §, genom SFS 2015:888. Undantaget för överlåtelse av tillgångar i samband med verksamhetsöverlåtelse i 2 kap. 1 b § ML avser själva omsättningen, till skillnad från föregångaren 3 kap. 25 § ML, där undantaget från mervärdesbeskattning utgjorde ett undantag från skatteplikten för omsättningen.³¹ Någon förändring av skattefrihetens eller avdragsrättens omfattning är inte avsedd. Det rör sig enbart om att ML i förevarande hänseende har anpassats till mervärdesskattedirektivet, där art. 19 och 29 innebär att någon leverans av vara eller tillhandahållande av tjänst inte ska anses uppkomma i förevarande fall av överföring av samtliga tillgångar eller någon del därav.³² Eftersom 2 kap. 1 b § är en särregel om omsättning i ML, bortser jag från den i detta arbete och fokuserar i stället, som nämnts, på huvudreglerna beträffande omsättningar. I förevarande hänseende får nämnas, att föregångaren till regeln, dvs. 3 kap. 25 § ML, har berörts i forskningen av professor Eleonor Kristoffersson.³³

Dessutom får nämnas att det infördes särskilda regler om omsättning beträffande vouchrar i momshänseende den 1 januari 2019, genom SFS 2018:1333. Dessa regler baseras på ändringar i mervärdesskattedirektivet beträffande vouchrar enligt rådets direktiv (EU) 2016/1065. De berör i första hand omsättningsbegreppet vid

²⁹ Jfr min artikel i SvSkT 2017 s. 95-106, Bitcoins och mervärdesskatt (cit. Forssén 2017a) s. 104 och 105. Fulltext i open access på www.forssen.com.

³⁰ Jfr Forssén 2011, avsnitt 8.1.6. Jfr även Forssén 2013, avsnitt 2.4 i den avslutande s.k. kappan avseende Forssén 2011 och Forssén 2013.

³¹ Jfr Forssén 2019a, avsnitt 12 211 120.

³² Jfr prop. 2015/16:19 (Vissa frågor på området för indirekta skatter) s. 63.

³³ Jfr Mervärdesskatt vid omstruktureringar, av Eleonor Alhager (numera Kristoffersson, Iustus förlag, Uppsala 2001 (cit. Alhager 2001).

transaktioner med vouchrar, men även i sådana fall vad som särskilt gäller beträffande skattskyldighetens inträde, beskattningsunderlaget och momsredovisningen. Eftersom reglerna om vouchrar i momshänseende är särregler om omsättning i ML, gör jag ingen analys av dessa i sig i detta arbete, utan jag berör reglerna om vouchrar i momshänseende endast i samband med tillämpningsfrågorna i kapitel 4, för att ge en kontrastverkan åt regeln om undantag från skatteplikt för finansiella tjänster, dvs. 3 kap. 9 § ML. I avsnitt 4.3 återknyter jag sålunda till bland annat en artikel som jag har skrivit om vouchrar i momshänseende.³⁴ Jag har berört vouchrar i momshänseende även i andra sammanhang.³⁵ Jag har lämnat en del synpunkter i sig på de regler om vouchrar i momshänseende som infördes i ML 2019, men jag nämner i detta arbete enbart 2 kap. 13 § ML vars lydelse jag återger här:

2 kap. 13 § ML, lydelse enligt SFS 2018:1333

”När en överlåtelse av en flerfunktionsvoucher görs av en annan person än den beskattningsbara person som genomför en sådan omsättning som avses i 12 §, ska alla tillhandahållanden av tjänster som kan identifieras, exempelvis distributions- eller marknadsföringstjänster, anses som omsättningar.”

Användningen av uttrycket *annan person* i 2 kap. 13 § ML överensstämmer inte med närmast motsvarande bestämmelse i mervärdesskattedirektivet, artikel 30b.2 andra st., där uttrycket *annan beskattningsbar person* används. Bestämmelsen 2 kap. 13 § ML bör i enlighet med direktivbestämmelsen avse en *beskattningsbar person* som överlåter en flerfunktionsvoucher åt den beskattningsbara person som genomför den faktiska leveransen av varorna eller det faktiska tillhandahållandet av tjänsterna som vouchern avser. Överlåtaren av vouchern fungerar som en distributör av vouchern åt den som ska leverera varan eller tillhandahålla tjänsten. Båda dessa personer ska vara beskattningsbara personer, vilket följer av ordalydelsen av motsvarande bestämmelse i mervärdesskattedirektivet, dvs. artikel 30b.2 andra st. i direktivet. Genom att uttrycket *annan person* används i stället för *annan beskattningsbar person* avseende distributören av vouchern i 2 kap. 13 § ML skulle bestämmelsen kunna tolkas som att en vanlig privatperson kan utgöra en distributör av vouchern och omfattas av ML. Det strider mot den grundläggande momsmässiga principen för momssystemet, som nämns i avsnitt 1.1, och som innebär att skattesubjekten ska åtskiljas från konsumenterna. Jag föreslår således *de lege ferenda* att uttrycket *annan person* i 2 kap. 13 § ML ändras till *annan beskattningsbar person*. Jag mejlade för övrigt den 25 juni 2019 information om att 2 kap. 13 § ML inte överensstämmer med ordalydelsen av artikel 30b.2 andra st. i mervärdesskattedirektivet till kanslichefen för Expertgruppen för studier i offentlig ekonomi (ESO) hos Finansdepartementet, som svarade 2019-06-27 att informationen skickats vidare till Finansdepartementets skatteavdelning.³⁶

³⁴ Se min artikel i SvSkT 2019 s. 329–346, Vouchrar och moms – regeltekniska aspekter och förslag till forskning (cit. Forssén 2019c). Fulltext i open access på www.forssen.com.

³⁵ Jfr Forssén 2019a, avsnitt 11 100 000 och avsnitten 12 216 000-12 216 552. Jfr även Vouchrar i momshänseende av Björn Forssén, Eget förlag, Stockholm 2019 (cit. Forssén 2019d). Fulltext i open access på www.forssen.com.

³⁶ Jfr Forssén 2019c, avsnitt 3.

Beträffande de materiella bestämmelserna om skyldigheter och rättigheter i momshänseende för en beskattningsbar person gäller att det är skyldigheterna som ligger till grund för rättigheterna. Eftersom bestämningen av skatteobjektet är en avgörande fråga för uppkomsten av skyldigheten att betala moms, bortser jag i detta arbete från frågor om avdragsrätten för ingående moms hos säljaren av en vara och/eller tjänst. Exempelvis vad som gäller beträffande uppdelning av den ingående momsen i fall av så kallad blandad verksamhet, enligt 8 kap. 13 § ML och art. 173 i mervärdesskattedirektivet, berörs inte i denna framställning beträffande säljaren. Sålunda återkommer jag i detta arbete inte heller till bifråga D i min licentiatavhandling, vilken gällde bristen på EU-konformitet beträffande frågan om när avdragsrätten inträder på grund av att huvudregeln om avdragsrättens inträde och omfattning i 8 kap. 3 § första st. ML baserar den rätten på rekvisitet skattskyldighet i stället för på begreppet beskattningsbar person, som gäller enligt huvudregeln för avdragsrätten i art. 168 a i mervärdesskattedirektivet.³⁷

Däremot berör jag i fallstudierna avseende sammansatta transaktioner hos en säljare vad olika bedömningar därvidlag betyder beroende på avdragsrätten för ingående moms hos köparen, där en konsument således saknar sådan rätt och en beskattningsbar person kan ha full avdragsrätt, ingen avdragsrätt eller rätt till avdrag genom uppdelning efter skälig grund om denne har en blandad verksamhet.

1.5 FORSKNING PÅ OMRÅDET

Det har inte förekommit någon studie specifikt avseende begreppen vara och tjänst i ML och deras förenlighet med EU-rätten på området, trots att det finns avhandlingar som har berört skatteobjektet och därvidlag frågor om omsättning och undantag från skatteplikt.³⁸ På de indirekta

³⁷ Jfr Forssén 2011, avsnitt 8.1.6. Jfr även Forssén 2013, avsnitt 2.4 i den avslutande s.k. kappan avseende Forssén 2011 och Forssén 2013.

³⁸ Jfr Nordisk mervärdesskatterätt – behandlingen av utländska företag, varor eller tjänster inom ramen för nationella lagar, av Björn Westberg, Juristförlaget JF AB, Stockholm 1994 (cit. Westberg 1994); Alhager 2001; 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, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn 2008 (cit. Henkow 2008); Cross-Border Consumption Taxation of Digital Supplies, av Pernilla Rendahl, IBFD, Amsterdam 2009 (cit. Rendahl 2009); Neutral uttagsbeskattning på mervärdesskatteområdet, av Mikaela Sonnerby, Norstedts Juridik, Stockholm 2010 (cit. Sonnerby 2010); 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, Department of Business Law, Lund University, Lund 2016 (cit. Papis-Almansa 2016); och Leveranser och unionsinterna förvärv i mervärdesskatterätten av Mikael Ek, Iustus förlag, Uppsala 2019 (cit. Ek 2019).

skatternas område har begreppet vara i ML berörts i samband med forskning om tull.³⁹ Jag kommenterar det enligt följande:⁴⁰

- I nämnda forskning om tull anges att varubegreppet, genom att ML den 1 juli 1994 ersatte lagen (1968:430) om mervärdesskatt, GML, erhöll ”samma konstruktion som inom EU”.⁴¹
- Där anges också att det har 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 som är den närmare innebörden med begreppet vara.⁴²
- Därvidlag får också nämnas att däri anges 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”.⁴³

Sålunda anger jag i avsnitt 1.3 att jag i detta arbete tolkar huruvida begreppen vara och tjänst enligt ML är förenliga med EU-rätten, innan jag går vidare och uppställer vissa tillämpningsfrågor för de båda begreppen i samband med sammansatta transaktioner.

1.6 SPRÅKLIGA FRÅGOR

Lissabonfördraget från 2007 innehåller FEU och FEUF, vilka har samma rättsliga värde och benämns *fördragen*.⁴⁴ Genom Lissabonfördraget anges dessutom att EU:s *stadga* om de grundläggande rättigheterna ska ha samma rättsliga värde som fördragen.⁴⁵

- Lissabonfördraget införlivades i Sverige 2009-12-01 genom SFS 2008:1095 och 2009:1110. EG-fördraget (Romfördraget) från 1957 (FEG) bytte namn till FEUF, men FEU från 1993 kvarstår med vissa förändringar.

³⁹ Se Harmoniserade tulltaxor Införlivande, tolkning och tillämpning av internationella regler för varuklassificering, av Christina Moëll, Juristförlaget i Lund, Lund 1996 (cit. Moëll 1996).

⁴⁰ Jfr även Forssén 2019a, avsnitt 12 201 010.

⁴¹ Jfr Moëll 1996 s. 38.

⁴² Jfr Moëll 1996 s. 40.

⁴³ Jfr Moëll 1996 s. 41.

⁴⁴ Se art. 1 tredje st. FEU och art. 1.2 FEUF.

⁴⁵ Se art. 6.1 första st. FEU.

- I FEU och FEUF kallas EU för unionen.
- Enligt art. 1 FEU har unionen ersatt och efterträtt Europeiska gemenskapen (EG). Därför använder jag EU i stället för EG samt *EU-rätt (unionsrätt)*, *unionsbegrepp*, *EU-konform* och *EU-domstolen*. Vid referenser till bland annat rättsfall från tiden före Lissabonfördraget kan EG samt *EG-rätt (gemenskapsrätt)*, *gemenskapsbegrepp*, *EG-rättskonform* och *EG-domstolen* förekomma.

Ibland använder jag uttrycket de allmänna bestämmelserna i ML. Jag avser därmed i första hand rekvisiten för huvudregeln i ML om vem som är skattskyldig (skyldig att betala mervärdesskatt), enligt 1 kap. 2 § första st. 1 ML med hänvisning till 1 § första st. 1. Motsvarande uttryck i mervärdesskattedirektivet är betalningsskyldig.⁴⁶ Med de särskilda reglerna om skattskyldighet avser jag de särskilda bestämmelserna om vem som i vissa fall är skattskyldig enligt 6 kap., 9 kap. och 9 c kap. ML.⁴⁷

I detta arbete använder jag ibland dessutom uttrycket vanlig privatperson, och avser en sådan konsument i mervärdesskattemässigt hänseende, vilken således inte omfattas av huvudregeln för beskattningsbar person enligt 4 kap. 1 § första st. första men. ML och art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet. Med en vanlig privatperson avser jag då, utöver konsumenter i allmänhet, en fysisk person som på sin höjd enbart bedriver en hobbymässig verksamhet och som således inte utgör en beskattningsbar person, dvs. som inte är företagare. Om inte annat anges, avser jag också med en vanlig privatperson en fysisk person som i och för sig förvärvsarbetar men i ett anställningsförhållande.⁴⁸ Dessutom avser jag med en vanlig privatperson en fysisk person som är en vanlig privat långivare, och som inte bedriver finansieringsverksamhet.

I vissa fall gör jag en distinktion mellan *föremål* och *objekt*. I så fall menar jag med *föremål* att en omsättning avser ett materiellt ting, en fastighet eller en annan vara som fysiskt går att beröra, medan jag med *objekt* menar att omsättningen av en tjänst avser en annan tjänst, dvs. objektet för omsättningen av tjänsten är en annan tjänst.⁴⁹

Jag använder ordet *uppdelningsproblem*, när jag skriver om sammansatta transaktioner i momshänseende. Jag använder ordet

⁴⁶ Jfr avsnitt 2.1.

⁴⁷ Jfr 1 kap. 2 § sista st. ML.

⁴⁸ Jfr avsnitt 1.1.

⁴⁹ Jfr avsnitt 3.2.2.

gränsdragningsproblem, om det överhuvudtaget inte går att identifiera olika inslag momsmässigt sett i en prestation. Då är det bara fråga om huruvida den ena eller andra regeln i ML avseende skatteobjektet ska tillämpas. Det är i så fall fråga om huruvida prestationen i fråga omfattas av den generella principen om skatteplikt för omsättning av varor och tjänster eller ett undantag från skatteplikt respektive om prestationen, förutsatt att den är skattepliktig, omfattas av den generella skattesatsen om 25 procent eller någon av de reducerade skattesatserna om 12 respektive 6 procent eller omfattas av nollskattesats. Med nollskattesats avser jag omsättningar av varor eller tjänster som är kvalificerat undantag från skatteplikt och medför återbetalningsrätt för ingående moms, till skillnad från vad jag benämner okvalificerade undantag från skatteplikt, vilka varken medför avdragsrätt eller återbetalningsrätt för ingående moms på förvärv och import i verksamheten.

1.7 DISPOSITION

I *kapitel 2* går jag igenom begreppen i ML som är relevanta för bestämningen av skatteobjektet, och huruvida de är förenliga (konforma) med EU-rätten, dvs. i första hand mervärdesskattedirektivet, varvid även tillämpningsförfordningen och FEUF beaktas.

Om begreppen vara och tjänst i ML är EU-konforma, går jag i *kapitel 3* vidare, utan att lämna något förslag om ändringar av begreppen, med att skapa ett verktyg till stöd för vissa fallstudier – tillämpningsfrågor – som jag uppställer i *kapitel 4* beträffande sammansatta transaktioner avseende varor och/eller tjänster. Dessa frågor avser fall där skatteobjektet innehåller prestationer av olika karaktär med avseende på huruvida de är beskattningsbara transaktioner eller undantagna från skatteplikt eller omfattas av olika skattesatser.

I *kapitel 5* sammanfattar jag studien i detta arbete av mervärdesskatterätten beträffande begreppen vara och tjänst och sammansatta transaktioner avseende varor och/eller tjänster, och lämnar några avslutande synpunkter.

I *kapitel 6* redogör jag för de lagrum i förslaget till en ny mervärdesskattelag (NML) som lämnades i juni 2020 i SOU 2020:31 för vilka jag lämnar förslag till ändringar i motsvarande regler i ML.

2. SKATTEOBJEKTET OCH BEGREPP I ML I FÖRHÅLLANDE TILL EU-RÄTTEN

2.1 INLEDNING

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.⁵⁰

Personer		
Beskattningsbara personer [ML och mervärdesskattedirektivet]		Andra: konsumenter/skattebärare
Omsättning av vara eller tjänst (ML)/ Leverans av vara eller tillhandahållande av tjänst (mervärdesskattedirektivet)		
Skattepliktig	Från skatteplikt kvalificerat undantagen	Från skatteplikt okvalificerat undantagen
Avdragsrätt för ingående moms	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		

Huvudregeln i ML för vem som är skyldig att betala mervärdesskatt (skattskyldig) finns i 1 kap. 2 § första st. 1, med hänvisning till 1 § första st. 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 1 kap. 2 § första st. 1 ML respektive enligt huvudregeln i art. 193 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.⁵¹

⁵⁰ Jfr Forssén 2019a, avsnitt 11 100 000. Jfr även Forssén 2011, avsnitt 1.1.1 och Forssén 2013, avsnitt 3.2.

⁵¹ Jfr art. 194, 197.2, 199, 199a, 199b.1, 201, 204.1 och 205 i mervärdesskattedirektivet.

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,⁵²
- 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.⁵³

I denna studie behandlar jag i första hand frågor om skatteobjektet.⁵⁴ Karaktären på den vara eller tjänst som en beskattningsbar person omsätter enligt ML respektive levererar eller tillhandhåller enligt mervärdesskattedirektivet kan vara skattepliktig/beskattningsbar eller så kan undantag från skatteplikt gälla. Om karaktären på prestationerna är både skattepliktig/beskattningsbar och i vissa fall undantag från skatteplikt gäller, har den beskattningsbara personen en blandad verksamhet. Eftersom bestämningen av skatteobjektets karaktär bestämmer i vilken mån avdragsrätt för ingående moms föreligger i en beskattningsbar persons ekonomiska verksamhet, och inte tvärtom, bortser jag dock, som nämnts,⁵⁵ i denna studie från rättighetssidan i momshänseende hos säljaren av en vara och/eller tjänst. och exempelvis från frågor om blandad verksamhet hos denne.

Däremot berör jag, som också nämnts,⁵⁶ i fallstudierna avseende sammansatta transaktioner hos en säljare vad olika bedömningar av huruvida fråga är om en sådan transaktion föreligger, och om i så fall ersättningen avser en enda prestation eller ska delas, och vad det betyder beroende på avdragsrätten för ingående moms hos köparen. Därvidlag uppställer jag antaganden om huruvida köparen är en konsument, och således saknar avdragsrätt, eller är en beskattningsbar person, som antas ha full avdragsrätt, ingen avdragsrätt eller rätt till avdrag efter skälig grund om denne har en blandad verksamhet.

Moms koncernredovisas inte, vilket gäller som en allmän princip i ML och mervärdesskattedirektivet. Det följer av att uttrycket *den som* används i huvudregeln om skattesubjektet, dvs. om vem som är beskattningsbar person, enligt 4 kap. 1 § första st. första men. ML och art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet. Varje subjekt ska bedömas

⁵² Jfr 4 kap. 1 § första st. första men. ML resp. art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet.

⁵³ Jfr 2 kap. 1 § första st. 1 och tredje st. 1 ML resp. art. 2.1 a och c i mervärdesskattedirektivet.

⁵⁴ Jfr avsnitten 1.2 och 1.3.

⁵⁵ Se avsnitt 1.4.

⁵⁶ Se avsnitt 1.4.

för sig, när det gäller skyldigheten att betala moms. Denna allmänna princip gällde redan innan den direktivbestämmelsen infördes ordagrant i nämnda regel i ML, genom SFS 2013:368 den 1 juli 2013.⁵⁷ Det framgår av att uttrycket *den som* används också i huvudregeln om vem som är skattskyldig i 1 kap. 2 § första st. 1 ML och av att uttrycket *den beskattningsbara person som* används i huvudregeln för vem som är betalningsskyldig i art. 193 i mervärdesskattedirektivet samt av att ordet *denne* används avseende beskattningsbar person i art. 2.1 a och c i mervärdesskattedirektivet.⁵⁸ Frågorna i detta arbete som avser skatteobjektet prövas således utifrån den premissen att varje subjekt erhåller sin ersättning för den prestation som består i skatteobjektet.

Jag har redan konstaterat att huvudregeln om beskattningsunderlaget i 7 kap. 2 § ML är förenlig med huvudregeln för bestämningen av beskattningsunderlaget för leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster i art. 73 i mervärdesskattedirektivet. Enligt båda reglerna utgörs beskattningsunderlaget för en skattepliktig omsättning av vara eller tjänst av ersättningen som säljaren ska erhålla från köparen, och med ersättning förstås då allt det som säljaren har erhållit eller ska erhålla för varan eller tjänsten från köparen eller en tredje part, inklusive bidrag som är direkt kopplade till priset för varan eller tjänsten.⁵⁹

Eftersom huvudregeln är att moms inte koncernredovisas och undersökningen i detta arbete angående skatteobjektet i förstone avser begreppen vara och tjänst i förhållande till huvudreglerna för leverans av varor respektive tillhandahållande av tjänster i art. 14.1 respektive 24.1 i mervärdesskattedirektivet, varvid den analysen sker utan att rätten till avdragsrätt berörs, bortser jag i den fortsatta framställningen såväl från frågor om EU-konformiteten med reglerna om mervärdesskattegrupper i 6 a kap. ML som från frågor om EU-konformiteten med reglerna i 7 kap. 3 a-3d §§ ML om omvärdering av ersättningen i fall av transaktioner mellan så kallade förbundna parter, där under- eller överprissättning av varen eller tjänsten sker och någon av parterna har en blandad verksamhet i momshänseende.⁶⁰

⁵⁷ Jfr även prop. 2012/13:124 (Beskattningsbar person – en teknisk anpassning av mervärdesskattelagen) s. 1, 71 och 95.

⁵⁸ Jfr Forssén 2013, avsnitt 3.2

⁵⁹ Jfr avsnitt 1.2.

⁶⁰ Reglerna om mervärdesskattegrupper resp. om omvärdering av ersättning mellan förbundna parter infördes i ML genom SFS 1998:346, den 1 juli 1998, resp. SFS 2007:1376, den 1 januari 2008, och baseras på fakultativa bestämmelser i mervärdesskattedirektivet, nämligen art. 11 resp. 80 i direktivet. Art. 11 motsvarar tidigare art. 4.4 andra och tredje st. i EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv (77/388/EEG). Med anledning av EU-målet C-412/03 (Hotel Scandic Gåsabäck), där förhandsavgörande inhämtades av Högsta förvaltningsdomstolen (HFD) i förhandsbeskedet RÅ 2005 not. 51, ändrades de allmänna bestämmelserna om uttag i ML den 1 januari 2008, genom SFS 2007:1376, så att det numera måste vara fråga om

Av nyss nämnda anledning bortser jag i den fortsatta framställningen även från regeln om undantag från skatteplikt för omsättning av *vissa interna* tjänster i 3 kap. 23 a § ML, som närmast motsvaras av art. 132.1 f i mervärdesskattedirektivet. Regeln infördes i ML genom SFS 1998:346 samtidigt med reglerna om mervärdesskattegrupper i 6 a kap. ML, och är – till skillnad från reglerna i 6 a kap. – obligatorisk. Undantaget från skatteplikt för vissa interna tjänster enligt 3 kap. 23 a § ML ska därför tillämpas restriktivt, och gäller endast för omsättning av tjänster som tillhandahålls inom en fristående sammanslutning av fysiska eller juridiska personer, om verksamheten i övrigt inte medför skattskyldighet.⁶¹ Exempelvis gäller undantaget inom sjukvårdsområdet för omsättning av tjänster vilka fristående yrkesgrupper med medicinsk eller liknande karaktär tillhandahåller sina medlemmar och som avser deras undantagna verksamhet.⁶²

Eftersom jag begränsar studien i detta arbete av begreppen vara och tjänst enligt ML vid sammansatta transaktioner till att beakta huvudreglerna för leverans av varor respektive tillhandahållande av tjänster i art. 14.1 respektive 24.1 i mervärdesskattedirektivet, utgår jag också från huvudreglerna om beskattningsunderlag och ersättning enligt ML. Jag utgår således i den fortsatta framställningen från att fråga är om omsättning av vara eller tjänst mot betalning eller mot inbyte av något som kan värderas i pengar. Jag bortser från frågor om beskattningsunderlaget enligt art. 74-77 i direktivet, dvs. bortser från frågor beträffande uttagssituationer eller överföring av vara till annan medlemsstat, om inte annat anges.⁶³ Därmed är det för den fortsatta framställningen i första hand av intresse att jag, som nämnts, har konstaterat att huvudregeln om beskattningsunderlaget i 7 kap. 2 § ML är förenlig med huvudregeln för bestämningen av beskattningsunderlaget för leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster i art. 73 i mervärdesskattedirektivet.

I detta kapitel tolkar jag sålunda i första hand innebörden av begreppen vara och tjänst enligt 1 kap. 6 § ML i förhållande till huvudreglerna för

ett gratistillhandahållande och inte bara en underprissättning, för att uttagsbeskattning i ML ska tillämpas. Genom SFS 2007:1376 infördes samtidigt reglerna om omvärdering av ersättning mellan förbundna parter vid under- eller överprissättning, men dessa regler är självständiga och utgör inte ett alternativ till uttagsreglerna. Jfr Forssén 2011, avsnitt 3.5.2.1 och Forssén 2013, avsnitt 6.4.3.

⁶¹ Jfr Forssén 2019a, avsnittet 12 202 022. Jfr även Momshandboken Enligt 2001 års regler, Norstedts Juridik, Stockholm 2001 (cit. Forssén 2001) s. 100 och 101. Fulltext i open access på www.forssen.com.

⁶² Jfr prop. 1997/98:148 (Gruppreregistrering i mervärdesskattesystemet, m.m.) s. 63 och 64 och EU-målet 348/87 (SUFA) samt även Forssén 2001 s. 100 och 101.

⁶³ Jfr avsnitten 1.2 och 1.4.

leverans av varor respektive tillhandahållande av tjänster i art. 14.1 respektive 24.1 i mervärdesskattedirektivet.

- Om begreppen vara och tjänst i ML inte är förenliga med huvudreglerna om leverans av varor och tillhandahållande av tjänster enligt direktivet, lämnar jag förslag *de lege ferenda* till ändringar i ML.
- Om ML begreppen vara och tjänst i ML visar sig vara EU-konforma, går jag vidare utan att lämna något förslag om ändringar av de båda begreppen i ML, och uppställer vissa tillämpningsfrågor för dem i samband med sammansatta transaktioner. Dessa frågor gäller fall där skatteobjektet innehåller prestationer av olika karaktär med avseende på huruvida de är beskattningsbara transaktioner eller undantagna från skatteplikt eller omfattas av olika skattesatser.⁶⁴

Tillämpningsfrågorna beträffande sammansatta transaktioner gäller avgörandet av om priset – ersättningen – avser en enda prestation eller om den ska delas upp i olika varor och/eller tjänster med avseende på olikheter bestående i att transaktionerna är beskattningsbara eller undantagna från skatteplikt eller omfattas av olika skattesatser. För att genomföra fallstudierna avseende sammansatta transaktioner i kapitel 4 skapar jag i kapitel 3 ett verktyg.⁶⁵ I detta kapitel går jag dock först igenom följande frågor, för att kunna tolka om begreppen vara och tjänst i ML är förenliga med huvudreglerna om leverans av varor och tillhandahållande av tjänster enligt mervärdesskattedirektivet.

- I avsnitt 2.2 nämner jag skattesubjektet och skatteobjektet som de nödvändiga rekvisiten för skyldighet att betala mervärdesskatt enligt huvudregeln i ML i förhållande till de båda övriga fallen av skattskyldighet enligt ML. Detta för att framhålla att frågorna om skatteobjektet i denna studie behandlas från en beskattningsbar persons perspektiv, och inte med avseende på de fall där en vanlig privatperson kan omfattas av skyldighet att betala mervärdesskatt.
- I avsnitt 2.3.1 tolkar jag sedan huruvida begreppen vara och tjänst i 1 kap. 6 § ML har stöd i EU-rätten, varvid både primärrätten och sekundärrätten beaktas. EU-rätten består i primärrätt och sekundärrätt. Primärrätten av intresse här är framför allt fördragen.⁶⁶ EU:s institutioner utfärdar de

⁶⁴ Jfr avsnitt 1.3.

⁶⁵ Jfr avsnitten 1.3 och 1.7.

⁶⁶ Jfr avsnitt 1.6.

sekundärrättsliga rättsakterna, vilka består i förordningar och direktiv samt i beslut och yttranden.⁶⁷ Med stöd av art. 288 FEUF tillskapas sekundärrätten av EU:s institutioner, varför sekundärrätten ibland också kallas för derivativ (härledd) rätt. Primärrätten är ytterst tillskapad av EU:s medlemsstater, och har således företräde framför sekundärrätten. Förordningar och direktiv, såsom tillämpningsförordningen och mervärdesskattedirektivet, samt beslut är, till skillnad från rekommendationer och yttranden, bindande för medlemsstaterna.⁶⁸

Något problem med avseende på förhållandet mellan primärrätten och sekundärrätten uppstår inte i förevarande sammanhang, eftersom FEUF kompletterar mervärdesskattedirektivet vid prövningen i avsnitt 2.3.1 av begreppen vara och tjänst i mervärdesskattedirektivet, där någon definition av de båda begreppen inte finns, utan direktivet i stället definierar vad som avses med leveranser av varor och tillhandahållande av tjänster, varvid, som nämnts, huvudreglerna i art. 14.1 och 24.1 beaktas.

I avsnitt 2.3.2 går jag dessutom igenom om gränsdragningen mellan vara och tjänst enligt 1 kap. 6 § ML får anses EU-konform också med hänsyn till att fastigheter omfattas av varubegreppet i 1 kap. 6 § första men. ML. Även om jag konstaterar att ML är EU-konform i det hänseendet, berör jag i avsnitten 2.7.1 och 2.7.2 vissa problem som ändå kan kvarstå på temat EU-konformitet med ML, när det gäller bestämningen av mervärdesbeskattningens omfattning på fastighetsområdet.

- I avsnitt 2.4 går jag igenom huvudregeln om tillhandahållande av tjänster i art. 24.1 i mervärdesskattedirektivet särskilt utifrån de tillämpningsföreskrifter som har fastställts för den direktivbestämmelsen i art. 8 och 9 i tillämpningsförordningen. En tjänst kan avse en vara, men en tjänst kan också avse en annan tjänst. Frågorna gäller i första hand om det går att bestämma någon särskild kategori av tjänster utifrån den analysen, och som kan användas i samband med att jag skapar verktyget i kapitel 3 för att genomföra fallstudierna avseende sammansatta transaktioner i kapitel 4, respektive om det finns

⁶⁷ Jfr art. 288 FEUF. EU:s institutioner är enligt art. 13.1 FEU: Europaparlamentet, Europeiska rådet, Rådet, Europeiska kommissionen, Europeiska unionens domstol, Europeiska centralbanken och Revisionsrätten.

⁶⁸ Jfr även Forssén 2013, avsnitt 1.2.3.

någon särskild tjänst att bedöma i samband med analysen av tillämpningsproblemen.

I ingressen till en rättsakt, såsom mervärdesskattedirektivet eller tillämpningsförordningen, anges skälen – motiven – för reglerna däri. Skälen i ingressen kan ge stöd för tolkningen av artiklarna i rättsakten, men dessa gäller framför en pkt i skälen till rättsakten om den skulle strida mot själva artikelns ordalydelse.⁶⁹

- Huvudregeln om beskattningsunderlaget i 7 kap. 2 § ML är, som nämnts ovan i detta avsnitt, förenlig med huvudregeln för bestämningen av beskattningsunderlaget för leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster i art. 73 i mervärdesskattedirektivet. Enligt båda huvudreglerna utgörs beskattningsunderlaget för en skattepliktig omsättning av vara eller tjänst av ersättningen som säljaren ska erhålla från köparen. I avsnitt 2.5.1 bedömer jag om huvudreglerna för *omsättning av vara* och *omsättning av tjänst* i ML är förenliga med huvudreglerna för de transaktioner som ska vara föremål för mervärdesskatt enligt mervärdesskattedirektivet, när det gäller användningen av begreppet ersättning i det hänseendet.
- I avsnitt 2.5.2 berör jag begreppet ersättning beträffande beskattningsgrundande händelse och mervärdesskattens utkrävbarhet, och bedömer om det finns någon tillämpningsfråga angående skatteobjektet och engångsersättningar, och om den i så fall ska behandlas i detta arbete.
- Beträffande de beskattningsbara transaktionerna enligt mervärdesskattedirektivet finns fastställda föreskrifter i art. 6, 6a, 6b, 7, 8, 9 och 9a i rådets tillämpningsförordning för tillämpningen av art. 24-29 i mervärdesskattedirektivet beträffande tillhandahållande av tjänster. I avsnitt 2.6 tar jag upp problem med att det sålunda finns två rättsakter från EU angående innebörden av tillhandahållande av tjänster.
- I avsnitten 2.7.1 och 2.7.2 berör jag, som nämnts, vissa problem beträffande huruvida ML är EU-konform när det gäller bestämningen av mervärdesbeskattningens omfattning på fastighetsområdet, vilka kan kvarstå även om jag skulle konstatera i avsnitt 2.3.2 att gränsdragningen mellan vara och tjänst enligt 1 kap. 6 § ML är EU-konform också med hänsyn till att fastigheter omfattas av begreppet vara i första men. i lagrummet.

⁶⁹ Jfr även Forssén 2019a, avsnitt 12 216 113.

- I avsnitt 2.8 drar jag slutsatser, mot bakgrund av genomgången i avsnitten 2.2-2.7.2, beträffande skatteobjektet, och huruvida bestämningen av det i ML är förenlig med mervärdesskattedirektivet och i vilka hänseenden som jag lämnar förslag *de lege ferenda* när så inte är fallet. Med hänsyn till dessa konklusioner går jag vidare i kapitel 3 med att skapa ett verktyg för vissa fallstudier – tillämpningsfrågor – som jag uppställer i *kapitel 4* beträffande sammansatta transaktioner avseende varor och/eller tjänster.⁷⁰

2.2 BESKATTNINGSBAR PERSON

Genom SFS 2013:368 upphävdes den 1 juli 2013 kopplingen till inkomstskatterätten för bestämningen av skattesubjektet enligt ML. Numera innehåller huvudregeln för vem som är beskattningsbar person enligt ML, dvs. 4 kap. 1 § första st. första men., samma ordalydelse som huvudregeln för vem som är beskattningsbar person enligt mervärdesskattedirektivet, dvs. art. 9.1 första st., nämligen följande:

”Med beskattningsbar person avses den som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat.”

Det grundläggande syftet med momsens är att skilja företagarna, de beskattningsbara personerna, från konsumenterna, det vill säga från vanliga privatpersoner eller anställda hos ett företag.⁷¹ En vanlig privatperson kan inte bli skyldig att betala mervärdesskatt på en skattepliktig omsättning av en vara eller tjänst, eftersom denne inte agerar i egenskap av beskattningsbar person vid försäljning av varan eller tjänsten, exempelvis vid försäljningen av sin egen privata cykel.

Att objektet är skattepliktigt enligt ML eller beskattningsbart enligt mervärdesskattedirektivet är en nödvändig förutsättning för att en omsättning enligt ML eller leverans av vara eller ett tillhandhållande av tjänst enligt mervärdesskattedirektivet, men den är inte tillräcklig för att medföra att personen som gör omsättningen, levererar varan eller tillhandahåller tjänsten ska bli skattskyldig enligt ML eller betalningsskyldig enligt mervärdesskattedirektivet. Vederbörande måste också ha karaktären av beskattningsbar person enligt 4 kap. 1 § första st. första men. ML och art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet.

⁷⁰ Jfr avsnitten 1.3 och 1.7.

⁷¹ Jfr avsnitt 1.1.

Det är sålunda underförstått vid den fortsatta framställningen att frågorna om skatteobjektet behandlas från en beskattningsbar persons perspektiv, eftersom frågorna, om inte annat anges, gäller huvudregeln för vem som är skattskyldig enligt 1 kap. 2 § första st. 1 ML, där hänvisning sker till skattskyldighetens uppkomst enligt 1 § första st. 1 vid omsättning inom landet av varor eller tjänster som är skattepliktig och görs av en beskattningsbar person i denna egenskap. En konsument kan bara bli skattskyldig vid skattepliktigt unionsinternt förvärv av varor, under vissa förutsättningar, respektive vid sådan import av varor till landet som är skattepliktig, dvs. enligt 1 kap. 2 § andra st. 5 ML, med hänvisning till 1 § första st. 2, respektive enligt 1 kap. 2 § andra st. 6 och 1 § första st. 3 ML. Härigenom framhåller jag att frågorna om skatteobjektet i denna studie behandlas från en beskattningsbar persons perspektiv, och inte med avseende på de fall där en vanlig privatperson kan omfattas av skyldighet att betala mervärdesskatt.

2.3 VAROR OCH TJÄNSTER⁷²

2.3.1 Allmänt

Mervärdesskattedirektivet innehåller inte någon självständig definition av begreppen vara respektive tjänst. I stället ger mervärdesskattedirektivet en indirekt uppfattning av vad som förstås med de båda begreppen, genom att det innehåller bestämmningar av vad som förstås med *leverans av varor* respektive *tillhandahållande av tjänster*.

Köplagen (1990:931) saknar betydelse för gränsdragningen mellan vara och tjänst. I momsens värld räcker det att veta att en vara är något som fysiskt kan beröras (inklusive fastigheter) plus gas, värme, kyla och elektrisk kraft. Allting annat som kan tillhandahållas är tjänster.⁷³ För övrigt har EU-kommissionen den 11 oktober 2011 lämnat ett förslag till en gemensam europeisk köplag baserad på valfrihet.⁷⁴

Enligt huvudreglerna för vad som utgör beskattningsbara transaktioner enligt art. 14.1 och 24.1 i mervärdesskattedirektivet avses med:

- *leverans av varor*, överföring av rätten att såsom ägare förfoga över materiella tillgångar;⁷⁵ och

⁷² Jfr även Forssén 2019a, avsnitt 12 201 010.

⁷³ Jfr Forssén 2001 s. 46.

⁷⁴ Se www.europa.eu. Jfr även Produktansvar – introduktionsbok: Tredje upplagan, av Björn Forssén, Eget förlag, Stockholm 2019 (cit. Forssén 2019e), avsnitt 4.2 och Forssén 2019a, avsnitt 12 201 010. Båda finns i fulltext i open access på www.forssen.com.

⁷⁵ Jfr art. 14.1 i mervärdesskattedirektivet.

- *tillhandahållande av tjänster*, varje transaktion som inte utgör leverans av varor.⁷⁶

I 1 kap. 6 § ML definieras dock begreppen vara respektive tjänst, nämligen enligt följande:

- ”Med *vara* förstås materiella ting, bland dem fastigheter och gas, samt värme, kyla och elektrisk kraft”.⁷⁷
- ”Med *tjänst* förstås allt annat som kan tillhandahållas”.⁷⁸

I sekundärrätten på momsområdet finns stöd för den självständiga definitionen av vara i 1 kap. 6 § första men. ML, nämligen i art. 15.1 i mervärdesskattedirektivet, vars lydelse återges nedan. Där anges att el, gas, värme eller kyla och liknande *ska* likställas med materiella tillgångar.

Art. 15.1 i mervärdesskattedirektivet

”El, gas, värme eller kyla och liknande ska likställas med materiella tillgångar.”

Dessutom anges i art. 15.2 i mervärdesskattedirektivet, vars lydelse återges nedan, att medlemsstaterna *får* betrakta som materiella tillgångar.

Art. 15.2 i mervärdesskattedirektivet

”Medlemsstaterna får betrakta följande som materiella tillgångar

- a) Vissa rättigheter i fast egendom.
- b) Sakrätter som ger innehavaren nyttjanderätt till fast egendom.
- c) Aktier eller motsvarande som ger innehavaren rättsliga eller faktiska rättigheter såsom ägare eller innehavare av fast egendom eller del därav.”

Även om mervärdesskattedirektivet inte innehåller någon självständig definition av begreppen vara respektive tjänst ger således mervärdesskattedirektivets bestämning av materiella tillgångar stöd för

⁷⁶ Jfr art. 24.1 i mervärdesskattedirektivet.

⁷⁷ Se 1 kap. 6 § första men. ML.

⁷⁸ Se 1 kap. 6 § andra men. ML.

definitionen av vara i 1 kap. 6 § första men. ML. Den självständiga definitionen av materiella tillgångar i mervärdesskattedirektivet motsvarar innehållet för definitionen av vara i ML.

Emellertid saknas det stöd i sekundärrätten på momsområdet för definitionen av tjänst enligt 1 kap. 6 § andra men. ML. Det saknas inte bara en självständig definition av begreppet tjänst i mervärdesskattedirektivet, utan direktivet ger inte heller någon understödande ledning för bestämningen av begreppet tjänst. Det finns dock i princip ett primärrättsligt stöd för definitionen av tjänst i ML, genom art. 57 första st. FEUF,⁷⁹ enligt följande:

- Art. 57 första st. FEUF har följande lydelse:

”Som ’tjänster’ i fördragens mening ska anses prestationer som normalt utförs mot ersättning, i den utsträckning de inte faller under bestämmelserna om fri rörlighet för varor, kapital och personer”.

Art. 57 FEUF överensstämmer med 1 kap. 6 § andra men. ML, genom att den negerade bestämningen av tjänster medför att de inte omfattar prestationer som faller under den fria rörligheten för varor. Däremot brister jämförelsen mellan 1 kap. 6 § andra men. ML och art. 57 FEUF såtillvida att även friheterna som avser personer och kapital utesluts från begreppet tjänst enligt art. 57 FEUF. Uthyrning av personal utgör ett exempel på en beskattningsbar transaktion enligt huvudregeln därom i art. 24.1 i mervärdesskattedirektivet, och en finansiell transaktion skulle också vara en beskattningsbar transaktion om inte undantag från skatteplikt stipulerades för finansiella transaktioner i art. 135.1 d-f i mervärdesskattedirektivet.

För övrigt får också nämnas att det finns hänvisningar till primärrätten och art. 60 Romfördraget – numera art. 57 FEUF – i sekundärrätten på andra områden än mervärdesskattens, när det gäller bestämningen av begreppet tjänst. I en rapport från EU-kommissionen på området informationssamhällets tjänster nämns att begreppet tjänst definieras i punkt 19 i ingressen till direktiv 98/48/EG med hänvisning till art. 60 Romfördraget.⁸⁰

I grunden ger således art. 57 första st. FEUF ett principiellt stöd för definitionen av tjänst enligt 1 kap. 6 § andra men. ML. Detta

⁷⁹ Art. 57 FEUF motsvarades i Fördraget om EG av art. 50 och i Romfördraget av art. 60.

⁸⁰ Se avsnitt 3.1 i kommissionens rapport KOM (2003) 69 slutlig.

primärrättsliga stöd beläggs också indirekt av sekundärrätten på momsområdet, genom att vad som utgör *tillhandahållande av tjänster* bestäms enligt huvudregeln i art. 24.1 i mervärdesskattedirektivet negerat så att därmed avses ”varje transaktion som inte utgör leverans av varor”. Eftersom definitionen av vara i ML överensstämmer med definitionen i mervärdesskattedirektivet, och den negerade bestämningen av tjänster i förhållande till prestationer som omfattas av den fria rörligheten för varor enligt primärrätten i grunden överensstämmer med bestämningen av vad som enligt mervärdesskattedirektivet utgör tillhandahållande tjänster, vilken också sker negerat och i förhållande till vad som utgör leverans av varor enligt direktivet, är definitionen av tjänst i ML förenlig med EU-rätten. Även om mervärdesskattedirektivet inte innehåller någon självständig definition av begreppen vara respektive tjänst ger således primärrättens bestämning av vad som i grunden förstås med tjänst jämte mervärdesskattedirektivets bestämning av vad som förstås med tillhandahållande av tjänster stöd för definitionen av tjänst i 1 kap. 6 § andra men. ML.

Det som redan här kan konstateras ge upphov till en icke EU-konform bestämning av skatteobjektet i ML är att det i 1 kap. 3 § tredje st. första men. definieras vad som avses med *leverans av en vara*. Jag återger lydelsen av lagrummet här.

1 kap. 3 § tredje st. första men. ML, lydelse enligt SFS 2018:1333

”Med leverans av en vara förstås att varan avlämnas eller att den sänds till en köpare mot postförskott eller efterkrav.”

Bestämmelsen antyder, genom bruket av ordet avlämnas, att det skulle krävas ett sakrättsligt moment, såsom tradition av varan, för att en leverans av vara är för handen. Av huvudregeln i art. 14.1 i mervärdesskattedirektivet avseende *leverans av varor* framgår inte någon sådan begränsning, utan det räcker med att en leverans anses ske obligationsrättsligt sett. Det följer av att direktivbestämmelsen, såsom framgår ovan, anger att med *leverans av varor* avses ”överföring av rätten att såsom ägare förfoga över materiella tillgångar”. Jag hänvisar härvidlag även till Ek 2019, som hänvisar till att EU-domstolen anser, baserat på ordalydelsen av föregångaren till art. 14.1, dvs. art. 5.1 i sjätte momsdirektivet (77/388/EEG), att leveransbegreppet inte kan hänföra sig till äganderättsövergångar i enlighet med formkrav i nationella rättsordningar. Enligt EU-domstolen omfattar begreppet samtliga övergångar av materiell egendom från en part till en annan som ger köparen en möjlighet att faktiskt förfoga över egendomen som om

han var dess ägare.⁸¹ Jag delar den uppfattningen. Sålunda föreslår jag *de lege ferenda* att 1 kap. 3 § tredje st. första men. utmönstras ur ML, vilket bör tas i beaktande för den fortsatta framställningen.

2.3.2 Fastighetsbegreppet

Gränsdragningen mellan vara och tjänst i ML är enligt min uppfattning EU-konform även med beaktande av att fastigheter omfattas av varubegreppet i 1 kap. 6 § första men., varvid jag får nämna följande.

I forskningen om tull har anförts att varubegreppet erhöll ”samma konstruktion som inom EU”, genom att ML den 1 juli 1994 ersatte GML.⁸² I en artikel nämner jag att varubegreppet därigenom EU-anpassades så att 1 kap. 6 §, som anger vad som förstås med varor respektive tjänster enligt ML, även anger att också fastigheter utgör varor.⁸³

Begreppet vara enligt 1 kap. 6 § första men. ML inkluderar således, beträffande materiella ting, fastigheter. Genom SFS 2016:1208 ändrades den 1 januari 2017 bestämningen av begreppet fastighet enligt 1 kap. 11 § ML, så att kopplingen till fastighetsbegreppet i jordabalken (1970:994), JB, slopades.⁸⁴ Lagrummet 1 kap. 11 § i ML har följande lydelse:

1 kap. 11 § ML, lydelse enligt SFS 2016:1208

”Med fastighet avses fast egendom enligt artikel 13b i 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.”

För bestämningen av begreppet *fastighet* i ML hänvisar således 1 kap. 11 § numera till begreppet *fast egendom* (eng., *immovable property*) enligt art. 13b I tillämpningsförordningen, i stället för till det snävare begreppet *fastighet* i JB. Art. 13b infördes i tillämpningsförordningen genom förordningen (EU) nr 1042/2013, dvs. med tillämpning från och med den 1 januari 2015.⁸⁵ Art. 13 b i tillämpningsförordningen har följande lydelse:

⁸¹ Jfr EU-målet 320/88 (Safe) pkt 6 och 7, och hänvisning till målet i Ek 2019 s. 148.

⁸² Jfr avsnitt 1.5 ang. hänvisning till Moëll 1996 s. 38.

⁸³ Jfr prop. 1993/94:99 (Ny mervärdesskattelag) s. 107, vartill jag hänvisar i min artikel i SvSkT 2017 s. 309-320, Vissa momsfrågor avseende fastighetsområdet (cit. Forssén 2017b) s. 309. Fulltext i open access på www.forssen.com. Se avsnitt 2.3.1 ang. lydelsen av 1 kap. 6 § ML.

⁸⁴ Jfr Forssén 2017b s. 310.

⁸⁵ Jfr avsnitt 2.6.

Art. 13b i tillämpningsförordningen

”Vid tillämpningen av direktiv 2006/112/EG ska med *fast egendom* avses följande:

- a) Varje bestämd del av jorden, på eller under dess yta, som det är möjligt att äga eller besitta.
- b) Varje byggnad eller konstruktion som har fästs vid eller i marken, ovan eller under havsnivån, och som varken kan monteras ned eller flyttas med lätthet.
- c) Varje föremål som har installerats och ingår som en integrerad del av en byggnad eller konstruktion och utan vilken byggnaden eller konstruktionen är ofullständig, exempelvis dörrar, fönster, tak, trappor och hissar.
- d) Varje föremål, utrustning eller maskin som är varaktigt installerad i en byggnad eller konstruktion och som inte kan flyttas utan att byggnaden eller konstruktionen förstörs eller förändras.”

Att definitionen av fastighet i 1 kap. 11 § ML har ersatts med en hänvisning till fast egendom enligt art. 13b i tillämpningsförordningen anser lagstiftaren som ändamålsenligt, eftersom hänvisningen till tillämpningsförordningen är dynamisk, dvs. avser den vid varje tidpunkt gällande lydelsen av art. 13b i tillämpningsförordningen.⁸⁶

För gränsdragningen mellan vara och tjänst i 1 kap. 6 § ML bör kopplingen av begreppet fastighet till fast egendom enligt art. 13b i tillämpningsförordningen innebära att den gränsdragningen blir EU-konform. Tjänster som tidigare avsåg fast egendom, och ansågs utgöra tjänster på grund av att kopplingen av fastighetsbegreppet i ML till JB medförde en snävare bestämning av begreppet vara än vad som följer utifrån begreppet fast egendom, definieras numera som vara genom kopplingen av fastighetsbegreppet till art. 13b i tillämpningsförordningen, vilket innebär att gränsdragningen mellan vara och tjänst på fastighetsområdet är EU-konform.

Även om gränsdragningen mellan vara och tjänst enligt 1 kap. 6 § ML får anses EU-konform på fastighetsområdet, genom kopplingen av begreppet fastighet till art. 13b i tillämpningsförordningen, kan vissa problem beträffande huruvida ML är EU-konform när det gäller

⁸⁶ Jfr prop. 2016/17:14 (Ny definition av fastighetsbegreppet i mervärdesskattelagen) s. 18.

bestämningen av mervärdesbeskattningens omfattning på fastighetsområdet kvarstå. Jag återkommer till dessa i avsnitten 2.7.1 och 2.7.2.

2.4 HUVUDREGELN I MERVÄRDESSKATTEDIREKTIVET OM TILLHANDAHÅLLANDE AV TJÄNSTER OCH TILLÄMPNINGSFÖRORDNINGEN

Den som överför äganderätten till en vara till en annan person gör en leverans av vara enligt huvudregeln om leverans av varor i art. 14.1 i mervärdesskattedirektivet. Om denne i stället gör en annan transaktion avseende samma vara, gör denne ett tillhandahållande av en tjänst, enligt huvudregeln om tillhandahållande av tjänster i art. 24.1 i mervärdesskattedirektivet. Tillhandahållande av en tjänst behöver dock inte avse en vara. Tillhandahållande av tjänster enligt direktivet kan avse andra tjänster, det är i så fall alltså fråga om en transaktion som inte utgör leverans av varor, enligt art. 24.1.

Tjänsterna är således svårare att tillämpa än varor, och beträffande de beskattningsbara transaktionerna enligt mervärdesskattedirektivet innehåller kapitel IV i tillämpningsförförordningen art. 6, 6a, 6b, 7, 8, 9 och 9a, vilka utgör tillämpningsföreskrifter avseende tillhandahållande av tjänster enligt art. 24-29 i mervärdesskattedirektivet.⁸⁷ Art. 8 och 9 i tillämpningsförförordningen avser tillämpningen av huvudregeln för tillhandahållande av tjänster enligt art. 24.1 i direktivet, och de har följande lydelse:

Art. 8 i tillämpningsförförordningen

”Om en beskattningsbar person endast monterar olika maskindelar som alla har försetts honom av hans kund, ska den transaktionen utgöra ett tillhandahållande av tjänster som avses i den mening som avses i artikel 24.1 i direktiv 2006/112/EG.”

Art. 9 i tillämpningsförförordningen

”Försäljningen av en option, i de fall en sådan försäljning är en transaktion inom tillämpningsområdet för artikel 135.1 f i direktiv 2006/112/EG, ska utgöra ett tillhandahållande av tjänster i den mening som avses i artikel 24.1 i det direktivet. Ett sådant tillhandahållande av tjänster ska betraktas som skilt från de underliggande transaktioner som tjänsterna hänför sig till.”

⁸⁷ I detta avsnitt berör jag art. 8 och 9 i tillämpningsförförordningen, och återkommer i avsnitt 2.6 till de övriga art. i kapitel IV i tillämpningsförförordningen.

Art. 8 i tillämpningsförordningen visar att en kategori av tillhandahållande av tjänster utgörs av att arbetet har brutits ut ur tillverkningsprocessen för att skapa en vara, och tillhandahålls av tillverkaren, som säljer sitt kunnande, medan de materiella tillgångarna – maskindelarna – ägs av kunden. Tillhandahållandet av arbetet utgör ett tillhandahållande av tjänst enligt huvudregeln i art. 24.1 i mervärdesskattedirektivet utifrån tillämpningsföreskriften i art. 8 i tillämpningsförordningen. Om vederbörande hade ägt maskindelarna också, skulle denne ha förfogat som ägare över den färdiga varan och därmed levererat en vara till kunden, enligt huvudregeln för leverans av varor i art. 14.1 i mervärdesskattedirektivet.⁸⁸

Art. 8 i tillämpningsförordningen visar således att en kategori av tjänster i enlighet med huvudregeln om tillhandahållande av tjänster i art. 24.1 i mervärdesskattedirektivet utgörs av att arbetet har brutits ut ur tillverkningsprocessen för att skapa en vara. I avsnitt 2.8 resonerar jag vidare utifrån det konstaterandet för att kunna dra slutsatser om huruvida flera sådana kategorier av tjänster kan identifieras.

Art. 9 i tillämpningsförordningen innebär att området för undantag från skatteplikt beträffande värdepappershandel enligt art. 135.1 f i mervärdesskattedirektivet begränsas, så att undantaget inte omfattar försäljningen av en option, som i och för sig utgör värdepapper, men som representerar äganderätt till varor eller sådana rättigheter eller värdepapper som avser rättigheter i fast egendom.⁸⁹

Innan tillämpningsförordningen infördes den 15 mars 2011 med tillämpning från och med den 1 juli 2011, fanns redan utvecklat i EU-domstolens rättspraxis vad domstolen anser utgör från skatteplikt undantagen värdepappershandel, nämligen följande:

- Enligt EU-målet C-2/95 (SDC) anser EU-domstolen att den från skatteplikt undantagna handeln med värdepapper omfattar handlingar som förändrar den rättsliga och finansiella situationen mellan parterna.
- Av EU-målet C-235/00 (CSC) framgick redan att undantaget i art. 135.1 f för värdepapper avser transaktioner som medför rättsliga och ekonomiska förändringar mellan parterna, varvid tillhandahållande av en tjänst som enbart är materiell, teknisk eller administrativ och som inte medför sådana förändringar mellan parterna utgör skattepliktiga transaktioner.

⁸⁸ Jfr även Forssén 2019a, avsnitt 12 213 235.

⁸⁹ Jfr art. 135.1 f med hänvisning till art. 15.2 i mervärdesskattedirektivet.

Att ange vad som redan följer av EU-domstolens rättspraxis särskilt för optioner i tillämpningsförfordningen ger uppfattningen att det skulle vara oklart huruvida en option utgör värdepapper momsmässigt sett, vilket inte är fallet. Exempelvis aktiemarknaden är en andrahandsmarknad och det finns ingen begränsning av den vad avser optioner att köpa eller sälja aktier. Det bör inte finnas någon begränsning av vad som utgör värdepapper utöver den som redan följer av sista satsen i art. 135.1 f i mervärdesskattedirektivet.

Om det ska ske någon precisering, bör den ske i mervärdesskattedirektivet, i stället för i tillämpningsförfordningen, och avse gränsdragningen mellan å ena sidan värdepapper i form av aktier och optioner etc. för vilka det finns en marknad och å andra sidan vad som kan betecknas som privaträttsliga optioner. Privaträttsliga optioner avser ofta annan egendom än aktier och ges av bolag till de anställda eller aktieägarna. Om en sådan option är personlig och inte kan överlåtas vidare, torde det vara fråga om ett beskattningsbart tillhandahållande av tjänst, enligt art. 24.1 i mervärdesskattedirektivet. En precisering av vad som omfattas av huvudregeln i art. 24.1 bör således ske genom införande av en särskild pkt i art. 24, inte genom art. 9 i tillämpningsförfordningen. Ett begrepp som värdepappershandel bör således utvecklas enbart genom EU-domstolens rättspraxis, såsom redan hade skett innan tillämpningsförfordningen infördes, genom EU-målen C-2/95 (SDC) och C-235/00 (CSC).⁹⁰

Redan före Sveriges EU-inträde 1995 anförde jag att det för en privaträttslig option inte finns någon marknad, och att utfärdandet av sådan option därför inte utgör från skatteplikt undantagen värdepappershandel.⁹¹ Jag återkommer till privaträttsliga optioner som en särskild tjänst att bedöma i samband med analysen av tillämpningsproblemen, varvid de berörs i samband med de särskilda bestämmelserna i 9 c kap. ML om skattskyldighet och undantag från skatteplikt beträffande varor i vissa lager.

⁹⁰ Jfr även Forssén 2019a, avsnitt 12 213 235.

⁹¹ Jfr Mervärdesskatt En handbok (2 uppl.), av Björn Forssén, Publica, Stockholm 1994 (cit. Forssén 1994), avsnitt 6.2.4. Fulltext i open access på www.forssen.com. Jfr även Forssén 2019a, avsnitt 12 213 235.

2.5 LEVERANS, TILLHANDAHÅLLANDE, OMSÄTTNING OCH ERSÄTTNING SAMT BESKATTNINGSGRUNDANDE HÄNDELSE OCH MERVÄRDESSKATTENS UTKRÄVBARHET

2.5.1 Leverans, tillhandahållande och omsättning samt ersättning

Leverans av varor och tillhandahållande av tjänster i mervärdesskattedirektivet motsvaras i ML av *omsättning av vara* och *omsättning av tjänst*. Enligt huvudreglerna i 2 kap. 1 § första st. 1 respektive tredje st. 1 förstås med omsättning av vara att en vara överläts mot *ersättning* respektive med omsättning av tjänst att en tjänst mot *ersättning* utförs, överläts eller på annat sätt tillhandahålls någon.

Begreppet *ersättning* används också i huvudreglerna i mervärdesskattedirektivet för vilka transaktioner som ska vara föremål för mervärdesskatt beträffande leverans av varor respektive tillhandahållande av tjänster. Det följer av art. 2.1 a respektive c i mervärdesskattedirektivet, vilka har följande lydelse:

Art. 2.1 a i mervärdesskattedirektivet

”Leverans av varor mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap.”

Art. 2.1 c i mervärdesskattedirektivet

”Tillhandahållande av tjänster mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap.”

Sålunda är huvudreglerna för *omsättning av vara* och *omsättning av tjänst* i ML förenliga med huvudreglerna för vilka transaktioner som ska vara föremål för mervärdesskatt i mervärdesskattedirektivet, eftersom begreppet *ersättning* används i samtliga dessa regler i ML och direktivet. Med hänsyn till att huvudregeln om beskattningsunderlaget i 7 kap. 2 § ML är förenlig med huvudregeln för bestämningen av beskattningsunderlaget för leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster i art. 73 i mervärdesskattedirektivet, genom att beskattningsunderlaget enligt dessa båda huvudregler utgörs av ersättningen som säljaren ska erhålla från köparen för varan eller tjänsten, blir därmed användningen av begreppet *ersättning* i ML förenlig med användningen av samma begrepp i mervärdesskattedirektivet för bestämningen av den mervärdesskatt som ska betalas av den beskattningsbara person som säljer varan eller tjänsten.

2.5.2 Beskattningsgrundande händelse och mervärdesskattens utkrävbarhet

Enligt art. 62 i mervärdesskattedirektivet avses med *beskattningsgrundande händelse* respektive *mervärdesskattens utkrävbarhet*:

- den händelse genom vilken de rättsliga villkoren för att moms ska bli utkrävbar är uppfyllda, respektive
- att staten enligt lag får rätt att vid en given tidpunkt kräva moms från den person som är betalningsskyldig för skatten, vilket dock inte hindrar att tidpunkten för betalning får skjutas upp.

Enligt huvudregeln i art. 63 i mervärdesskattedirektivet inträffar den beskattningsgrundande händelsen som gör att momsen blir utkrävbar vid den tidpunkt då leveransen av varorna eller tillhandahållandet av tjänsterna äger rum.

Genom att momsen blir utkrävbar för staten gentemot en beskattningsbar person som är säljare av en vara eller en tjänst, inträder i princip avdragsrätt för momsen hos en förvärvare av varan eller tjänsten, eftersom leveransen eller tillhandahållandet sålunda har ägt rum, förutsatt att förvärvaren är en beskattningsbar som har avdragsrätt eller återbetalningsrätt för förvärv eller import i sin ekonomiska verksamhet.⁹² Enligt art. 167 i mervärdesskattedirektivet gäller på så sätt en reciprocitetsprincip.

Reciprocitetsprincipen är en av de principer som medför att en princip om en neutral moms upprätthålls. Neutralitetsprincipen på momsområdet anses härröra från art. 2 i EG:s första mervärdesskattedirektiv (67/227/EEG), som har ersatts av art. 1.2 i mervärdesskattedirektivet. Dessa principer är beståndsdelarna i mervärdesskatteprincipen enligt EU-rätten, och kan utläsas ur art. 1.2 som nämnda reciprocitetsprincip och principen om en generell avdragsrätt och övervältringsprincipen.

Enligt pkt 5 första men. i ingressen till mervärdesskattedirektivet blir ett mervärdesskattesystem enklast och mest neutralt när momsen tas på ett så allmänt sett 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

⁹² Jfr art. 167, 168 a och 169 i mervärdesskattedirektivet.

tillhandahålls av inblandade företag i en sådan förädlingskedja, inte betalar skatt på skatten, dvs. så kallade kumulativa effekter bör undvikas för att momsen ska vara neutral både konkurrensmässigt och konsumtionsmässigt sett.⁹³ Omfattningen av regler om undantag från skatteplikt i 3 kap. ML ska tolkas restriktivt, då EU-domstolens praxis anger så beträffande art. 131–137 i mervärdesskattedirektivet om undantag från skatteplikt för vissa transaktioner.⁹⁴

Av art. 64.1 i mervärdesskattedirektivet följer att leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster som sker kontinuerligt över en viss tidsperiod (successiva leveranser eller tillhandahållanden) ska anses äga rum vid utgången av de perioder till vilka avräkningar eller betalningar för dem hänför sig. Emellertid följer av art. 64.2 i direktivet att medlemsstaterna får föreskriva att sådana kontinuerliga leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster i vissa fall ska anses äga rum med ett års intervaller.

Om ersättningen lämnas innan leveransen av varorna eller tillhandahållandet av tjänsterna äger rum, följer av art. 65 i mervärdesskattedirektivet, att momsen på en sådan förskottsbetalning ska vara utkrävbar vid mottagandet av betalningen och på det mottagna beloppet.

Om ingen ersättning lämnas för en omsättning av en vara eller av en tjänst respektive leverans av en vara eller tillhandahållande av en tjänst, kan uttagsbeskattning ifrågakomma i enlighet med uttagsbestämmelserna i 2 kap. 1 § första st. 2 och tredje st. 2 ML respektive art. 16 första st. och art. 26.1 b i mervärdesskattedirektivet. För framställningen i detta arbete gäller dock, som nämnts,⁹⁵ att frågorna om skatteobjektet avser, om inte annat anges, huvudreglerna beträffande omsättningar respektive leveranser eller tillhandahållanden mot ersättning.

Emellertid är en frågeställning för sammanhanget vad som gäller beträffande leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster som sker kontinuerligt över en viss tidsperiod, om endast ett engångsbelopp utgår för detta. Den frågeställningen gäller dock i första hand statusen på skattesubjektet, och huruvida en engångsersättning kan konstituera ekonomisk verksamhet enligt 4 kap. 1 § första st. första men. ML och

⁹³ Jfr Forssén 2013, avsnitten 2.4.1.2, 2.4.1.3 och 2.4.1.4.

⁹⁴ Jfr t.ex. EU-målen 235/85 (kommissionen mot Nederländerna), pkt 7; 348/87 (SUFA), pkt 10 och 13; C-186/89 (Van Tiem), pkt 17; C-2/95 (SDC), pkt 20; C-358/97 (kommissionen mot Irland), pkt 52; C-150/99 (Stockholm Lindöpark); pkt 25; C-269/00 (Seeling), pkt 44; och C-275/01 (Sinclair Collins), pkt 23. Jfr även Forssén 2019a, avsnitt 12 210 010.

⁹⁵ Se avsnitten 1.2, 1.3 och 1.4.

art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet jämförda med det så kallade fortlöpandekriteriet i 4 kap. 1 § andra st. andra men. och art. 9.1 andra st. andra men. i de båda regelverken. Genom att EU-domstolen i målet C-412/03 (Hotel Scandic Gåsabäck), pkt 21-26, anger som tillräckligt för undvikande av uttagsbeskattning att ett vederlag (ersättning) – om än symboliskt – utgår som kan uttryckas i pengar för leverans av vara eller tillhandahållande av tjänst, bör en engångsersättning kunna anses konstituera en ekonomisk verksamhet. Det är endast om personen i fråga från början har för avsikt att leverera varor och tillhandahålla tjänster gratis som EU-domstolen, enligt målet 89/81 (Hong-Kong Trade), pkt 13, anser att denne inte har karaktären av beskattningsbar person.⁹⁶

Frågeställningen om vad som gäller beträffande leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster som sker kontinuerligt över en viss tidsperiod, om endast ett engångsbelopp utgår för detta, är, beträffande skatteobjektet, i första hand en tillämpningsfråga redovisningsmässigt sett. Jag har nämnt frågan i min forskning, men hänvisade den till att tas upp i annat sammanhang.⁹⁷ Ingen har veterligen tagit upp frågan om säljaren i sådant fall kan anses icke skattskyldig för uttag i en annan redovisningsperiod än den varunder denne har uppburit beloppet (engångsersättningen). Jag har därför berört frågeställningen något ytterligare, varvid jag invänder mot sådana beskattningsåtgärder, eftersom det i så fall skulle vara fråga om en beskattning som grundar sig på redovisningsreglerna och inte på själva uttagsregeln. Frågeställningen bör ingå i ett större arbete om förfaranderegler på momsområdet, där redovisningsreglernas influens på omsättningsbegreppet i form av uttag vore en av frågorna.⁹⁸ Eftersom frågorna om skatteobjektet i detta arbete avser, om inte annat anges, omsättningar respektive leveranser eller tillhandahållanden mot ersättning, berörs inte förevarande redovisningsmässiga tillämpningsfråga mera i detta arbete.⁹⁹

2.6 PROBLEM MED TVÅ RÄTTSAKTER ANGÅENDE INNEBÖRDEN AV TILLHANDAHÅLLANDE AV TJÄNSTER

Kapitel IV i tillämpningsförfordningen innehåller, i art. 6, 6a, 6b, 7, 8, 9 och 9a, tillämpningsföreskrifter för reglerna om beskattningsbara transaktioner avseende tillhandahållande av tjänster i art. 24-29 i mervärdesskattedirektivet.¹⁰⁰ I detta avsnitt tar jag upp problem med att innebörden av tillhandahållande av tjänster sålunda bestäms i två

⁹⁶ Jfr Forssén 2011, avsnitt 3.5.2.1. Jfr även Forssén 2019a, avsnitt 12 201 022.

⁹⁷ Jfr Forssén 2011, avsnitt 3.5.2.1.

⁹⁸ Jfr Forssén 2019a, avsnitt 12 201 022.

⁹⁹ Se avsnitt 1.4.

¹⁰⁰ Jfr avsnitt 2.4.

rättsakter från EU: dvs. mervärdesskattedirektivet och tillämpningsförordningen.

Tillämpningsförordningen infördes den 15 mars 2011 med tillämpning från och med den 1 juli 2011.¹⁰¹ Då innehöll kapitel IV i tillämpningsförordningen enbart art. 6, 7, 8 och 9. Art. 6 anger vad som avses med restaurang- och cateringtjänster. Art. 7 anger vad begreppet *tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg* omfattar beträffande vad som anges i mervärdesskattedirektivet om tjänster som tillhandahålls via internet eller ett elektroniskt nät, där tillhandahållandet huvudsakligen är automatiserat. Art. 8 och 9 avser, som nämnts,¹⁰² tillämpningen av huvudregeln om tillhandahållande av tjänster i art. 24.1 i mervärdesskattedirektivet.

Genom förordningen (EU) nr 1042/2013 av den 7 oktober 2013 infördes, med tillämpning från och med den 1 januari 2015, även art. 6a, 6b och 9a i kapitel IV i tillämpningsförordningen beträffande tillämpningen av reglerna om tillhandahållande av telekommunikationstjänster och sändningstjänster respektive elektroniska tjänster i art. 24.2 respektive 28 i mervärdesskattedirektivet. Samtidigt ändrades, beträffande begreppet *tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg* i art. 7, pkt 3 i den artikeln i tillämpningsförordningen, så att däri numera anges vad pkt 1 i art. 7 inte ska omfatta beträffande sådana tjänster, och inte längre vad som ”i synnerhet” inte ska omfattas av pkt 1 i art. 7 i tillämpningsförordningen.

Jag anser att det särskilt beträffande elektroniska tjänster föreligger problem med att tillhandahållande av tjänster bestäms i två rättsakter från EU, varvid jag anför följande.¹⁰³

- I samband med införandet den 1 januari 2015 av de s.k. särskilda ordningarna för mervärdesskatt för telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster, genom ändringar i ML, lagen (2011:1245) om särskilda ordningar för mervärdesskatt för telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster och SFL enligt SFS 2014:940-943 anfördes i förarbetena, att listan på fem olika slags elektroniska tjänster i bilaga II till mervärdesskattedirektivet, med rubriken Exempel på tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg i enlighet med artikel 58 första st. c, inte är uttömmande. Den utgör enligt förarbetena endast en

¹⁰¹ Jfr avsnitt 1.3.

¹⁰² Se avsnitt 2.4.

¹⁰³ Jfr även Forssén 2019a, avsnitt 12 213 235.

exemplifiering, och avsikten är att listan ska kunna omfatta fler exempel än de som räknas upp, ”både sådana som redan finns idag och sådana som inte finns idag men som kommer att finnas i framtiden”.¹⁰⁴

- Enligt pkt 11 i ingressen till tillämpningsförordningen bör, för ökad klarhet, de transaktioner som identifierats som *tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg* förtecknas utan att förteckningarna ska anses slutgiltiga eller uttömmande. Problemet med att försöka reglera vad som finns idag och i framtiden beträffande elektroniska tjänster är att framtiden i praktiken kontinuerligt redan är här. I art. 7 i tillämpningsförordningen finner jag exempelvis ingenting om produkter som tillhandahålls med hjälp av så kallade 3D-skrivare, och det finns inte heller något om det i bilaga II till mervärdesskattedirektivet.
- Att i momshänseende reglera ett så dynamiskt och oförutsebart område som produkter tillhandahållna genom elektroniska tjänster kräver således en hög frekvens avseende uppdateringar av regelverken. Sålunda anser jag att det är betänkligt utifrån rättssäkerhetsmässiga krav på förutsebarhet i beskattningsbeslut, att låta nödvändiga uppdateringar ske, inte genom en utveckling av art. 24-29 i mervärdesskattedirektivet, utan genom ytterligare exemplifieringar i art. 7 i tillämpningsförordningen av vad som avses med elektroniska tjänster. Tillämpningsförordningen är direkt tillämplig enligt art. 288 andra st. FEUF och ska därför, till skillnad från mervärdesskattedirektivet, inte implementeras i ML.¹⁰⁵
- Sedan 1995 gäller att medlemsstaternas domstolar är skyldiga att göra en direktivkonform (EU-konform) tolkning av ML.¹⁰⁶ Bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet ska, i enlighet med direktivens bindande karaktär för medlemsstaterna enligt art. 288 tredje st. FEUF, implementeras i ML. Om en bestämmelse i mervärdesskattedirektivet inte har implementerats i ML eller inte har implementerats korrekt i ML och därför inte överensstämmer med motsvarande regel i ML, kan den enskilde åberopa direktivbestämmelsen framför den nationella regeln om direktivbestämmelsen har direkt effekt, eftersom EU-rätten anses ha företräde framför nationell rätt, i enlighet med EU-

¹⁰⁴ Jfr prop. 2013/14:224 (Nya mervärdesskatteregler om omsättningsland för telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster) s. 59. Jfr även Forssén 2019a, avsnitten 12 213 235 och 21 363 230.

¹⁰⁵ Jfr avsnitten 1.1, 1.3 och 2.1. Jfr även prop. 2013/14:224 s. 56.

¹⁰⁶ Jfr avsnitt 1.3.

domstolens uppfattning i målet 6-64 (Costa).¹⁰⁷ Staten å sin sida kan i sådant fall inte anföra direktivbestämmelsen till den enskildes nackdel framför regeln i ML mot dennes vilja, eftersom omvänd vertikal direkt effekt inte är giltig. Det följer av att EU-domstolen konkluderar i pkt 47 i målet 152/84 (Marshall) att det är oförenligt med direktivets bindande karaktär att en medlemsstat som har underlåtit att i tid vidta de genomförandeåtgärder som föreskrivs i direktivet skulle kunna återöppna sin egen underlåtenhet gentemot den enskilde.¹⁰⁸

- Förekomsten av två rättsakter från EU mot vilka regler i ML om skyldighet att redovisa utgående mervärdesskatt ska prövas medför en rättssäkerhetsmässig risk, i stället för att klarlägga regeln i fråga i ML, nämligen såtillvida att det leder till att åligganden mot den enskilde genomdrivs baserade på förordningen utan beaktande av legalitetsprincipen för beskattningsåtgärder i 8 kap. 2 § första st. 2 RF eller förbudet mot retroaktiv skattelagstiftning i 2 kap. 10 § andra st. RF. I enlighet med pkt 110 i EU-domstolens mål C-212/04 (Adeneler m.fl.) innebär en EU-konform tolkning inte en skyldighet för medlemsländerna att tolka en regel i den nationella lagen, t.ex. i ML, i strid med dess ordalydelse (*contra legem*).¹⁰⁹
- Jag föreslår att det i art. 24 i mervärdesskattedirektivet införs, i likhet med pkt 2 angående telekommunikationstjänster, en särskild pkt om bestämningen av vad som avses med elektroniska tjänster, och att en sådan direktivbestämmelse implementeras som en regel om vad som avses med omsättning av elektronisk tjänst i 2 kap. ML. Då ställs inte rättstillämparna inför tolkningssvårigheten beträffande huruvida tillämpningsförordningen, som den extra sekundärrättsliga rättskällan, är uppdaterad i förhållande till utvecklingen i affärlivet när det gäller användningen av elektroniska tjänster. Problemställningen bör tas upp på EU-nivå av lagstiftaren.

Eftersom art. 7 i tillämpningsförordningen inte avser huvudregeln om tillhandahållande av tjänster i art. 24.1 i mervärdesskattedirektivet, bortser jag i den fortsatta framställningen, om inte annat anges, från de problem som jag tar upp i detta avsnitt angående att innebörden av tillhandahållande av tjänster bestäms i två rättsakter från EU.

¹⁰⁷ Jfr avsnitt 1.1. Jfr även Forssén 2011, avsnitt 2.3.2 och Forssén 2013, avsnitt 1.2.3.

¹⁰⁸ Jfr Forssén 2011, avsnitt 2.3.1.

¹⁰⁹ Jfr Forssén 2013, avsnitt 1.2.2.

2.7 SÄRSKILT OM MERVÄRDESBESKATTNINGENS OMFATTNING PÅ FASTIGHETSOMRÅDET

2.7.1 Frivillig skattskyldighet, konkursbon och investeringsvaror

Även om gränsdragningen i ML mellan vara och tjänst enligt 1 kap. 6 § får anses EU-konform också med beaktande av fastighetsbegreppet, genom den koppling till begreppet fast egendom i art. 13b i tillämpningsförordningen i stället för till fastighet enligt JB, som sedan den 1 januari 2017 gäller för definitionen av begreppet fastighet i 1 kap. 11 § ML, kan, som jag nämner avslutningsvis i avsnitt 2.3.2, vissa problem som berör bestämningen av mervärdesbeskattningens omfattning på fastighetsområdet kvarstå. Jag går igenom dessa problem i förevarande avsnitt.

I den artikel som jag nämner i avsnitt 2.3.2 tog jag upp några problem som jag anser kvarstår med begreppet fastighet också efter reformeringen av det begreppet i ML den 1 januari 2017, nämligen beträffande:

- begreppet fastighet i samband med frivillig skattskyldighet för uthyrning av fastighet enligt 9 kap. ML, och frågan huruvida det är EU-konformt att en vanlig privatperson som är fastighetsägare kan omfattas av sådan skattskyldighet;¹¹⁰
- begreppet fastighet i samband med momsfrågor om redovisning i konkurs, och därvidlag den särskilda bestämmelsen om skattskyldighet för konkursbon i 6 kap. 3 § ML;¹¹¹ och
- reglerna om jämkning av ingående moms för investeringsvaror som utgör fastigheter i 8 a kap. ML, beträffande konkursförvaltarens skyldighet att upprätta handling enligt 8 a kap. 15-17 §§ ML vid överlåtelse av sådan investeringsvara (avsnitt 4).¹¹²

De båda sistnämnda fallen är inte av intresse för studien i detta arbete av sammansatta transaktioner på momsområdet. Bestämmelsen i 6 kap. 3 § är en av de särskilda reglerna om skattskyldighet som finns i 6 kap., 9 kap. och 9 c kap. ML,¹¹³ vilka kapitel jag har nämnt tidigare.¹¹⁴ För ett

¹¹⁰ Se Forssén 2017b, avsnitten 1, 2 och 5.

¹¹¹ Se Forssén 2017b, avsnitten 1, 3 och 5. Bestämmelsen 6 kap. 3 § i ML har för övrigt beforskats av Jesper Öberg, genom dennes doktorsavhandling: Mervärdesbeskattning vid obestånd. (2 uppl.). Cit. Öberg 2001.

¹¹² Se Forssén 2017b, avsnitten 1, 4 och 5.

¹¹³ Jfr 1 kap. 2 § sista st. ML.

¹¹⁴ Jfr avsnitt 1.6.

konkursbo gäller enligt 6 kap. 3 § ML att det är skattskyldigt för omsättning i verksamheten efter konkursbeslutet, förutsatt att gäldenären var skattskyldig till mervärdesskatt. Om ett problem beträffande skatteobjektet, dvs. omsättning av en vara eller tjänst, skulle ha förelegat för gäldenären, har konkursförvaltaren så att säga bara övertagit det problemet, när denne gör omsättningar vid avvecklingen av konkursboet. Reglerna om jämkning av ingående moms för investeringsvaror i 8 a kap. ML ska inte tillämpas om uttagsbeskattning enligt 2 kap. ML är aktuellt.¹¹⁵ Jämkningsreglerna kan i och för sig föranleda antingen en ökad eller en minskad avdragsrätt för den ingående momsen som erlades vid förvärvet av investeringsvaran, men de saknar intresse i förevarande arbete, eftersom de frågor som jag ska behandla inte gäller de materiella reglerna om rättigheterna i momssystemet, utan skyldigheterna. Reglerna om jämkning faller bort också i det hänseendet på grund av att de, i fall av förändrad användning av en investeringsvara i en blandad verksamhet, utgör ett alternativ till uttagsreglerna, vilka jag har avgränsat bort, för att i stället bedöma huvudreglerna om omsättningar av varor eller tjänster enligt ML i förhållande till huvudreglerna om leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster i mervärdesskattedirektivet.¹¹⁶

Frågan om det är EU-konformt att en vanlig privatperson kan omfattas av frivillig skattskyldighet för uthyrning av fastighet enligt de särskilda reglerna i 9 kap. ML är ett problem av visst intresse för studien i detta arbete. Jag har konstaterat att reglerna om frivillig skattskyldighet i 9 kap. ML saknar den begränsning till beskattningsbara personer som stipuleras i den fakultativa regel i mervärdesskattefrihet som ger en valfrihet för beskattning av transaktioner som utgör utarrendering och uthyrning av fast egendom, art. 137.1 d. Bruket av ordet fastighetsägare i 9 kap. 1 och 2 §§ ML innebär att frivillig skattskyldighet kan omfatta även en vanlig privatperson som är fastighetsägare, eftersom det används utan uttrycklig begränsning till att avse fastighetsägare som är beskattningsbara personer.¹¹⁷

- En lösning på problemet vore att ett särskilt st. införs i huvudregeln om frivillig skattskyldighet, 9 kap. 1 §, respektive i regeln om frivillig skattskyldighet på grund av särskilda skäl, 9 kap. 2 §, där hänvisning i båda fallen sker till huvudregeln om

¹¹⁵ Jfr 8 a kap. 5 § 1 ML.

¹¹⁶ Jfr avsnitt 1.4.

¹¹⁷ Jfr Forssén 2013, avsnitt 7.1.3.3 (underrubriken Särskilt om frivillig skattskyldighet) och Forssén 2017b, avsnitt 2. Jfr även Forssén 2019a, avsnitt 12 212 211. Jfr dessutom min artikel i Balans Fördjupningsbilaga 1 2019 s. 10-16, Luckor och andra brister i mervärdesskattelagen på fastighetsområdet (cit. Forssén 2019f) s. 11 och 12, e-version på www.tidningenbalans.se och på www.forssen.com.

vem som är skattskyldig i 1 kap. 2 § första st. 1 ML.¹¹⁸ Då begränsas den frivilliga skattskyldigheten enligt 9 kap. ML till att gälla beskattningsbara personer, eftersom beskattningsbar person är ett av de nödvändiga rekvisiten för att skattskyldighet ska uppkomma, enligt 1 kap. 1 § första st. vartill hänvisning sker i 1 kap. 2 § första st. 1 ML. I gällande lydelse av 9 kap. 1 och 2 §§ anges att reglerna medför skyldighet att betala mervärdesskatt enligt 1 kap. 1 § första st. 1, men för bland annat fastighetsägare, och sålunda utvidgas kategorin av skattskyldiga utöver vem som är skattskyldig enligt huvudregeln i 1 kap. 2 § första st. 1 till att avse även vanliga privatpersoner som är fastighetsägare, genom att 1 kap. 2 § sista st. anger att bland annat 9 kap. innehåller särskilda bestämmelser om vem är skattskyldig.

- En alternativ lösning vore att beskattningsbar person skrivs in i förening med bland annat ordet fastighetsägare i 9 kap. 1 och 2 §§ ML.

Förevarande problematik har således minst två lösningar, vilka jag föreslår *de lege ferenda*, så att 9 kap. ML blir EU-konformt, dvs. förenligt med art. 137.1 d i mervärdesskattedirektivet. Eftersom problematiken inte har någon bäring på de allmänna bestämmelserna i ML, gäller i förevarande hänseende för den fortsatta framställningen att jag bortser från de särskilda reglerna om skattskyldighet i 9 kap. ML.

Om inte annat anges, bortser jag för den fortsatta framställningen från nämnda särskilda problem som kan föreligga på fastighetsområdet i momshänseende. Detta med hänsyn till att gränsdragningen mellan vara och tjänst i 1 kap. 6 § ML är EU-konform på fastighetsområdet, eftersom begreppet fastighet i det lagrummet och i övrigt i ML numera definieras genom kopplingen av fastighetsbegreppet till art. 13b i tillämpningsförordningen.

¹¹⁸ Jfr Forssén 2017b, avsnitt 5. Där jämför jag också med att bestämningen av om en mervärdesskattegrupps verksamhet ska anses medföra skattskyldighet enligt reglerna för mervärdesskattegrupper i 6 a kap. ML sker med hänvisning i ett särskilt st., 6 a kap. 1 § andra st., till huvudregeln om skattskyldighet i de allmänna bestämmelserna i 1 kap. 2 § första st. 1. Den tekniken för bestämningen av skattskyldigheten för en mervärdesskattegrupp jämförde jag med även när jag, angående 6 kap. 2 § ML (och 5 kap. 2 § SFL), föreslog lösningar på problematiken med att bestämma skatt- och betalningsskyldighet för moms i enkla bolag och partrederier – jfr Forssén 2013, avsnitt 7.1.3.2.

2.7.2 Huvudregeln om undantag från skatteplikt på fastighetsområdet

Även om jag i det närmast föregående avsnittet har konstaterat att gränsdragningen mellan vara och tjänst i 1 kap. 6 § ML har blivit EU-konform också med hänsyn till att varubegreppet omfattar fastigheter, genom reformeringen den 1 januari 2017 av definitionen av fastighet i 1 kap. 11 § ML, lämnar jag, på temat EU-konformitet med ML, förslag *de lege ferenda* beträffande bestämmelsen i ML av omfattningen av mervärdesbeskattningen på fastighetsområdet. Det gäller undantaget från skatteplikt på området enligt 3 kap. 2 § ML, varvid jag anför följande:

- I samband med att uttagsreglerna ändrades och reglerna om omvärdering av ersättning mellan förbundna parter infördes i ML, genom SFS 2007:1376 den 1 januari 2008,¹¹⁹ nämndes i förarbetena att bestämmelsen i 3 kap. 2 § första st. ML, vars lydelse återges nedan, har ifrågasatts utifrån EU-rätten på momsområdet såtillvida att det skulle saknas stöd i mervärdesskattedirektivet och Sveriges anslutningsfördrag med EU för undantag från skatteplikt för överlåtelse av rättigheter till fastigheter, såsom hyresrätter och bostadsrätter.¹²⁰ Lagstiftaren bedömde att art. 15.2 i mervärdesskattedirektivet medför att anslutningsfördraget även omfattar nyproducerade bostadsrätter och hyresrätter,¹²¹ och anförde det som en bekräftelse av ett uttalande av utredningen SOU 1994:88 (Mervärdesskatten och EG), som genomfördes avseende ML i samband med Sveriges EU-inträde, och där utredningen ansåg att "den svenska bestämmelsen i 3 kap. 2 § första stycket ML om undantag vid överlåtelse och upplåtelse av bl.a. hyresrätter och bostadsrätter [...] är EG-konform och kan bestå".¹²²

3 kap. 2 § första st. ML, lydelse enligt SFS 2007:1376

"Från skatteplikt undantas, med de begränsningar som följer av 3 §, omsättning av fastigheter samt överlåtelse och upplåtelse av arrenden, hyresrätter, bostadsrätter, tomträtter, servitutsrätter och andra rättigheter till fastigheter."

- Emellertid är problemet på temat EU-konformitet alltså enligt min uppfattning, att 3 kap. 2 § första st. innebär att ML

¹¹⁹ Jfr avsnitt 2.1.

¹²⁰ Jfr prop. 2007/08:25 (Förlängd redovisningsperiod och vissa andra mervärdesskattefrågor) s. 111. Jfr även Forssén 2019a, avsnitt 12 212 010.

¹²¹ Jfr prop. 2007/08:25 s. 112. Jfr även Forssén 2019a, avsnitt 12 212 010.

¹²² Jfr prop. 2007/08:25 s. 111.

uppställer en huvudregel på fastighetsområdet om undantag från skatteplikt för omsättning av fastigheter samt överlåtelse och upplåtelse av rättigheter till fastigheter. De obligatoriskt skattepliktiga omsättningarna på fastighetsområdet bestäms genom en uppräkningslista i 3 kap. 3 § första st. av vilka upplåtelse eller överlåtelse på området som inte omfattas av undantaget enligt huvudregeln,¹²³ och jag återger här lydelsen av det lagrummet:

3 kap. 3 § första st. ML, lydelse enligt SFS 2016:1208

”Undantaget enligt 2 § omfattar inte

1. upplåtelse eller överlåtelse av maskiner och utrustning som har installerats varaktigt,
2. omsättning av växande skog, odling och annan växtlighet utan samband med överlåtelse av marken,
3. upplåtelse eller överlåtelse av rätt till jordbruksarrende, avverkningsrätt och annan jämförlig rättighet, rätt att ta jord, sten eller andra naturprodukter samt rätt till jakt, fiske eller bete,
4. rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet samt upplåtelse av campingplatser och motsvarande i campingverksamhet,
5. upplåtelse av lokaler och andra platser för parkering, inklusive förtöjning och ankring, av transportmedel,
6. upplåtelse av förvaringsboxar,
7. upplåtelse av utrymmen för reklam eller annonsering på fastigheter,
8. upplåtelse för djur av byggnader eller mark,
9. upplåtelse för trafik av väg, bro eller tunnel samt upplåtelse av spåranläggning för järnvägstrafik,
10. korttidsupplåtelse av lokaler och anläggningar för idrottsutövning,
11. upplåtelse av terminalanläggning för buss- och tågtrafik till trafikoperatörer, och
12. upplåtelse till en mobiloperatör av plats för utrustning på en mast eller liknande konstruktion och tillhörande utrymme för teknisk utrustning som omfattas av upplåtelsen.”

I mervärdesskattedirektivet sker dock bestämningen av omfattningen av de beskattningsbara transaktionerna avseende fast egendom genom den motsatta ordningen, varför mervärdesbeskattningen på området är vidare principiellt sett enligt mervärdesskattedirektivet jämfört med ML. I mervärdesskattedirektivet bestäms de beskattningsbara transaktionerna avseende fast egendom genom den fakultativa bestämmelsen art. 15.2, vars lydelse återges i avsnitt 2.3.1, och undantagen från skatteplikt anges i de tillika fakultativa bestämmelserna art. 137.1 b-d, vilka återges här:

¹²³ För övrigt återges i 3 kap. 3 § andra-fjärde st. regler om frivillig skattskyldighet i förhållande till 9 kap. ML – jfr avsnitt 2.7.1.

Art. 137.1 b-d i mervärdesskattedirektivet

”Medlemsstaterna får medge beskattningsbara personer rätt till valfrihet för beskattning av följande transaktioner:

b) Leveranser av byggnader eller delar därav och den mark de står på utom sådana leveranser som avses i artikel 12.1 a.

c) Leveranser av annan obebyggd mark än sådan mark för bebyggelse som avses i artikel 12.1 b.

d) Utarrendering och uthyrning av fast egendom.”

- Även om direktivbestämmelserna i art. 15.2 och 137.1 b-d är fakultativa och inte obligatoriska, bör strukturen i ML för bestämningen av omfattningen av mervärdesbeskattningen på fastighetsområdet följa samma ordning som enligt art. 15.2 och 137.1 b-d i mervärdesskattedirektivet, så att fastighetsområdet i princip omfattas av mervärdesbeskattning och undantagen från skatteplikt undantas enligt särskilda regler i 3 kap. ML. I och för sig är uppräkningsen av de obligatoriskt skattepliktiga omsättningarna på fastighetsområdet i 3 kap. 3 § första st. ML omfattande genom de 12 punkter som lagrummet innehåller, och vissa av punkterna är dessutom utvidgande genom bruket däri av uttryck som ”annan jämförlig rättighet” och ”liknande verksamhet”, varför mervärdesbeskattningen på fastighetsområdet enligt ML i praktiken är tämligen vittomfattande. Det strider ändå mot principen om en neutral moms att huvudregeln på fastighetsområdet i ML är undantag från skatteplikt, när det motsatta gäller i mervärdesskattedirektivet.
- Sålunda föreslår jag att 3 kap. 2 § första st. utmönstras ur ML, så att fastighetsområdet omfattas av den generella skatteplikten för omsättning av varor och tjänster enligt 3 kap. 1 § första st. ML, och undantag från skatteplikt anges enligt särskilda regler i 3 kap. ML.

Samtidigt som fastighetsbegreppet i 1 kap. 11 § ML ändrades den 1 januari 2017 ändrades genom SFS 2016:1208 också 3 kap. 2 § *andra* st. ML.

3 kap. 2 § andra st. ML, lydelse enligt SFS 2016:1208

”Undantaget för upplåtelse av nyttjanderätter till fastigheter omfattar också underordnade tillhandahållanden, exempelvis upplåtarens tillhandahållande av gas, vatten, elektricitet, värme och nätutrustning för mottagning av radio- och televisionssändningar, om tillhandahållandet är en del av upplåtelsen av nyttjanderätten.”

De fall av som tidigare angavs som ”ett led i” den från skatteplikt undantagna fastighetsupplåtelsen enligt huvudregeln i första st. i lagrummet utgör numera en *exemplifiering* på vad som kan utgöra ”en del av” upplåtelsen. Enligt lagstiftaren är den förändringen inte en omedelbar följd av EU-anpassningen av definitionen av fastighetsbegreppet enligt ML (genom kopplingen till fast egendom i art. 13b i tillämpningsförordningen), utan utgör bara en ytterligare anpassning av ML till mervärdesskattedirektivet.¹²⁴ Lagstiftaren anför att förändringen av innebörd att tillhandahållandet ska vara ”en del av” upplåtelsen av nyttjanderätten till fastigheten ger en bättre överensstämmelse med EU-domstolens rättspraxis, så att en bedömning av om tillhandahållandet är att anse som ”en del av upplåtelsen av nyttjanderätten” eller som en ”separat transaktion” måste göras utifrån omständigheterna i det enskilda fallet med beaktande av EU-rätten.¹²⁵

Lagstiftarens uttalanden i samband med att fastighetsbegreppet i 1 kap. 11 § ML ändrades den 1 januari 2017 enligt vad som redogörs för i detta avsnitt bekräftar endast, för att avgöra om en sammansatt transaktion ska delas eller ses som en enda prestation, att vad jag har konstaterat gälla allmänt sett i det hänseendet i avsnitt 1.2 utifrån EU-målen C-349/96 (CPP) och C-41/04 (Levob), gäller också på fastighetsområdet.

Sålunda har 3 kap. 2 § andra st. ML i sig ingen funktionalitet som medför att bestämmningen av mervärdesbeskattningen på fastighetsområdet blir bättre anpassad till mervärdesskattedirektivet, varför jag *de lege ferenda* föreslår att hela 3 kap. 2 § utmönstras ur ML. Därmed skulle omfattningen av mervärdesbeskattningen på fastighetsområdet komma att bestämmas genom den generella den generella skatteplikten för omsättning av varor och tjänster enligt 3 kap. 1 § första st. ML, och undantag från skatteplikt anges enligt särskilda regler i 3 kap. ML.

För den fortsatta framställningen återkommer jag inte till de förslag till ändringar *de lege ferenda* av ML som jag har lämnat i detta avsnitt och i det närmast föregående avsnittet beträffande fastighetsområdet. De påverkar i och för sig omfattningen av mervärdesbeskattningen på området, men har i en principiell mening inte någon betydelse för frågorna om sammansatta transaktioner på momsområdet. Vad som är väsentligt i det hänseendet för den fortsatta framställningen är, som jag konstaterade i avsnitt 2.3.2, att gränsdragningen mellan vara och tjänst i 1 kap. 6 § ML har blivit EU-konform också med hänsyn till att varubegreppet omfattar fastigheter, eftersom begreppet fastighet i det

¹²⁴ Jfr prop. 2016/17:14 s. 30. Jfr även Forssén 2019a, avsnitt 12 212 010.

¹²⁵ Jfr prop. 2016/17:14 s. 30.

lagrummet och i övrigt i ML från och med den 1 januari 2017 inte längre bestäms genom en hänvisning i 1 kap. 11 § ML till JB, utan genom att det för definitionen av begreppet fastighet numera sker en hänvisning i 1 kap. 11 § ML till begreppet fast egendom enligt art. 13b i tillämpningsförfordningen.

2.8 KONKLUSIONER BETRÄFFANDE SKATTEOBJEKTET

Efter genomgången i avsnitten 2.2-2.7.2 gör jag följande konklusioner beträffande skatteobjektet, och huruvida bestämningen av det i ML är förenlig med mervärdesskattedirektivet.

Om inte annat anges, avser detta arbete huvudregeln för vem som är skattskyldig enligt 1 kap. 2 § första st. 1 ML, där hänvisning sker till skattskyldighetens uppkomst enligt 1 § första st. 1 vid omsättning inom landet av varor eller tjänster som är skattepliktig och görs av en beskattningsbar person i denna egenskap. Sålunda framhåller jag för den fortsatta framställningen att frågorna om skatteobjektet i denna studie behandlas från en beskattningsbar persons perspektiv, och inte med avseende på de fall där en vanlig privatperson kan omfattas av skyldighet att betala mervärdesskatt. En konsument kan bara bli skattskyldig vid skattepliktigt unionsinternt förvärv av varor, under vissa förutsättningar, respektive vid sådan import av varor till landet som är skattepliktig, dvs. enligt 1 kap. 2 § andra st. 5 ML, med hänvisning till 1 § första st. 2, respektive enligt 1 kap. 2 § andra st. 6 och 1 § första st. 3 ML, och jag bortser från dessa fall av skattskyldighet, om inte annat anges.¹²⁶

Begreppen vara respektive tjänst i ML är förenliga med EU-rätten:

- I mervärdesskattedirektivet finns stöd i art. 15.1 för den självständiga definitionen av vara i 1 kap. 6 § första men. ML.
- Genom den grundläggande bestämningen i art. 57 första st. FEUF av vad som förstås med tjänst jämte huvudregeln i art. 24.1 i mervärdesskattedirektivet om vad som förstås med tillhandahållande av tjänster ger EU-rätten också stöd för definitionen av tjänst i 1 kap. 6 § andra men. ML.¹²⁷

Gränsdragningen mellan vara och tjänst enligt 1 kap. 6 § ML är EU-konform också med hänsyn till att fastigheter omfattas av varubegreppet i 1 kap. 6 § första men. ML. Genom SFS 2016:1208 ändrades den 1 januari 2017 definitionen av fastighet i 1 kap. 11 § ML, så att

¹²⁶ Jfr avsnitt 2.2.

¹²⁷ Jfr avsnitt 2.3.1.

kopplingen i lagrummet till fastighet enligt JB ersattes med en hänvisning till begreppet fast egendom i art. 13b i tillämpningsförordningen. Det innebär att tjänster som tidigare avsåg fast egendom, och ansågs utgöra tjänster på grund av att kopplingen av fastighetsbegreppet i ML till JB medförde en snävare bestämning av begreppet vara än vad som följer utifrån begreppet fast egendom, numera definieras som vara genom kopplingen av fastighetsbegreppet till art. 13b i tillämpningsförordningen. Det innebär att gränsdragningen mellan vara och tjänst på fastighetsområdet är EU-konform.¹²⁸

Även om ML numera är EU-konform beträffande gränsdragningen mellan vara och tjänst också med hänsyn till att fastigheter omfattas av varubegreppet i 1 kap. 6 § första men. ML, har jag konstaterat att vissa problem kan kvarstå beträffande huruvida ML är EU-konform när det gäller bestämningen av mervärdesbeskattningens omfattning på fastighetsområdet. Därför föreslår jag *de lege ferenda* följande:

- Jag föreslår två olika tekniska lösningar för att reglerna om frivillig skattskyldighet i 9 kap. ML ska bli förenliga med art. 137.1 d i mervärdesskattedirektivet, så att möjligheten till sådan skattskyldighet gäller beskattningsbara personer och inte även en vanlig privatperson som är fastighetsägare.¹²⁹
- Jag föreslår jag att 3 kap. 2 § utmönstras ur ML, så att fastighetsområdet omfattas av den generella skatteplikten för omsättning av varor och tjänster enligt 3 kap. 1 § första st. ML, och med undantag från skatteplikten på området angivna i särskilda regler i 3 kap. ML. Den nuvarande ordningen, med att 3 kap. 2 § första st. stipulerar en huvudregel på fastighetsområdet om undantag från skatteplikt med reglerna om obligatorisk skatteplikt på området uppräknade i 3 kap. 3 § som undantag från undantaget, är den motsatta jämfört med vad som gäller i mervärdesskattedirektivet, och strider således mot principen om en neutral moms.¹³⁰

För den fortsatta framställningen återkommer jag inte till de förslag till ändringar *de lege ferenda* av ML som jag har lämnat beträffande fastighetsområdet. Förslagen påverkar i och för sig omfattningen av mervärdesbeskattningen på området, men har i en principiell mening inte någon betydelse för frågorna om sammansatta transaktioner på momsområdet. Vad som är väsentligt i det hänseendet för den fortsatta framställningen är att gränsdragningen mellan vara och tjänst i 1 kap. 6

¹²⁸ Jfr avsnitt 2.3.2.

¹²⁹ Jfr avsnitt 2.7.1.

¹³⁰ Jfr avsnitt 2.7.2.

§ ML har blivit EU-konform också med hänsyn till att begreppet vara i 1 kap. 6 § första men. omfattar även fastigheter.¹³¹ Jag får också nämna att jag i avsnitt 2.3.1 har föreslagit *de lege ferenda* att definitionen av *leverans av en vara* i 1 kap. 3 § tredje st. första men. bör utmönstras ur ML, eftersom bruket av ordet avlämnas i lagrummet antyder att ett sakrättsligt moment skulle krävas för att en leverans av vara är för handen. Det strider mot huvudregeln för vad som avses med leverans av varor i art. 14.1 i mervärdesskattedirektivet, där någon sådan begränsning inte anges, utan det räcker med att en leverans anses ske obligationsrättsligt. Det gäller också för den fortsatta framställningen.

I nästa kapitel återknyts från genomgången i förevarande kapitel till huvudregeln om tillhandahållande av tjänster i art. 24.1 i mervärdesskattedirektivet och art. 8 i tillämpningsförordningen, vilken bestämmelse fastställer en av tillämpningsföreskrifterna för art. 24.1 i direktivet. Art. 8 i tillämpningsförordningen visar således att en kategori av tillhandahållande av tjänster utgörs av att arbetet har brutits ut ur tillverkningsprocessen för att skapa en vara. Tillverkaren säljer sitt kunnande, medan de materiella tillgångarna – maskindelarna – ägs av kunden. Arbetet utgör ett tillhandahållande av tjänst enligt huvudregeln i art. 24.1 i mervärdesskattedirektivet utifrån art. 8 i tillämpningsförordningen. Om tillverkaren hade ägt maskindelarna också, skulle denne ha förfogat som ägare över den färdiga varan och därmed levererat en vara till kunden, enligt huvudregeln för leverans av varor i art. 14.1 i mervärdesskattedirektivet.¹³²

Gränsdragningen mellan vara och tjänst i enlighet med art. 14.1 i mervärdesskattedirektivet samt art. 24.1 i direktivet jämte art. 8 i tillämpningsförordningen används i kapitel 3 i samband med att jag indelar tjänsterna i fem olika kategorier av tjänster, I-V,¹³³ för att skapa ett verktyg för analysen i kapitel 4 av vissa tillämpningsproblem beträffande sammansatta transaktioner på momsområdet. Nyss nämnda tillhandahållande av tjänster bestående i att arbetet har brutits ut ur tillverkningsprocessen för att skapa en vara ingår i kategori I av min indelning av tjänsterna för att skapa det verktyget.¹³⁴

Äganderätten är ett sammansatt begrepp. Det innehåller olika delrätter såsom rätten att förfoga över en vara eller en tjänst. Om en dispositionsrätt till en vara upplåts, är det inte fråga om att äganderätten till varan överförs, och enligt art. 24.1 i mervärdesskattedirektivet, jämförd med art. 14.1 i direktivet, är det fråga om ett tillhandahållande

¹³¹ Jfr avsnitt 2.7.2.

¹³² Jfr avsnitt 2.4.

¹³³ Se avsnitt 3.2.1.

¹³⁴ Se avsnitt 3.2.2 ang. kategori I, prestationer på föremål, förmedling och personliga tjänster etc.

av en tjänst när en vara hyrs ut.¹³⁵ Detta är också en kategori av tjänster som uppställs i kapitel 3, för att skapa verktyget för analysen i kapitel 4.¹³⁶

Förarbetena till den reform av begreppet tjänst i föregångaren till ML, dvs. i GML, som genomfördes den 1 januari 1991 enligt SFS 1990:576, varvid omsättning av tjänsterna gjordes generellt skattepliktig på samma sätt som redan gällde för omsättning av varor, bekräftar, genom hänvisning till EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv (77/388/EEG), tolkningen av art. 24.1 i förhållande till art. 14.1 i mervärdesskattedirektivet, som har ersatt sjätte direktivet. Där anges att med omsättning av en vara förstås enbart överlåtelse av äganderätten till varan. Där anges som ett exempel på omsättning av tjänst upplåtelse eller överlåtelse av nyttjanderätt till vara eller fastighet. Vidare anges att detsamma gäller upplåtelse eller överlåtelse av immateriella rättigheter.¹³⁷ Det överensstämmer med tolkningen av art. 24.1 i mervärdesskattedirektivet av innebörd att tillhandahållande av en tjänst kan avse andra tjänster.¹³⁸ Detta är ännu en kategori av tjänster som uppställs i kapitel 3, för att skapa verktyget för analysen i kapitel 4.¹³⁹ I sammanhanget får också nämnas, att begreppet vara i svensk mervärdesskatterätt numera omfattar alla materiella ting, dvs. även fastigheter, vilket framgår av 1 kap. 6 § första men. ML.¹⁴⁰ Den förändringen skedde i och med att ML ersatte GML den 1 juli 1994.¹⁴¹

I kapitel 4 återknyts till den andra tillämpningsföreskriften för huvudregeln om tillhandahållande av tjänster i art. 24.1 i mervärdesskattedirektivet, dvs. art. 9 i tillämpningsförordningen. Art. 9 i tillämpningsförordningen innehåller en tillämpningsföreskrift som begränsar området för undantag från skatteplikt beträffande värdepappershandel enligt art. 135.1 f i mervärdesskattedirektivet, så att undantaget inte omfattar försäljningen av en option, som i och för sig utgör värdepapper, men som representerar äganderätt till varor eller rättigheter i fast egendom.

Art. 9 i tillämpningsförordningen visar således att privaträttsliga optioner utgör en särskild kategori av tjänster att bedöma i samband med undersökningen i kapitel 4 av tillämpningsproblemen beträffande sammansatta transaktioner på momsområdet, varvid de berörs i samband med de särskilda bestämmelserna i 9 c kap. ML om

¹³⁵ Jfr avsnitt 2.4.

¹³⁶ Se avsnitt 3.2.2 ang. kategori II, delrätter till föremål.

¹³⁷ Jfr prop. 1989/90:111 (Reformerad mervärdesskatt m.m.) s. 189.

¹³⁸ Jfr avsnitt 2.4.

¹³⁹ Se avsnitt 3.2.2 ang. kategori III, objekt som utgör tjänster.

¹⁴⁰ Jfr avsnitt 2.3.1.

¹⁴¹ Jfr prop. 1993/94:99 s. 105. Jfr även Forssén 2019a, avsnitt 12 201 010.

skattskyldighet och undantag från skatteplikt beträffande varor i vissa lager.¹⁴²

Beträffande frågan huruvida huvudreglerna för *omsättning av vara* respektive *omsättning av tjänst* i 2 kap. 1 § första st. 1 respektive tredje st. 1 ML är förenliga med huvudreglerna för de transaktioner som ska vara föremål för mervärdesskatt enligt art. 2.1 a respektive c i mervärdesskattedirektivet, när det gäller användningen av begreppet ersättning, har jag konstaterat att ML är EU-konform i det hänseendet. Genom att huvudregeln om beskattningsunderlaget i 7 kap. 2 § ML är förenlig med huvudregeln för bestämningen av beskattningsunderlaget för leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster i art. 73 i mervärdesskattedirektivet, på grund av att beskattningsunderlaget enligt dessa båda huvudregler utgörs av ersättningen som säljaren ska erhålla från köparen för varan eller tjänsten, blir sålunda användningen av begreppet ersättning i ML förenlig med användningen av samma begrepp i mervärdesskattedirektivet för bestämningen av den mervärdesskatt som ska betalas av den beskattningsbara person som säljer varan eller tjänsten.¹⁴³

Jag har berört begreppet ersättning också beträffande beskattningsgrundande händelse och mervärdesskattens utkrävbarhet, varvid jag har uppmärksammat att det finns en tillämpningsfråga beträffande engångsersättningar för kontinuerliga leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster, men att den bör tas upp i samband med ett större arbete om förfaranderegler på momsområdet. Frågeställningen berörs dock inte mera i detta arbete, eftersom fokus här inte sätts på frågor om skattesubjektet, utan på frågor om skatteobjektet, varvid den fortsatta framställningen, som nämnts,¹⁴⁴ avser, om inte annat anges, huvudreglerna beträffande omsättningar respektive leveranser eller tillhandahållanden mot ersättning, oavsett vilken tidsperiod som ersättningen omfattar.¹⁴⁵ Däremot är, som nämnts,¹⁴⁶ en av frågorna som berörs i den fortsatta framställningen vad som gäller beträffande en ersättning som avser fler än en omsättning respektive leverans eller tillhandahållande, dvs. fler än en beskattningsgrundande händelse. För den frågeställningen återknyter jag till min förstudie till detta arbete, och därvidlag i första hand beträffande den särskilda regeln i 6 kap. 7 § ML om skattskyldighet för förmedling i eget namn av en

¹⁴² Jfr avsnitt 2.4.

¹⁴³ Jfr avsnitt 2.5.1.

¹⁴⁴ Se avsnitten 1.2, 1.3 och 2.5.2.

¹⁴⁵ Jfr avsnitt 2.5.2.

¹⁴⁶ Se avsnitt 1.2.

vara eller en tjänst för annans räkning, varvid förmedlaren uppstår likviden (ersättningen) för varan eller tjänsten.¹⁴⁷

För övrigt har jag i detta kapitel tagit upp att det föreligger ett särskilt problem med att innebörden av tillhandahållande av tjänster bestäms i två rättsakter från EU, dvs. mervärdesskattedirektivet och tillämpningsförordningen. Det gäller art. 7 i tillämpningsförordningen, där omfattningen av begreppet *tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg* bestäms. Rättstillämparna ställs därigenom inför tolkningssvårigheten beträffande huruvida tillämpningsförordningen, som den extra sekundärrättsliga rättskällan, är uppdaterad i förhållande till utvecklingen i affärlivet beträffande användningen av elektroniska tjänster. Jag föreslår därför att det i art. 24 i mervärdesskattedirektivet införs (i likhet med pkt 2 angående telekommunikationstjänster) en särskild pkt om bestämningen av vad som avses med elektroniska tjänster, och att en sådan direktivbestämmelse implementeras som en regel om vad som avses med omsättning av elektronisk tjänst i 2 kap. ML. Ifrågakommande problemställning bör tas upp på EU-nivå av lagstiftaren. Art. 7 i tillämpningsförordningen avser dock inte huvudregeln om tillhandahållande av tjänster i art. 24.1 i mervärdesskattedirektivet. Därför bortser jag i den fortsatta framställningen, om inte annat anges, från de problem som jag har tagit upp angående att innebörden av tillhandahållande av tjänster bestäms i två rättsakter från EU.¹⁴⁸

¹⁴⁷ Jfr avsnitt 1.2 och Forssén 2020a, avsnitt 4.1 med rubriken ”En ersättning kan motsvara fler än en omsättning”.

¹⁴⁸ Jfr avsnitt 2.6.

3. ETT VERKTYG FÖR FALLSTUDIERNAS

3.1 INLEDNING

Jag skapar i detta kapitel ett verktyg för analysen av olika sammansatta transaktioner avseende varor och tjänster.

Problemställningen om sammansatta transaktioner avser, som nämnts,¹⁴⁹ fall där skatteobjektet innehåller prestationer av olika karaktär beträffande huruvida de är beskattningsbara transaktioner eller undantagna från skatteplikt eller omfattas av olika skattesatser. Tillämpningsfrågorna gäller avgörandet av om priset – ersättningen – avser en enda prestation eller om den ska delas upp i olika varor och/eller tjänster i nämnda hänseenden.

Det finns, som nämnts, inte någon definition av sammansatta transaktioner i vare sig ML eller mervärdesskattedirektivet. I stället följer av 7 kap. 7 § ML och EU-domstolens rättspraxis, enligt målen C-349/96 (CPP) och C-41/04 (Levob):¹⁵⁰

att delning av prestationen gäller som en huvudregel och, om delning inte är möjlig, gäller i stället en huvudsaklighetsprincip, där det dominerande inslaget i en sammansatt transaktion avgör frågan om skatteplikt eller undantag ska tillämpas respektive frågan om tillämplig skattesats; och

att en uppdelning av en sammansatt transaktion inte får ske på ett konstlat sätt.

EU-domstolen anser i målet C-41/04 (Levob), pkt 30 första ledet, att följande gäller för att avgöra om en sammansatt transaktion ska delas eller ses som en enda prestation:¹⁵¹

”[N]är två eller flera delar eller handlingar som en skattskyldig tillhandahåller en konsument, som betraktas som en genomsnittlig konsument, har ett så nära samband att de objektivt sett ur ett ekonomiskt perspektiv utgör en enhet som det vore konstlat att försöka skilja åt, utgör dessa delar eller handlingar tillsammans en enda prestation i mervärdesskattehänseende.”

¹⁴⁹ Se avsnitten 1.1 och 1.2.

¹⁵⁰ Jfr avsnitt 1.2.

¹⁵¹ Jfr avsnitt 1.2.

Eftersom studien i detta arbete avser skatteobjektet och de materiella reglerna om skyldigheterna i momssystemet med avseende på sammansatta transaktioner avseende varor och/eller tjänster, och inte rättighetssidan i momssystemet, återger jag här, modifierat med hänsyn till skattesatser, de delar i schemat över förhållandet mellan skyldigheterna och rättigheterna i momssystemet i avsnitt 2.1 vilka avser bestämningen av om skatteobjektet innehåller prestationer av olika karaktär med avseende på huruvida de är beskattningsbara transaktioner eller undantagna från skatteplikt.

Omsättning av vara eller tjänst (ML)/ Leverans av vara eller tillhandahållande av tjänst (mervärdesskattedirektivet)		
a Skattepliktig, enligt skattesats: 1) 25 procent 2) 12 procent 3) 6 procent	b) Från skatteplikt kvalificerat undantagen: nollskattesats (0 procent)	c) Från skatteplikt okvalificerat undantagen

Jag kommenterar schemat ovan enligt följande:

Det vanligaste är att omsättningar är skattepliktiga, eftersom det enligt 3 kap. 1 § första st. ML gäller en huvudregel om generell skatteplikt för omsättningar av varor och tjänster [a]).

Sverige har möjlighet i enlighet med anslutningsfördraget med EU att ha nollskattesatser i vissa fall. Dessa omsättningar benämner jag från skatteplikt kvalificerat undantagna [b]).

De omsättningar som inte medför vare sig avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms på förvärv eller import i en ekonomisk verksamhet hos en beskattningsbar person benämner jag från skatteplikt okvalificerat undantagna [c]).

Om a) förekommer ska en bestämning ske av huruvida enbart huvudregeln om den generella skattesatsen om 25 procent för skattepliktiga omsättningar gäller eller om någon av de båda reducerade skattesatserna om 12 respektive 6 procent är aktuella beträffande den beskattningsbara personens omsättningar.

Jag gör utifrån schemat ovan följande översikt av kombinationer av uppdelningsproblem beträffande sammansatta transaktioner i momshänseende:

Avdrags- eller återbetalningsgrundande omsättningar och icke avdrags- eller återbetalningsgrundande omsättningar: a och b respektive a eller b och c.

Skattepliktiga omsättningar som omfattas av huvudregeln om den generella skattesatsen (normalskattesatsen) om 25 procent enligt 7 kap. 1 § första st. ML och skattepliktiga omsättningar som omfattas av någon av de reducerade skattesatserna om 12 eller 6 procent enligt 7 kap. 1 § andra och tredje st. ML eller av nollskattesats enligt någon av reglerna i 3 kap. ML i förhållande till 10 kap. 11 § första st. ML (kvalificerade undantag från skatteplikt): a 1) och a 2) eller a 3) eller a 2) och a 3) respektive a 1), a 2) eller a 3) och b).

I avsnitt 2.7.2 återger jag lydelsena av 3 kap. 2 § första st. av innebörd att okvalificerat undantag från skatteplikt gäller på fastighetsområdet och av 3 kap. 3 § första st. 1-12 ML, där det anges för vilka fall på fastighetsområdet obligatorisk skatteplikt gäller. Nedan återger jag lydelsena av huvudregeln om kvalificerade undantag från skatteplikt (nollskattesats), 10 kap. 11 § första st. ML, och reglerna om skattesatser, 7 kap. 1 § ML.

10 kap. 11 § första st. ML, lydelse enligt SFS 2017:1196

”Den som i en ekonomisk verksamhet omsätter varor eller tjänster inom landet har rätt till återbetalning av ingående skatt för vilken denne saknar rätt till avdrag enligt 8 kap. på grund av att omsättningen är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 19 § första stycket 2, 21 §, 21 a §, 21 b §, 22 §, 23 § 2, 4 eller 7, 26 a §, 30 a §, 30 c §, 30 e §, 31 §, 31 a §, 32 § eller enligt 9 c kap. 1 §.”

7 kap. 1 § ML, lydelse enligt 2019:261

”Skatt enligt denna lag tas ut med 25 procent av beskattningsunderlaget om inte annat följer av andra eller tredje stycket.

Skatten tas ut med 12 procent av beskattningsunderlaget för

1. rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet samt upplåtelse av campingplatser och motsvarande i campingverksamhet,

2. omsättning av sådana konstverk som avses i 9 a kap. 5 §, och som ägs av upphovsmannen eller dennes dödsbo,

3. import av sådana konstverk, samlarföremål och antikviteter som avses i 9 a kap. 5-7 §§,

4. omsättning, unionsinternt förvärv och import av sådana livsmedel som avses i artikel 2 i Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 178/2002 av den 28 januari 2002 om allmänna principer och krav för livsmedelslagstiftning, om inrättande av Europeiska myndigheten för livsmedelssäkerhet och om förfaranden i frågor som gäller livsmedelssäkerhet, med undantag för

a) annat vatten som avses i artikel 6 i rådets direktiv 98/83/EG av den 3 november 1998 om kvaliteten på dricksvatten, ändrat genom Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1882/2003, än sådant vatten som tappas på flaskor eller i behållare som är avsedda för försäljning, och

b) spritdrycker, vin och starköl,

5. omsättning av restaurang- och cateringtjänster, med undantag för den del av tjänsten som avser spritdrycker, vin och starköl, och

6. reparationer av cyklar med tramp- eller vevanordning, skor, lädervaror, kläder och hushållslinne.

Skatten tas ut med 6 procent av beskattningsunderlaget för 1. omsättning, unionsinternt förvärv och import av följande varor, om inte annat följer av 3 kap. 13 och 14 §§, under förutsättning att varorna inte helt eller huvudsakligen är ägnade åt reklam:

- böcker, broschyrer, häften och liknande alster, även i form av enstaka blad,
- tidningar och tidskrifter,
- bilderböcker, ritböcker och målarböcker för barn,
- musiknoter, samt
- kartor, inbegripet atlaser, vägghäften och topografiska kartor,

2. omsättning, unionsinternt förvärv och import av program och kataloger för verksamhet som avses i 6, 7, 8 eller 11 samt annan omsättning än för egen verksamhet, unionsinternt förvärv och import av program och kataloger för verksamhet som avses i 3 kap. 18 §, allt under förutsättning att programmen och katalogerna inte helt eller huvudsakligen är ägnade åt reklam,

3. omsättning av radiotidningar samt omsättning, unionsinternt förvärv och import av kassettidningar, om inte annat följer av 3 kap. 17 §, och av kassetter eller något annat tekniskt medium som återger en uppläsning av innehållet i en vara som omfattas av 1,

4. omsättning, unionsinternt förvärv och import av en vara som genom teckenspråk, punktskrift eller annan sådan särskild metod gör skrift eller annan information tillgänglig särskilt för personer med läsnedsättning, om inte annat följer av 3 kap. 4 §,

5. omsättning av sådana produkter som avses i 1-4, om de

a) tillhandahålls på elektronisk väg,

b) inte helt eller huvudsakligen är ägnade åt reklam, och

c) inte helt eller huvudsakligen består av rörlig bild eller hörbar musik,

6. tillträde till konserter, cirkus-, teater-, opera- eller balettföreställningar eller andra jämförbara föreställningar,

7. tjänster som avses i 3 kap. 11 § 2 och 4 om verksamheten inte bedrivs av och inte heller fortlöpande i mer än ringa omfattning understöds av det allmänna,

8. tillträde till och förevisning av djurparker, förevisning av naturområden utanför tätort samt av nationalparker, naturreservat, nationalstadsparker och Natura 2000-områden,

9. upplåtelse eller överlåtelse av rättigheter som omfattas av 1, 4 eller 5 § lagen (1960:729) om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk, dock inte när det är fråga om fotografier, reklamalster, system och program för automatisk databehandling eller film, videogram eller annan jämförlig upptagning som avser information,

10. upplåtelse eller överlåtelse av rättighet till ljud- eller bildupptagning av en utövande konstnärs framförande av ett litterärt eller konstnärligt verk,

11. omsättning av tjänster inom idrottsområdet som anges i 3 kap. 11 a § första stycket och som inte undantas från skatteplikt enligt andra stycket samma paragraf, och

12. personbefordran utom sådan befordran där resemomentet är av underordnad betydelse.”

I förevarande studie går jag inte igenom om omfattningen av undantag från skatteplikt eller omfattningen av undantag från normalskattesatsen enligt ML är konforma med mervärdesskattedirektivet. Skattesatserna och undantagen på momsområdet är, som nämnts,¹⁵² inte helt

¹⁵² Jfr avsnitt 1.3.

harmoniserade, och därför fokuserar jag i den fortsatta framställningen på att bedöma olika fallstudier avseende sammansatta transaktioner beträffande varor och/eller tjänster, där tillämpningsfrågorna gäller huruvida priset – ersättningen – avser en enda prestation eller om den ska delas upp i olika varor och/eller tjänster. Därvidlag ställer jag upp olika praktikfall med tillämpningsfrågor i kapitel 4 utifrån den schematiska översikten ovan med grundfrågeställningen att huvudreglerna om skatteplikt och en normalskattesats ställs mot (kontra) prestationer omfattade av undantag från skatteplikt eller reducerade skattesatser eller normalskattesats enligt ML. Därför konstaterar jag enbart här att normalskattesatserna och de reducerade skattesatserna är EU-konforma samt att Sverige får tillämpa nollskattesats i vissa fall med stöd av anslutningsfördraget till EU.

Enligt 3 kap. 1 § första st. ML är omsättning av varor och tjänster samt import av varor skattepliktiga, om inget annat anges i 3 kap. ML. Av andra st. i lagrummet följer att även import av en vara är undantagen från skatteplikt, om omsättningen av varan är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. ML. Den generella skatteplikten för omsättning av varor eller tjänster och import av varor med särskilt angivna undantag är förenlig med att mervärdesskattedirektivet generellt anger att leverans av varor och tillhandahållande av tjänster och import av varor utgör beskattningsbara transaktioner, vilket följer av bland annat huvudreglerna för leverans av varor och tillhandahållande av tjänster i art. 14.1 och 24.1 och regeln om import av varor i art. 30, med särskilt angivna undantag från skatteplikt i art. 131-137.

Enligt 7 kap. 1 § första st. ML är skattesatsen 25 procent av beskattningsunderlaget, om inte annat följer av andra eller tredje st. i lagrummet. Den generella skattesatsen för skattepliktig omsättning av varor eller tjänster är således 25 procent, och i lagrummets andra respektive tredje st. anges i vilka fall av sådana omsättningar som de reducerade skattesatserna om 12 respektive 6 procent gäller. Denna ordning avseende skattesatserna i ML är förenlig med att mervärdesskattedirektivet anger i art. 96 att medlemsstaterna ska tillämpa en normalskattesats och anger i art. 98.1 att medlemsstaterna får tillämpa en eller två reducerade skattesatser. Art. 97 respektive 99.1 innebär att mervärdesskattedirektivet enbart fastställer miniminivåer för normalskattesatsen respektive de reducerade skattesatserna om 15 respektive 5 procent.¹⁵³ Även i det hänseendet är 7 kap. 1 § ML förenlig med mervärdesskattedirektivet. Enligt mervärdesskattedirektivet kan således ett medlemsland tillämpa upp

¹⁵³ Jfr även prop. 1994/95:19 Del 1 s. 140, 142 och 143.

till tre olika skattesatser för moms.¹⁵⁴ Emellertid får Sverige övergångsvis i vissa fall också tillämpa en så kallad nollskattesats.¹⁵⁵ Det innebär att i dessa fall av omsättningar av varor eller tjänster gäller undantag från skatteplikt, men så kallad återbetalningsrätt för ingående moms gäller i stället för avdragsrätt för ingående moms på förvärv eller import som hänför sig till att skapa sådana nollbeskattade omsättningar av varor eller tjänster.¹⁵⁶ För övrigt får nämnas att innan ML ersatte GML betecknades nollbeskattade omsättningar av varor eller tjänster som teknisk skattskyldighet.¹⁵⁷

Svårigheterna vid analysen i kapitel 4 av tillämpningsfrågorna avseende sammansatta transaktioner uppstår främst beträffande tjänsterna. Varor kan vara utformade på många olika sätt, men det går att objektivt konstatera att fråga är om en vara, eftersom varor är materiella ting plus gas, värme, kyla och elektrisk kraft. Allt annat som kan tillhandahållas utgör tjänster, och svårigheterna med att tillämpa bestämmelserna i ML och mervärdesskattedirektivet på sammansatta transaktioner avser därför främst tjänsterna.¹⁵⁸ För att underlätta analysen av tillämpningsfrågorna i kapitel 4 skapar jag ett verktyg i förevarande kapitel, och ett inslag i det verktyget är att jag i avsnitten 3.2.1 och 3.2.2 indelar tjänsterna i momshänseende i fem olika kategorier. Vissa av dessa kategorier har jag redan berört i avsnitt 2.8, och de utgör en stomme vid indelningen av tjänsterna i olika kategorier i avsnitten 3.2.1 och 3.2.2.

I avsnitt 3.3 skapar jag verktyget, som ska tjäna som stöd vid analysen av vissa sammansatta transaktioner i kapitel 4, genom att jag utgår *dels* från översikten i förevarande avsnitt av kombinationer av uppdelningsproblem beträffande sammansatta transaktioner i momshänseende, *dels* från vad jag konstaterar vid genomgången av de fem olika kategorierna av tjänster i avsnitt 3.2.2.

¹⁵⁴ Jfr prop. 1994/95:19 Del 1 s. 140.

¹⁵⁵ Jfr prop. 1994/95:19 Del 1 s. 143.

¹⁵⁶ Ang. huvudregeln för avdragsrätt för ingående moms: jfr huvudreglerna i 8 kap. 3 § första st. ML och art. 168 a i mervärdesskattedirektivet. Ang. regeln om återbetalningsrätt för ingående moms: jfr i första hand 10 kap. 11 § första st. ML och art. 169 i mervärdesskattedirektivet.

¹⁵⁷ Se prop. 1993/94:99 s. 226. Jfr även: Forssén 2011, avsnitt 6.2; Forssén 2019a, avsnitt 12 216 211; Mervärdeskatt En läro- och grundbok i moms, av Björn Forssén, Publica, Stockholm 1993 (cit. Forssén 1993), avsnitt 6.5.2; och Forssén 1994, avsnitt 6.5.2.

¹⁵⁸ Jfr avsnitten 2.3.1, 2.4 och 2.8.

3.2 INDELNING AV TJÄNSTER I FEM OLIKA KATEGORIER¹⁵⁹

3.2.1 Allmänt om de fem kategorierna av tjänster

För att skapa verktyget för analysen i kapitel 4 av tillämpningsfrågor angående olika sammansatta transaktioner avseende varor och tjänster gör jag en indelning av tjänsterna i olika kategorier. Jag återkommer i det hänseendet till mina momsböcker från 1993 respektive 1994 och en indelning jag gjorde där av tjänsterna i fem (5) kategorier.¹⁶⁰ Vissa av dessa kategorier är, som jag nämner i avsnitt 3.1, desamma som jag har berört i avsnitt 2.8 och de utgör stommen vid indelningen av tjänsterna i fem olika kategorier, I-V, enligt nedan, nämligen kategorierna I-III.

Den första kategorin av tjänster (I) består i renodlade konsumtionstjänster på så sätt att köparen slutligen förbrukar tjänsten, helt enkelt genom att åtnjuta den eller genom att den tillförs ett föremål (en vara), så att den blir en oskiljaktig del av föremålet. Exempel på tjänster enligt denna kategori utgörs av prestationer på föremål, såsom reparation av en vara,¹⁶¹ förmedling och personliga tjänster.

Den andra kategorin av tjänster (II) består i delrätter till föremål. Äganderätten är en sammansatt rättighet, som består i olika delrätter såsom en dispositionsrätt. Om samtliga rättigheter till ett föremål (en vara) överläts, är det fråga om omsättning respektive leverans av vara enligt ML och mervärdesskattedirektivet, medan det i stället är fråga om omsättning respektive tillhandahållande av en tjänst om dispositionsrätten till varan upplåts, dvs. om varan hyrs ut.¹⁶²

Den åtskillnaden är tämligen klar, men svårigheter kan framför allt föreligga när omsättningsfrågan inte avser ett materiellt ting. Om en omsättning avser ett materiellt ting, en fastighet eller en annan vara, skriver jag ibland att omsättningen avser ett *föremål*. Då åtskiljer jag sådana prestationer från omsättning av en tjänst som avser en annan tjänst, dvs. från omsättning av tjänster enligt kategori III, där jag använder ordet *objekt*.¹⁶³ I kategori III är således objektet för omsättningen av en tjänst en annan tjänst.¹⁶⁴

¹⁵⁹ Jfr även Forssén 2019a, avsnitt 12 202 101.

¹⁶⁰ Se Forssén 1993, avsnitt 6.2.1.1 resp. Forssén 1994, avsnitt 6.2.1.1.

¹⁶¹ Jfr avsnitten 2.4 och 2.8.

¹⁶² Jfr avsnitten 2.4 och 2.8.

¹⁶³ Jfr Forssén 1994, avsnitt 6.2.1.1. Jfr även avsnitt 1.6.

¹⁶⁴ Jfr avsnitten 2.4 och 2.8.

De båda övriga kategorierna av tjänster för att skapa verktyget för analysen av sammansatta transaktioner består dels i utförande av nya tjänster (IV), dels i ideella andelar i föremål och objekt (V).

De fem kategorier i vilka jag indelar tjänsterna i förevarande sammanhang är sålunda:

- I, prestationer på föremål, förmedling och personliga tjänster etc.;
- II, delrätter till föremål;
- III, objekt som utgör tjänster;
- IV, utförande av nya tjänster; och
- V, ideella andelar i föremål och objekt.

Jag kommenterar kategorierna I-V avseende tjänster ytterligare i avsnitt 3.2.2 med avseende på deras respektive innebörd.

3.2.2 Innebörden av de fem kategorierna av tjänster

I. Prestationer på föremål, förmedling och personliga tjänster etc.¹⁶⁵

Denna kategori av omsättning av tjänster avser prestationer som innebär att en säljare av dylika tjänster åtar sig att för en köpare av tjänsterna räkning utföra något av praktisk karaktär. Exempelvis rör det sig om att ett föremål bearbetas, att en säljare av ett hus sammanförs med en köpare eller att en hårklippning utförs.

Det finns ingen definition av begreppet förmedling i ML. Det finns inte heller någon gemensam EU-definition av förmedling i momshänseende.¹⁶⁶

eller mervärdesskattedirektivet. Däremot gäller i enlighet med de allmänna bestämmelserna i ML att en förmedling av en vara eller av en annan tjänst mot ersättning är en omsättning av en tjänst, och i förarbetena till reformeringen av begreppet tjänst i den svenska mervärdesskatterätten, som genomfördes 1991,¹⁶⁷ anges att en sådan förmedlingstjänst kan bestå i att en mäklare, mellanman, endast sammanför en säljare och en köpare av exempelvis en fastighet och att förmedlingstjänsten som en huvudregel är skattepliktig.¹⁶⁸ Jag hänför förmedlingstjänster till förevarande kategori, om förmedlingstjänsten avser ett föremål, dvs. en fastighet eller annan vara som fysiskt går att beröra, eller avser varor som utgör gas, värme, kyla eller elektrisk kraft.

¹⁶⁵ Jfr avsnitten 2.8 och 3.1. Jfr även Forssén 1994, avsnitt 6.2.1.1.

¹⁶⁶ Jfr prop. 2017/18:213 (Mervärdesskatteregler för vouchrar). Jfr även Forssén 2020a s. 167 och Forssén 2019c s. 334.

¹⁶⁷ Jfr avsnitt 2.8.

¹⁶⁸ Jfr prop. 1989/90:111 s. 106 och 189.

En förmedlingstjänst omfattas således av den generella skatteplikten för omsättning av varor och tjänster i 3 kap. 1 § första st. ML. För att en förmedlingstjänst ska omfattas av undantag från skatteplikt måste det anges i något av lagrummen i 3 kap. ML, vilket är fallet med förmedling av värdepapper respektive förmedling av försäkringar enligt 3 kap. 9 respektive 10 § ML. Dessa båda fall hänför jag dock till kategori III, dvs. omsättning av tjänster där objektet för omsättningen är en annan tjänst. Förmedlingstjänsten avser i de båda fallen ett värdepapper eller en försäkring, vilka objekt också utgör tjänster. Dessa undantas från skatteplikt och det stipuleras i de båda lagrummen att förmedlingen av ett värdepapper eller av en aktie också är skattefria momsmässigt sett. I andra fall av förmedlingstjänster avseende annan tjänst är förmedlingen av sådant objekt skattepliktig, oavsett den momsmässiga karaktären på sålunda förmedlat objekt.

Gemensamt för förevarande kategori av tjänster jämfört med tjänster enligt de övriga fyra kategorierna är att de inte kan säljas vidare av köparen. Det är enligt förevarande kategori bl.a. fråga om renodlade konsumtionstjänster på så sätt att köparen slutligen förbrukar tjänsten, helt enkelt genom att åtnjuta den – såsom med ovan nämnda frisörtjänst (personlig tjänst) – eller genom att den tillförs ett föremål så att den blir en oskiljaktig del av föremålet.

När det gäller prestationer på föremål kan tjänsten bestå i något som har brutits ut ur en tillverkningsprocess avseende en vara. Exempelvis kan det röra sig om en reparationstjänst avseende en vara som liknar den montering som skedde när varan som repareras en gång tillverkades.¹⁶⁹ Tillverkning av en hel vara genom en process som innehåller samtliga moment av vad som i och för sig kan kallas tjänster är dock inte omsättning av en tjänst, utan då är det fråga om att tillverkaren levererar en vara till beställaren, dvs. vanlig varuförsäljning och således omsättning av vara. Med omsättning av vara förstås, som nämnts, enbart överlåtelse av äganderätten till varan.¹⁷⁰

II. Delrätter till föremål¹⁷¹

Äganderätten är, som nämnts, ett sammansatt begrepp. Det innehåller olika delrätter såsom rätten att förfoga över en vara eller en tjänst. Jag anför följande för att beskriva min kategori II av tjänster:

¹⁶⁹ Jfr avsnitt 2.8.

¹⁷⁰ Se prop. 1989/90:111 s. 189. Jfr Forssén 2019a, avsnitt 12 201 010.

¹⁷¹ Jfr avsnitten 2.8 och 3.1. Jfr även Forssén 1994, avsnitt 6.2.1.1.

Dispositionsrätten till ett föremål eller ett objekt utgör det vanligaste exemplet på vad jag avser med en delrätt. Dispositionsrätten kan sägas *finnas* redan genom att ägaren till föremålet eller objektet själv har tillgång till detsamma. Omsättning av tjänst avser, som nämnts, exempelvis upplåtelse eller överlåtelse av nyttjanderätt till en vara, medan överlåtelse av äganderätten till varan utgör omsättning av vara.¹⁷²

Om en dispositionsrätt till en vara upplåts, är det inte fråga om att äganderätten till varan överförs. Enligt art. 24.1 i mervärdesskattedirektivet, jämförd med art. 14.1 i direktivet, är det fråga om ett tillhandahållande av en tjänst när en vara hyrs ut.

Dispositionsrätten kan indikeras genom att den är registrerad, t.ex. servitut som är registrerat hos Lantmäteriet avseende en fastighet. Dispositionsrätten blir också synlig genom själva dispositionen över föremålet eller objektet, t.ex. vid upplåtelse av ett föremål, dvs. av en fastighet eller en annan vara, exempelvis en bil.

III. Objekt som utgör tjänster¹⁷³

I samband med genomgången av kategori I ovan anför jag att förmedlingstjänster tillhandahåller den kategorin, om förmedlingstjänsten avser ett föremål, dvs. en fastighet eller annan vara som fysiskt går att beröra, eller avser varor som utgör gas, värme, kyla eller elektrisk kraft, medan tjänster bestående i förmedling av värdepapper eller försäkringar ingår i förevarande kategori, eftersom i dessa båda fall är fråga om att objektet för omsättningen av förmedlingstjänsten är en annan tjänst. För att en förmedlingstjänst ska omfattas av undantag från skatteplikt måste det anges i något av lagrummen i 3 kap. ML, vilket är fallet med förmedlingstjänster avseende värdepapper respektive avseende försäkringar enligt 3 kap. 9 respektive 10 § ML. Dessa båda fall av förmedlingstjänster hänför jag dock, som nämnts, till förevarande kategori av omsättning av tjänster, dvs. omsättning av tjänster där objektet för omsättningen är en annan tjänst. Förmedlingstjänsten avser ett värdepapper eller en försäkring, och dessa objekt utgör också tjänster.

Slutsatsen blir sålunda att förmedlingstjänster avseende föremål ingår i min kategori I av tjänster och är skattepliktiga, medan förmedlingstjänster avseende objekt, dvs. omsättning av tjänster där objektet för tjänsten är en annan tjänst, ingår i min kategori III av

¹⁷² Jfr avsnitt 2.8. Jfr även Se prop. 1989/90:111 s. 189. Jfr Forssén 2019a, avsnitt 12 201 010.

¹⁷³ Jfr avsnitten 2.8 och 3.1. Jfr även Forssén 1994, avsnitt 6.2.1.1.

tjänster. I förevarande kategori finns två fall av (okvalificerade) undantag från skatteplikt för förmedlingstjänsten, nämligen 3 kap. 9 § ML beträffande förmedling av värdepapper och 3 kap. 10 § ML beträffande förmedling av försäkringar.

Även intellektuella prestationer hör till förevarande kategori av tjänster, dvs. objekt som utgör tjänster. En intellektuell prestation av viss höjd – s.k. verkshöjd¹⁷⁴ – kan skyddas mot intrång från andra än rättighetshavaren enligt de immaterialrättsliga reglerna i t.ex. URL.¹⁷⁵ Exempel på sådana ensamrätter är rätten till patent, rätten till varumärke, mönsterrätt och nämnda upphovsrätt till litterära eller konstnärliga verk.

Existensen av de rättigheter som åtnjuter skydd enligt immaterialrätten indikeras genom att en registrering av objektet skett, t.ex. av den idé för vilken ansökan om registrering av patent kan lämnas till Patent- och registreringsverket, eller av att objektet har kommit till uttryck i ett bokmanus på papper eller som en digital produkt på nätet, dvs. publicerats i tryck eller digitalt.

En författare publicerar sin bok själv (eget förlag) eller genom ett bokförlag. Den royalty som författaren erhåller från bokförlaget utgör en skattepliktig omsättning av tjänst,¹⁷⁶ och omfattas av den

¹⁷⁴ Enligt Immaterialrätt och otillbörlig konkurrens Fjortonde upplagan, 2017, av Ulf Bernitz, Lars Pehrson, Jan Rosén och Claes Sandgren, Handelsbolaget Immaterialt Rättsskydd i Stockholm, Stockholm 2017 (cit. Bernitz m.fl. 2017), s. 57 används termen *verkshöjd* ofta som ett sammanfattande uttryck för vad som måste präglade ett alster för att det ska skyddas upphovsrättsligt sett: ”Om en domstol idag använder orden ’verkshöjd’ eller ’särprägel’ i sina överväganden om originalitet, så finns det ingen anledning att bara därför anse att något annat avses än den originalitet som krävs enligt EU-direktivens bestämning sådan den kommit att belysas av EU-domstolen i ett stort antal mål.”

¹⁷⁵ Jfr Kultur utan moms, artikel i SvSkT 1991 s. 267-275, av Erik Eklund (cit. Eklund 1991), där denne på s. 269, med anledning av reformeringen 1991 av begreppet tjänst (jfr avsnitt 2.8), anför, beträffande kravet att ett litterärt eller konstnärligt verk för upphovsrättsligt skydd ska ha uppnått *verkshöjd*, att en s.k. hötorgsmålares rättigheter möjligen inte omfattas, men att det är ”knappast troligt att någon sådan bedömning kan göras varken av domstol eller, än mindre, skattemyndigheter”. Jag anser att det för mervärdesskatteändamål i praktiken normalt bör avgöras avtalsmässigt mellan parterna, dvs. säljaren och köparen av verket, om fråga är om ett verk som skyddas genom att det uppfyller självständighetskriteriet (unikumprincipen – verkshöjd) i 1 § URL, och att det, i brist på avtal som tolkningsdatum, bör avgöras först genom en domstolsprövning om verkshöjd föreligger. Detta bör ske i förvaltningsdomstol om tvisten står mellan å ena sidan Skatteverket och å andra sidan säljaren eller köparen. Därvidlag bör, om en civilrättslig process ang. verkshöjdsfrågan har förekommit exempelvis med anledning av en stämningsansökan avseende immaterialrättsligt intrång, förvaltningsdomstolen typiskt sett följa avgörandet i allmän domstol.

¹⁷⁶ Se 3 kap. 1 § första st. ML.

reducerade momssatsen om 6 procent.¹⁷⁷ Bokförlag som säljer exemplar av boken gör skattepliktig omsättning av varor,¹⁷⁸ och omfattas för övrigt också av den reducerade momssatsen om 6 procent för sin omsättning.¹⁷⁹

IV. Utförande av nya tjänster¹⁸⁰

Varor kan utformas i en oöverskådlig mängd av varierande utseende och mönster etc. På samma sätt kan en oöverskådlig mängd av olika slags tjänster förekomma. Det enkla med varorna i momshänseende är att de består i materiella ting, dvs. föremål som går att fysiskt beröra, samt gas, värme, kyla och elektrisk kraft. Det svåra med tjänsterna i momshänseende är att de består i allt annat som kan tillhandahållas av någon.¹⁸¹ Därför gör jag en indelning av tjänsterna i olika kategorier, så att de som ska hantera en tillämpningsfråga angående sammansatta transaktioner avseende varor och/eller tjänster får ett stöd för tanken, när tjänsterna behöver struktureras för bedömningen i momshänseende av om ersättningen som företagaren erhåller för sin prestation avser en vara eller tjänst i dess helhet eller olika delar av en prestation, som kan bestå i kombinationer av vara och tjänst eller kombinationer olika tjänster.

Indelningen av tjänsterna i olika kategorier är således enbart till stöd för att strukturera tillämpningsfrågor beträffande sammansatta transaktioner där tjänster ingår, så att ett verktyg kan skapas i detta kapitel till stöd för studien i kapitel 4 av sådana frågor. Det är, som nämnts,¹⁸² inte fråga om något annat än att skapa en modell – ett verktyg – till stöd för analysen, där verktyget inte ska uppfattas som metoden i sig för analysen i detta arbete. Indelningen av tjänsterna i fem olika kategorier innebär inte i det perspektivet inte heller någon uttömmande beskrivning av vad som utgör tjänster i momshänseende.

Tjänster kan identifieras genom att de utförs, såsom beträffande tjänsterna enligt kategori I, genom att de avser ett föremål, såsom beträffande tjänsterna enligt kategori II, eller genom att de kan identifieras genom registrering eller publicering, såsom beträffande tjänsterna enligt kategori III. Dessutom kan vad jag, beträffande förevarande kategori, benämner nya tjänster skapas genom att de helt enkelt utförs, dvs. de uppkommer när ett avtal om försäljning av något som inte är en vara sluts mellan två parter, säljaren och köparen.

¹⁷⁷ Se 7 kap. 1 § tredje st. 9 ML.

¹⁷⁸ Se 3 kap. 1 § första st. ML.

¹⁷⁹ Se 7 kap. 1 § tredje st. 1 ML.

¹⁸⁰ Jfr avsnitt 3.1. Jfr även Forssén 1994, avsnitt 6.2.1.1.

¹⁸¹ Jfr avsnitt 3.1.

¹⁸² Se avsnitt 1.3.

Jag benämner sålunda förevarande kategori av tjänster *utförande av nya tjänster*, dvs. tjänster som skapas av parterna själva, varvid jag resonerar enligt följande:

Genom definitionen av vad som menas med en tjänst enligt 1 kap. 6 § ML kan vissa tjänster helt enkelt sägas *indikeras* av själva omsättningen av samma tjänst.

Tjänsten *skapas* helt enkelt genom att något vad som helst, som inte är en vara, omsätts (överlåts), vilket visar att den kan tillhandahållas och därmed utgör en tjänst enligt 1 kap. 6 § ML.

I sistnämnda hänseende skapar människorna ett institutionellt faktum, genom att avtalet om det därmed skapade objektet är förenligt med avtalsrättens princip om avtalsfrihet, vilken beläggs av att avtalslagen och dess regler är dispositiva.¹⁸³ Avtalet om tillhandahållande av objektet mot ersättning innebär att en omsättning föreligger obligationsrättsligt, och att en omsättning av tjänst föreligger enligt 2 kap. 1 § tredje st. 1 ML.

V. Ideella andelar i föremål och objekt¹⁸⁴

Med en ideell andel förstås en rätt till viss kvotdel, procentandel eller dylikt i en förmögenhetsmassa. I förevarande kategori av tjänster är det således inte fråga om en rätt till ett visst föremål eller objekt, utan om en ideell andel i ett föremål eller ett objekt. Eftersom andelen kan överlåtas – tillhandahållas – och inte utgör en vara, utgör den en tjänst enligt 1 kap. 6 § ML.¹⁸⁵

En ideell andel i ett föremål eller ett objekt är inte detsamma som en delrätt till ett föremål enligt kategori II i min indelning av tjänster i fem olika kategorier, I-V. En delrätt till ett föremål kan avse till exempel en särskild rättighet att disponera på visst sätt över föremålet, såsom ett servitut (dispositionsrätt) som innebär rätt att använda en väg över en viss fastighet (föremålet). En ideell andel till fastigheten, enligt

¹⁸³ Jfr 1 § andra st. lag (1915:218) om avtal och andra rättshandlingar på förmögenhetsrättens område, varav följer att 2-9 §§ i lagen gäller om inte annat följer av anbudet eller svaret, dvs. avtalet, eller av handelsbruk eller sedvänja. Jag nämner i sammanhanget även den s.k. Avtalslagen 2010 (som inte är antagen av Sveriges Riksdag). I Avtalslagen 2010 § 1.3, med rubriken Avtalsfrihet, anges att ”Parter är inte skyldiga att sluta avtal. Parter har frihet att binda sig vid avtal och att komma överens om avtals innehåll.” Se www.avtalslagen2010.se. Dispositiv rättsregel: ”Regel som inte är ett tvingande lagbud” – se Melin 2010 s. 101.

¹⁸⁴ Jfr avsnitten 2.3.1 och 3.1. Jfr även Forssén 1994, avsnitt 6.2.1.1.

¹⁸⁵ Jfr Forssén 2019a, avsnitt 12 201 010.

förevarande kategori, innebär å andra sidan att någon äger en viss andel uttryckt i t.ex. procent av fastigheten (föremålet).

Om inte samtliga andelar ägs av samma rättssubjekt, är det fråga om två eller flera som äger sådana ideella andelar i föremålet, dvs. samägande. Beträffande begreppet samägande har EU-domstolen i pkt 66 i EU-målet C-63/04 (Centralan Property) uttalat att de olika sätt på vilka medlemsstaterna tillämpar begreppet samägande visar på möjligheten att rätten att såsom ägare förfoga över egendom kan innehas av mer än en person.

Enligt min mening bör dock i sådana fall en ideell andel anses föreligga som kan omsättas av vardera samägare som en omsättning av tjänst enligt förevarande kategori, oavsett om sådan omsättning avser ett föremål eller ett objekt. Emellertid ligger enligt min mening den mervärdesskattemässiga svårigheten i sådana fall i första hand i att det uppstår en särskild och komplicerad gränsdragningsproblematik, nämligen mellan samägande och enkelt bolag.

Det finns inga särskilda regler för samägande i ML, medan det finns en särskild regel om skattskyldighet för moms i enkla bolag (partrederier) i 6 kap. 2 § ML (och 5 kap. 2 § SFL), den s.k. representantregeln [jfr 12 201 020].¹⁸⁶ Det finns ingen motsvarighet till representantregeln i mervärdesskattedirektivet. För detaljer hänvisar jag i Forssén 2019a till min doktorsavhandling.¹⁸⁷

I avsnitt 5.5 i Forssén 2013 berör jag bland annat enkelt bolag enligt lagen (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag, bolagslagen (BL), i förhållande till samäganderätt enligt lag (1904:48 s. 1) om samäganderätt. Jag noterar där att samäganderättsförhållande har vissa likheter med bolag enligt BL, och att det kan i praktiken vara svårt att bedöma om ett rättsförhållande utgör bolag eller samäganderätt. Därtill kompliceras bilden ytterligare i mervärdesskatteseende av frågan om ett icke rättssubjekt – såsom ett enkelt bolag (eller partrederi) – kan anses utgöra beskattningsbar person, enligt 4 kap. 1 § första st. första men. ML och art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet. Det är en av grundfrågorna i Forssén 2013, och som kvarstår för enkla bolag (och partrederier) också efter den reform av ML som genomfördes den 1 juli 2013, genom SFS 2013:368, och som innebar att nyss nämnda direktivbestämmelse implementerades ordagrant i 4 kap. 1 § första st.

¹⁸⁶ Jfr Forssén 2019a, avsnitt 12 201 020.

¹⁸⁷ Jfr Forssén 2019a, avsnitt 12 201 020.

första men. ML för bestämningen av beskattningsbar person.¹⁸⁸ Den reformen berörde nämligen inte representantregeln i 6 kap. 2 § ML.

I Forssén 2019a nämns representantregeln enbart i avsnitten 12 201 031 och 12 201 032 som en jämförelse till den särskilda bestämmelsen om skattskyldighet för förmedlare enligt 6 kap. 7 § ML. Därför hänvisar jag för detaljfrågor till min doktorsavhandling, Forssén 2013, när det gäller moms och enkla bolag (och partrederier). Här får enbart nämnas, angående fall av två eller flera ägare till andelar i föremål eller objekt, att jag anser att varje andelsägare bör behandlas momsmässigt för sig, om det är fråga om samäganderätt till föremålet eller objektet och fråga således inte är om ett enkelt bolag (eller partrederi) föreligger mellan dem, varvid representantregeln i 6 kap. 2 § ML inte aktualiseras.

I sistnämnda hänseende får jag dock nämna följande, i likhet med vad jag har anfört i avsnitten 6.2.2.4, 6.6 och 7.1.3.3 i Forssén 2013. Jag anser att det, vid tillämpningen av frivillig skattskyldighet enligt 9 kap. ML i fall där två eller flera samäger en fastighet som uthyrs till en skattskyldig affärsidkare, bör vara möjligt för dem – precis som veterligen är fallet idag – att ansöka om att en av dem utses av Skatteverket enligt 6 kap. 2 § andra men. ML (med hänvisning till 5 kap. 2 § SFL) till representant för uppbörden av momsen i uthyrningsverksamheten.

I den fortsatta studien av sammansatta transaktioner i detta arbete berör jag emellertid inte nyss nämnda förfarandemässiga fråga, utan enbart tillämpningsfrågan vid samägande av en ideell andel i ett föremål eller ett objekt, när en omsättning av tjänst består i överlåtelse mot ersättning av en sådan ideell andel. Därvidlag återkommer jag till avsnitt 5.5 i Forssén 2013 och att jag, som nämnts, anser att varje andelsägare bör behandlas momsmässigt för sig, varvid jag bortser från frågor om enkla bolag (och partrederier) i övrigt, för att i stället, som också nämnts, hänvisa till Forssén 2013 för detaljfrågor i sådana hänseenden. Frågan om ett icke rättssubjekt – såsom ett enkelt bolag (eller partrederi) – kan anses utgöra beskattningsbar person, enligt 4 kap. 1 § första st. första men. ML och art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet, bör avgöras på EU-nivå, vilket jag har anfört i Forssén 2013.¹⁸⁹

När det gäller enkla bolag och tillämpningsproblem återkommer jag i denna framställning, som nämnts,¹⁹⁰ dessutom till bifrågan i Forssén 2013 angående problematiken med tillämpningen av regeln om reducerad skattesats om 6 procent i 7 kap. 1 § tredje st. 9 (tid. 8) ML,

¹⁸⁸ Jfr avsnitt 2.1.

¹⁸⁹ Jfr Forssén 2013, avsnitten 7.1.3.2 och 7.2. Jfr även Forssén 2019b s. 70.

¹⁹⁰ Se avsnitt 1.1.

när det gäller gemensamma litterära och konstnärliga verk skapade under företagsformen enkelt bolag och inte i andra bolagsformer, och problemet med att lagrummet inte omfattar gemensamma verk enligt 6 § URL, utan verk skapade av rättssubjekt självständigt enligt 1, 4 eller 5 § URL. Den problematiken med enkla bolag och moms är oberoende av vad som händer med frågan om enkla bolag och andra icke rättssubjekt och huruvida de skulle komma att omfattas av begreppet beskattningsbar person enligt 4 kap. 1 § första st. första men. ML och art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet. Jag har berört frågan om gemensamma verk och enkla bolag även i andra sammanhang efter det att jag skrev Forssén 2013.¹⁹¹ Jag återkommer således i detta arbete till tillämpningsfrågan i det hänseendet, dvs. angående gemensamma verk producerade i enkla bolag, när jag beskriver tillämpningsproblemen med sammansatta transaktioner på momsområdet. I det sammanhanget tar jag upp juridisk semiotik som ett komplement av studien beträffande bland annat dessa frågor.

3.3 ETT VERKTYG TILL STÖD FÖR ANALYSEN AV SAMMANSATTA TRANSAKTIONER

Inledning

I detta avsnitt skapar jag, som nämnts,¹⁹² verktyget, som ska tjäna som stöd vid analysen av vissa sammansatta transaktioner i kapitel 4. Det gör jag genom att jag utgår:

dels från översikten i avsnitt 3.1 av kombinationer av uppdelningsproblem beträffande sammansatta transaktioner i momshänseende,

dels från vad jag har konstaterat vid genomgången av de fem olika kategorierna av tjänster i avsnitt 3.2.2.

Jag utgår i fallstudierna i kapitel 4 från att fråga är om en säljare vars prestation utgör en sammansatt transaktion avseende varor och/eller tjänster, och att problemställningen gäller huruvida ersättningen avser en enda prestation eller ska delas, och vad det betyder beroende på avdragsrätten för ingående moms hos köparen. Därför uppställer jag antaganden om huruvida köparen:

är en konsument, och således saknar avdragsrätt; eller

¹⁹¹ Jfr Forssén 2018a s. 317-320, Forssén 2018b s. 650-652 och Forssén 2020a s. 171, där jag också hänvisar till Forssén 2018a.

¹⁹² Se avsnitt 3.1.

är en beskattningsbar person, som antas ha full avdragsrätt, ingen avdragsrätt eller rätt till avdrag efter skälig grund om denne har en blandad verksamhet.¹⁹³

Antag att det är fråga om försäljning inom landet av varor, och i förädlingskedjan fram till en köpare, K., som är en vanlig privatperson, dvs. en konsument, består förädlingskedjan av inblandade företag i följande aktörer:

- producenten, P.;
- grossisten, G.; och
- detaljisten D.

Skattesatsen för varorna är den generella om 25 procent. Samtliga företag i förädlingskedjan fram till K. är skattskyldiga för försäljning av varan. Antag att P. säljer varan för 100 kr exklusive moms till G., som säljer varan för 140 kr 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 kr exklusive moms, blir priset inklusive moms 250 kr ($200 \times 25\% = 50$; $200 + 50 = 250$) K. belastas således som skattebärare av en momsutgift om 50 kr, dvs. av den moms som ingår i priset 250 kr. Led för led i förädlingskedjan kan detta beskrivas med följande exempel:

Led 1 (P. – G.)

P. fakturerar till G.:

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

G. gör avdrag för debiterad moms, 25.

Led 2 (G. – D.)

G. fakturerar till D.:

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

D. gör avdrag för debiterad moms, 35.

Led 3 (D. – K.)

D. fakturerar (eller ger kvitto) till K.:

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

D. gör avdrag för debiterad moms, 50.

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 övervältringen av moms led för led i förädlingskedjan avseende aktuell vara.]

P. betalar till staten, 20 kr.

¹⁹³ Se avsnitten 1.4 och 2.1.

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. betalar netto till staten samma momsbelopp, 50 kr, 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. Detta är den ideala tanken med momsen enligt EU-rätten, såsom den kommer till uttryck genom mervärdesskatteprincipen i art. 1.2 i mervärdesskattedirektivet. Vid den fortsatta genomgången bör därför beaktas att omfattningen av regler om undantag från skatteplikt i 3 kap. ML ska tolkas restriktivt, eftersom EU-domstolens praxis anger så beträffande art. 131–137 i mervärdesskattedirektivet om undantag från skatteplikt för vissa transaktioner.¹⁹⁴

Principiellt sett gäller detsamma momsmässigt sett som nämns i exemplet nyss beträffande en vara, om produkten i stället är en tjänst.

Antag att det i stället är så att säljarens produkt består i en sammansatt transaktion där varor och/eller tjänster ingår, och att köparen är en konsument, och således saknar avdragsrätt för ingående moms på sina inköp, eller en beskattningsbar person med full avdragsrätt, ingen avdragsrätt eller rätt till avdrag genom uppdelning efter skälig grund om denne har en blandad verksamhet.

För dessa olika förhållanden hos köparen skapar jag, utifrån översikten av kombinationer av uppdelningsproblem i avsnitt 3.1 och utifrån vad jag har konstaterat vid genomgången av mina fem kategorier av tjänster i avsnitt 3.2.2, en struktur som ska fungera som ett verktyg – en modell – för analysen av vissa tillämpningsfrågor avseende säljarens sammansatta transaktioner avseende varor och/eller tjänster i kapitel 4. Verktuget består i ett antal frågor baserade på översikten i avsnitt 3.1

¹⁹⁴ Jfr avsnitt 2.5.2.

och indelningen av tjänsterna i olika kategorier som jag nämner i avsnitt 3.2.2.

Verktyget till stöd för studien av sammansatta transaktioner

Verktyget till stöd för studien av sammansatta transaktioner i momshänseende skapas genom frågorna enligt nedan och understöds, om det förekommer inslag av tjänster i transaktionerna, av indelningen av tjänsterna i fem kategorier i avsnitten 3.2.1 och 3.2.2.

Första frågan

Går det, beträffande den prestation som en säljare tillhandahåller en köpare som betraktas som en genomsnittlig konsument:

att särskilja två eller flera delar i prestationen eller

har delarna ett så nära samband att de objektivt sett ur ett ekonomiskt perspektiv utgör en enhet som det vore konstlat att försöka skilja åt?

Svar

Om det vore konstlat att särskilja delarna i prestationen, gäller en huvudsaklighetsprincip. I så fall ska, enligt EU-domstolens praxis, det dominerande inslaget i den sammansatta transaktionen avgöra frågan om skatteplikt eller undantag ska tillämpas respektive frågan om tillämplig skattesats.¹⁹⁵

I detta fall saknas således anledning att gå vidare med fler frågor.

Om det inte är konstlat att särskilja delarna i prestationen, är det dock relevant att gå vidare med ytterligare frågor.

Andra och tredje frågan

Om det sålunda inte är konstlat att särskilja delarna i prestationen, ska en uppdelning ske av ersättningen med hänsyn till att prestationens delar har olika karaktär på temat skatteplikt eller undantag eller beträffande förekomsten av olika skattesatser. Följande frågor ställer sig därvidlag.

Andra frågan

¹⁹⁵ Jfr avsnitten 1.2 och 3.1.

Ska en uppdelning ske av ersättningen, så att de olika delarna behandlas olika av säljaren med avseende på huruvida de ska ingå i beskattningsunderlaget för moms (skatteplikt) eller inte (okvalificerat undantag från skatteplikt)?

Tredje frågan

Om en skattepliktig del förekommer i prestationen, ställer sig frågan: Ska den delen omfattas av den generella skattesatsen om 25 procent eller någon av de reducerade skattesatserna om 12 respektive 6 procent eller av nollskattesats?

Frågor om olika kombinationer av uppdelningsproblem utifrån andra och tredje frågan

Andra och tredje frågan innehåller uppdelningsproblem beträffande de olika delarna i den sammansatta transaktionen. Jag återger därför nedan schemat i avsnitt 3.1 och översikten där av olika omsättningar av varor och/eller tjänster enligt ML.

Omsättning av vara eller tjänst (ML)/ Leverans av vara eller tillhandahållande av tjänst (mervärdesskattedirektivet)		
a Skattepliktig, enligt skattesats: 1) 25 procent 2) 12 procent 3) 6 procent	b) Från skatteplikt kvalificerat undantagen: nollskattesats (0 procent)	c) Från skatteplikt okvalificerat undantagen

Jag har i avsnitt 3.1 gjort följande översikt av kombinationer av uppdelningsproblem beträffande sammansatta transaktioner i momshänseende.

Kombinationerna: a och b respektive a eller b och c

Avdrags- eller återbetalningsgrundande omsättningar och icke avdrags- eller återbetalningsgrundande omsättningar: a och b respektive a eller b och c.

Kombinationerna: a 1) och a 2) eller a 3) eller a 2) och a 3) respektive a 1), a 2) eller a 3) och b)

Skattepliktiga omsättningar som omfattas av huvudregeln om den generella skattesatsen (normalskattesatsen) om 25 procent enligt 7 kap. 1 § första st. ML och skattepliktiga omsättningar som omfattas av

någon av de reducerade skattesatserna om 12 eller 6 procent enligt 7 kap. 1 § andra och tredje st. ML eller av nollskattesats enligt någon av reglerna i 3 kap. ML i förhållande till 10 kap. 11 § första st. ML: a 1) och a 2) eller a 3) eller a 2) och a 3) respektive a 1), a 2) eller a 3) och b).

Understöd för bedömning av de olika kombinationerna vid inslag av tjänster

Om det förekommer tjänster i de olika kombinationerna av omsättningar av varor och/eller tjänster enligt ovan, har jag i avsnitten 3.2.1 och 3.2.2 delat in tjänsterna i fem kategorier.

De fem kategorier i vilka jag indelar tjänsterna i förevarande sammanhang är:

- I, prestationer på föremål, förmedling och personliga tjänster etc.;
- II, delrätter till föremål;
- III, objekt som utgör tjänster;
- IV, utförande av nya tjänster; och
- V, ideella andelar i föremål och objekt.

Gemensamt för tjänsterna i kategori I jämfört med tjänsterna enligt de övriga fyra kategorierna (II-V) är att de inte kan säljas vidare av köparen. I kategori I är det fråga om renodlade konsumtionstjänster på så sätt att köparen slutligen förbrukar tjänsten, helt enkelt genom att åtnjuta den – såsom med en frisörtjänst (personlig tjänst) – eller genom att tjänsten tillförs ett föremål och blir en oskiljaktig del av föremålet.

Jag stannar för skapandet av detta verktyg vid konstaterandet att tjänsterna i kategori I skiljer sig från tjänsterna i kategorierna II-V på det nyss beskrivna sättet. Vid analysen i kapitel 4 av vissa tillämpningsfrågor – praktikfall – avseende sammansatta transaktioner ska detta verktyg enbart utgöra ett stöd, och vid behov av att gå vidare med bedömningen av olika slags tjänster återkommer jag till avsnitt 3.2.2 beträffande detaljerna i indelningen av tjänsterna i de fem kategorierna.

För tillämpningsfrågorna i kapitel 4 återkommer jag till leden 1-3 i förädlingskedjan enligt ovan i förevarande avsnitt.

4. GENOMGÅNG AV VISSA FALLSTUDIER

4.1 INLEDNING

Tillämpningsfrågorna i detta kapitel behandlas utifrån premissen att fråga är om sammansatta transaktioner, och att den grundläggande problemställningen gäller frågan om ersättningen som köparen av en produkt erlägger till säljaren ska delas upp på grund av att prestationen består i olika varor och/eller tjänster eller om ersättningen ska anses avse en enda prestation. Praktikfallen i detta kapitel avser således *uppdelningsproblem*, och inte *gränsdragningsproblem* som kan förekomma om fråga inte är om en sammansatt transaktion, dvs. om olika inslag momsmässigt sett i prestationen överhuvudtaget inte kan identifieras. Ett sådant gränsdragningsproblem gäller bara huruvida den ena eller andra regeln i ML avseende skatteobjektet ska tillämpas.¹⁹⁶

Uppdelningsproblemen beträffande sammansatta transaktioner hänförs till två avdelningar: Avdelning I och Avdelning II:

- I Avd. I är det fråga om att ersättningen för prestationen i fråga mottas av en enda säljare, varvid uppdelningsproblemet gäller huruvida en eller flera omsättningar ska anses föreligga. Om en enda omsättning anses föreligga, gäller de regler om omsättningens momsmässiga karaktär och skattesats som omfattar det dominerande inslaget i prestationen.
- I Avd. II är det fråga om att ersättningen för prestationen i fråga mottas av en enda person, varvid uppdelningsproblemet inte gäller att ersättningen ger upphov till en enda omsättning hos denne (jfr Avd. I), utan till omsättningar hos fler än den personen *eller* hos fler än den personen och samtidigt till fler än en omsättning hos denne.

Uppdelningsproblemen i de båda avdelningarna kan schematiskt beskrivas enligt följande utifrån schemat i avsnitt 3.1:

Schemat i avsnitt 3.1: översikten av olika omsättningar enligt ML

Omsättning av vara eller tjänst (ML)/ Leverans av vara eller tillhandahållande av tjänst (mervärdesskattedirektivet)		
a Skattepliktig, enligt skattesats: 1) 25 procent 2) 12 procent 3) 6 procent	b) Från skatteplikt kvalificerat undantagen: nollskattesats (0 procent)	c) Från skatteplikt okvalificerat undantagen

¹⁹⁶ Jfr avsnitt 1.6.

Avd. I

Ersättningen avser en enda omsättning hos säljaren (S), som ska hänföra hela ersättningen till:

- a 1), beskattningsunderlaget för omsättning av skattepliktig omsättning av vara eller tjänst med tillämpning av skattesatsen 25 procent, om det dominerande inslaget i prestationen består i omsättning av en vara eller tjänst som omfattas av den generella skatteplikten och med tillämpning av den generella skattesatsen;
- a 2) eller a 3), varvid den reducerade skattesatsen 12 procent eller 6 procent tillämpas vid momsredovisningen, om det dominerande inslaget i prestationen omfattas av någon av reglerna för dessa alternativ;
- b), varvid nollskattesats tillämpas vid bestämningen av beskattningsunderlaget, om det dominerande inslaget i prestationen omfattas av reglerna för det alternativet; och
- c), varvid skattefri omsättning redovisas, om det dominerande inslaget i prestationen omfattas av reglerna för det alternativet.

S ska hänföra ersättningen till fler än en omsättning, t.ex. två omsättningar, dvs.:

- till a 1) *och* till a 2), a 3), b) eller c); eller
- så gäller andra kombinationer av dessa alternativ i schemat ovan.

Avd. II

Här är det fråga om huruvida ersättningen ger upphov

- till omsättningar hos fler än S; eller
- till omsättningar hos fler än S *och* fler än en omsättning hos S (jfr Avd. I).

Innan jag går vidare med urvalet av praktikfall, konkluderar jag att 7 kap. 7 § ML enbart fungerar för uppdelning av sammansatta transaktioner när det är fråga om huruvida en enda S ska dela upp mottagen ersättning i fler än en omsättning (jfr Avd. I). Lagrummet 7 kap. 7 § ML avser inte problem med sammansatta transaktioner, där det gäller att bedöma huruvida ersättningen ger upphov till omsättningar hos fler än S (jfr Avd. II). Därför föreslår jag redan här *de lege ferenda*, att 7 kap. 7 § ML ändras såtillvida att lagrummet inte bara avser uppdelning efter skälig grund av beskattningsunderlaget avseende en enda omsättning hos S, utan också omfattar frågeställningar beträffande huruvida ersättningen ger upphov till omsättningar hos fler än S.

Eftersom mervärdesskattedirektivet saknar en bestämmelse om sammansatta transaktioner, bör lagstiftaren ta upp på EU-nivå frågan om införande av en sådan direktivbestämmelse, vilken implementeras i ML, genom att 7 kap. 7 § ändras eller ersätts med en helt ny regel.

För ett urval av praktikfall beträffande tillämpningsfrågor avseende sammansatta transaktioner i detta kapitel utgår jag från min beskrivning i avsnitt 3.3 av en förädlingskedja avseende produktion och distribution av varor och tjänster:

P. (producent) – G. (grossist) – D. (detaljist) – K. (köpare)

[Led 1, P. – G.; Led 2, G. – D.; Led 3, D. – K.]

Led 3 (D. – K.)

K. antas vara en genomsnittlig konsument – en vanlig privatperson. K. saknar således avdragsrätt för den moms som ingår i ersättningen som K. erlägger till D. för varan eller tjänsten som D. säljer till K.

För K. är följande kombinationer av uppdelning av ersättningen som K. erlägger till säljaren D. av intresse:

a 1) och a 2) eller a 3) eller a 2) och a 3) respektive a 1), a 2) eller a 3) och b), där

a 1) innebär att moms ingår i ersättningen för en vara eller tjänst som omfattas av den generella skatteplikten för omsättning av varor och tjänster enligt 3 kap. 1 § första st. ML, beräknad enligt den generella skattesatsen om 25 procent, enligt 7 kap. 1 § första st. ML, med 20 öre i varje krona;

a 2) innebär att moms ingår i ersättningen beräknad enligt den reducerade skattesatsen om 12 procent, enligt någon av reglerna i 7 kap. 1 § andra st. ML, med 10 kr och 71 öre i varje krona;

a 3) innebär att moms ingår i ersättningen enligt den reducerade skattesatsen om 6 procent, enligt någon av reglerna i 7 kap. 1 § tredje st. ML, med 5 kr och 66 öre i varje krona;

b) innebär att moms inte ingår i ersättningen, enligt någon av de regler om undantag från skatteplikt i 3 kap. ML för vilka återbetalningsrätt för ingående moms föreligger i D:s verksamhet enligt 10 kap. 11 § första st. ML [kvalificerade undantag från skatteplikt (nollskattesats)]; och

c) innebär att moms inte ingår i ersättningen, enligt någon av de regler i 3 kap. ML som stipulerar undantag från skatteplikt och för vilka varken avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms föreligger i D:s verksamhet (okvalificerade undantag från skatteplikt).

Led 1 (P. – G.) och Led 2 (G. – D.)

P. och G. antas vara beskattningsbara personer, vilka båda antas ha full avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms i sina verksamheter. Det innebär att K. som skattebärare inte belastas av någon latent momskostnad i ersättningen som denne i slutändan erlägger till D. Med andra ord uppkommer ingen skatt på skatten, så kallad kumulativ effekt.

Om däremot P. eller G. saknar avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms i sin verksamhet eller enbart har rätt till avdrag eller återbetalning av ingående moms efter skäligen grund, dvs. har en blandad verksamhet, uppkommer skatt på skatten, en kumulativ effekt, vilket innebär att K. belastas av en latent momskostnad i ersättningen som denne i slutändan erlägger till D.

Beträffande P. eller G. är sålunda följande kombinationer av uppdelning av ersättningen som P. erhåller G. (Led 1) eller som G. erhåller från D. (Led 2) av intresse:

a och b respektive a eller b och c.

Avd. I: Urval av praktikfall

För praktikfall till tillämpningsfrågorna avseende sammansatta transaktioner hänförliga till Avd. I begränsar jag urvalet till de huvudområden enligt 3 kap. ML som innehåller regler om okvalificerade undantag från skatteplikt, dvs. till c.

Jag går igenom vissa regler från dessa huvudområden om undantag från skatteplikt i 3 kap. ML och ställer dessa i förhållande till den generella skatteplikten för omsättning av varor och tjänster i 3 kap. 1 § första st. ML, dvs. i förhållande till a 1).

Uppdelningsproblemen i förevarande praktikfall gäller således att S ska hänföra ersättningen till två omsättningar, dvs.:

- till a 1) *och* c.

Om uppdelningsproblemen inte kan hanteras beträffande reglerna om undantag från skatteplikt för de huvudområden därvidlag som jag väljer från 3 kap. ML, är ML inte rättssäker för tillämpningen av sammansatta transaktioner i momshänseende redan av den anledningen. Bland huvudområdena i 3 kap. ML som omfattas av okvalificerade undantag från skatteplikt har jag valt att behandla:

fastighetsområdet (3 kap. 2 § ML); och
bank- och finansieringstjänster och värdepappershandel (3 kap. 9 § ML).

Dessutom behandlar jag, som nämnts,¹⁹⁷ privaträttsliga optioner som finansiella tjänster undantagna från skatteplikt att bedöma i samband med de särskilda bestämmelserna i 9 c kap. ML om skattskyldighet och undantag från skatteplikt beträffande varor i vissa lager.

Uppdelningsproblem kan förekomma beträffande områdena vård och omsorg samt utbildning. Emellertid behandlar jag inte tillämpningsfrågor angående sammansatta transaktioner för dessa områden. Beträffande vård och omsorg samt utbildning består omsättningarna i personliga tjänster, vilka för övrigt hänförs till kategori I enligt min indelning av tjänster i avsnitten 3.2.1 och 3.2.2, dvs. tjänster som, liksom övriga tjänster i den kategorin, utgör renodlade konsumtionstjänster såtillvida att K. slutligen förbrukar tjänsten. Undantag från skatteplikt förekommer för

¹⁹⁷ Se avsnitten 2.4 och 2.8.

tillhandahållande av vård och omsorg samt utbildning. Tjänsterna kan tillhandahållas tillsammans med varor som den som omsätter tjänsten omsätter som ett led i det tillhandahållandet. Då saknas dock uppdelningsproblem typiskt sett mot bakgrund av att undantaget för huvudtjänsten omfattar också varor respektive varor och tjänster som omsätts som ett led i tillhandahållandet av tjänsten avseende vård eller omsorg respektive utbildning. Jämför huvudregeln om undantag från skatteplikt i 3 kap. 4 § första st. ML för områdena sjukvård, tandvård och social omsorg respektive, beträffande utbildning för vilken förutsättningarna för undantag från skatteplikt är uppfyllda, 3 kap. 8 § första och andra st. ML.¹⁹⁸

Avd. II: Urval av praktikfall

I detta kapitel återkommer jag, som nämnts,¹⁹⁹ till den särskilda regeln i 6 kap. 7 § ML om skattskyldighet för förmedling i eget namn av en vara eller en tjänst för annans räkning, varvid förmedlaren uppstår likviden (ersättningen) för varan eller tjänsten.

Den särskilda regeln om skattskyldighet ger upphov till omsättningar avseende den underliggande varan och tjänsten hos både förmedlaren och dennes huvudman, när förmedlaren som säljare (S) uppstår ersättningen från köparen, K. Dessutom anses själva förmedlingen utgöra en tjänst i sig enligt HFD:s rättspraxis (RÅ 2002 ref. 113), varför 6 kap. 7 § ML inte bara ger upphov till omsättningar hos förmedlaren S och dennes huvudman, utan också till två omsättningar hos S.

Sålunda är 6 kap. 7 § intressant som praktikfall för tillämpningsfrågor avseende sammansatta transaktioner hänförliga till Avd. II och alternativet att ersättningen som S uppstår från K. ger upphov till omsättningar hos fler än S *och* fler än en omsättning hos S.

I avsnitten 4.2-4.4.4 behandlar jag, angående sammansatta transaktioner hänförliga till Avd. I, följande.

I avsnitt 4.2 berörs vissa sammansatta transaktioner på fastighetsområdet. I enlighet med vad jag anför i avsnitt 2.7.2 lämnar jag därhän mina förslag *de lege ferenda* av ML beträffande fastighetsområdet, dvs. jag utgår ifrån gällande rätt och att huvudregeln om undantag från skatteplikt på fastighetsområdet enligt 3 kap. 2 § första st. ML alltså är aktuell.

För tillämpningsfrågorna om sammansatta transaktioner är det väsentliga i avsnitt 4.2 att gränsdragningen mellan vara och tjänst i 1 kap. 6 § ML har blivit EU-konform också med hänsyn till att varubegreppet omfattar fastigheter, genom att

¹⁹⁸ Jfr Forssén 2019a: avsnitt 12 213 212, ang. sjukvård; avsnitt 12 213 213 ang. tandvård; avsnitt 12 213 214, ang. social omsorg; och avsnitten 12 213 220-224, ang. utbildningsområdet.

¹⁹⁹ Se avsnitt 2.8. Jfr även avsnitt 3.2.2 ang. kategori V av tjänster enligt min indelning av tjänsterna i fem kategorier.

begreppet fastighet i det lagrummet och i övrigt i ML sedan den 1 januari 2017 bestäms genom en hänvisning i 1 kap. 11 § ML till begreppet fast egendom enligt art. 13b i tillämpningsförfordningen, och inte längre genom hänvisning till JB.²⁰⁰

I avsnitt 4.3 berörs bank- och finansieringstjänster och värdepappershandel enligt 3 kap. 9 § ML.

I avsnitten 4.4.1-4.4.4 berörs privaträttsliga optioner som finansiella tjänster i samband med de särskilda bestämmelserna i 9 c kap. ML om skattskyldighet och undantag från skatteplikt för varor i vissa lager.

I avsnitten 4.5-4.7 behandlar jag, angående sammansatta transaktioner hänförliga till Avd. II, följande, och lämnar förslag *de lege ferenda*.²⁰¹

I avsnitt 4.5 berörs den särskilda regeln om skattskyldighet för förmedlingstjänster i 6 kap. 7 § ML som ett praktikfall beträffande alternativet i Avd. II av innebörd att ersättningen som förmedlaren S uppbär från köparen K. ger upphov till omsättningar hos fler än S och fler än en omsättning hos S.

I avsnitt 4.6 tar jag, som nämnts i samband med genomgången av kategori V av tjänster i avsnitt 3.2.2, upp tillämpningsfrågan vid samägande av en ideell andel i ett föremål eller ett objekt, när en omsättning av tjänst består i överlåtelse mot ersättning av en sådan ideell andel. Därvidlag återkommer jag till avsnitt 5.5 i Forssén 2013 och att jag anser att varje andelsägare bör behandlas momsmässigt för sig. Jag fokuserar då bara på fall av samägande, och hänvisar till Forssén 2013 för andra detaljfrågor om enkla bolag (och partrederier).

I avsnitt 4.7 återkommer jag dock, som också nämnts,²⁰² till bifrågan i Forssén 2013 angående tillämpningen av regeln om reducerad skattesats om 6 procent i 7 kap. 1 § tredje st. 9 (tid. 8) ML, när det gäller gemensamma litterära och konstnärliga verk skapade under företagsformen enkelt bolag, och problemet med att lagrummet inte omfattar gemensamma verk enligt 6 § URL. Därvidlag återkommer jag till att jag i tre artiklar har gått vidare med denna bifråga från Forssén 2013,²⁰³ och i två av dessa tagit upp juridisk semiotik som ett komplement av studien av den frågan som en sammansatt transaktion.

I avsnitt 4.8 sammanfattar jag slutsatserna från avsnitten 4.2-4.7.

²⁰⁰ Jfr avsnitten 2.3.2 och 2.7.2.

²⁰¹ Ibland återknyter jag till förstudien i form av mina artiklar som nämns i avsnitt 1.1.

²⁰² Se avsnitten 1.1 och 3.2.2 ang. kategori V avseende tjänsterna.

²⁰³ Jfr Forssén 2018a s. 317-320, Forssén 2018b s. 650-652 och Forssén 2020a s. 171, där jag också hänvisar till Forssén 2018a.

4.2 VISSA SAMMANSATTA TRANSAKTIONER PÅ FASTIGHETSOMRÅDET²⁰⁴

Om en omsättning innefattar såväl en tjänst i form av fastighetsupplåtelse som andra tjänster eller varor, föreligger en sammansatt transaktion,. Det blir nödvändigt att ta ställning till huruvida transaktionen ska mervärdesbeskattas helt, delvis eller inte alls.²⁰⁵

Huvudregeln för sammansatta transaktioner över huvud taget är enligt 7 kap. 7 § ML att prestationer av olika momsmässig karaktär eller som omfattas av olika momssatser är delning (delningsprincipen): Är prestationerna åtskiljbara ska de behandlas separat i en faktura avseende den sammansatta transaktionen. Är det inte möjligt att tillämpa delningsprincipen, ska momsmässig karaktär eller tillämplig momssats avseende en sammansatt transaktion bestämmas utifrån det inslag i tillhandahållandet som är det dominerande (huvudsaklighetsprincip).²⁰⁶

I samband med momsreformen 1991 (SFS 1990:576)²⁰⁷ uttalade departementschefen bland annat följande av intresse för frågan om moms och sammansatta transaktioner på fastighetsområdet:

”Undantaget från skatteplikt avser i princip transaktioner, vars huvudsakliga innebörd är att upplåtaren ställer fastigheten eller del därav till rättighetshavarens förfogande. Gränsdragningen mellan skattepliktig tjänst och skattefri upplåtelse av fastighet finns redan enligt nuvarande ordning. Det gäller närmast lagring eller förvaring samt upplåtelse av reklamplats. Lagring eller förvaring är med vissa begränsningar en skattepliktig tjänst enligt nuvarande 10 §. Uthyrning av lagerlokal eller annat utrymme åt någon som själv lagrar varor räknas däremot inte som en lagringstjänst utan anses som upplåtelse av fastighet. Denna gränsdragning bör i princip bestå. I andra stycket av anvisningspunkten föreslås dock infört vissa utvidgningar av skatteplikten i särskilda fall, såsom vid upplåtelse av förvaringsboxar”.²⁰⁸

Jag anser att lagstiftarens uttalande visar för ifrågavarande sammanhang att sammansatta transaktioner på fastighetsområdet avser fråga om uppdelning eller inte beträffande huvudregeln om undantag från skatteplikt i 3 kap. 2 § första st. och den generella skatteplikten för varor och tjänster i 3 kap. 1 § första st. respektive beträffande undantag enligt

²⁰⁴ Jfr även Forssén 2019a, avsnitt 12 212 140.

²⁰⁵ Jfr även Forssén 2001 s. 168.

²⁰⁶ Jfr avsnitten 1.2, 3.1, 3.3 och 4.1.

²⁰⁷ Jfr avsnitt 2.8 och avsnitt 3.2.2 ang. kategori III av tjänster.

²⁰⁸ Se prop. 1989/90:111 s. 196 och 197. Jfr även Forssén 2001 s. 168 och 169.

3 kap. 2 § första st. och skatteplikt enligt 'undantagen från undantaget' i 3 kap. 3 § första st. 1-12 ML. I avsnitt 2.7.2 återger jag lydelsen av 3 kap. 2 § första st. av innebörd att okvalificerat undantag från skatteplikt gäller på fastighetsområdet och av 3 kap. 3 § första st. 1-12 ML, där det anges för vilka fall på fastighetsområdet obligatorisk skatteplikt gäller.

I förarbetena till reformen den 1 januari 2017 (SFS 2016:1208), avseende fastighetsbegreppet i 1 kap. 11 § ML,²⁰⁹ anger lagstiftaren följande beträffande prövningen av om en sammansatt eller flera omsättningar ska anses föreligga:²¹⁰

- Varje transaktion ska i regel ses som separat och självständig, men om en transaktion består av flera delar måste det dock bedömas om det ska anses vara fråga om en enda omsättning eller flera separata omsättningar.
- En enda omsättning anses föreligga när två eller flera delar har ett så nära samband att de tillsammans objektivt sett utgör en enda odelbar ekonomisk omsättning och att det därför vore *konstlat* att försöka skilja de olika delarna från varandra.
- En undersökning måste ske angående vilka delar som är kännetecknande för att bedöma om det är fråga om en eller flera omsättningar. För bedömningen ska ledning hämtas i den genomsnittliga kundens uppfattning.
- Det anses föreligga en enda omsättning även när en eller flera delar utgör den huvudsakliga omsättningen och den andra eller de andra delarna ska betraktas som underordnade och skattemässigt behandlas på samma sätt som den huvudsakliga. Lagstiftaren anger därvidlag att en del ska anses som underordnad i synnerhet när kunderna inte efterfrågar denna i sig, utan den endast är ett medel att på bästa sätt åtnjuta den huvudsakliga tjänsten eller varan.
- Lagstiftaren nämner också att när det gäller uthyrning av parkeringsplatser (som omfattas av skatteplikt enligt art. 135.2 första st. b i mervärdesskattedirektivet – jfr 3 kap. 3 § första st. 5 ML) har EU-domstolen i målet 173/88 (Henriksen) funnit att uthyrningen är undantagen från skatteplikt, om den sker i nära

²⁰⁹ Jfr avsnitten 2.3.2, 2.7.2, 2.8 och 4.1.

²¹⁰ Jfr prop. 2016/17:14 s. 26, 27 och 29, där lagstiftaren, för sin uppfattning om hur den prövningen ska ske, hänvisar till t.ex. EU-målen C-42/14 (Wojskowa Agencja Mieszkaniowa) och C-392/11 (Field Fisher Waterhouse LLP).

anknytning till en undantagen uthyrning av fast egendom för annat ändamål till exempel för boende.²¹¹

Lagstiftarens uppfattning om tillämpning av uppdelning kontra en huvudsaklighetsprincip för sammansatta transaktioner på fastighetsområdet överensstämmer sålunda väl med EU-domstolens praxis enligt målen C-349/96 (CPP) och C-41/04 (Levob), vilken kan sammanfattas enligt följande:

- Om inte delning är möjlig, anser EU-domstolen att en huvudsaklighetsprincip gäller. Då avgör det dominerande inslaget i den sammansatta transaktionen om skatteplikt eller undantag ska tillämpas respektive frågan om tillämplig skattesats. EU-domstolen anser även att en uppdelning av en sammansatt transaktion inte får ske på ett konstlat sätt.²¹²

Även HFD:s och EU-domstolens rättspraxis särskilt beträffande bedömningen av om transaktioner på fastighetsområdet är sammansatta eller ska anses fristående (separata) och sålunda uppdelas överensstämmer med vad EU-domstolen, enligt vad nyss beskrivits, anser i allmänhet därom. Jag går igenom följande rättspraxis från HFD och EU-domstolen till stöd för detta, varvid det centrala för jämförelsen är att domstolarna framhåller att en uppdelning av en sammansatta transaktion inte får ske på ett konstlat sätt.

- HFD har i förhandsbeskedet HFD 2017 not. 12 bedömt att en kommuns upplåtelse för båtar av markområden respektive hamnanläggningar utgör omsättning av separata tjänster. HFD ansåg vid en samlad bedömning att upplåtelseerna inte kunde anses ha ett så nära samband att det skulle vara konstlat att skilja dem från varandra. HFD hänvisade i det hänseendet till att EU-domstolen, särskilt beträffande frågan om det vore konstlat att skilja olika delar av en transaktion från varandra, för den bedömningen lagt vikt vid bland annat om transaktionen är till nytta för kunden endast om alla delar av denna finns med.²¹³
- HFD noterade vidare att det av EU-domstolens praxis framgår att även om olika delar av en transaktion kan tillhandahållas var och en för sig så kan det vara konstlat att skilja delarna åt, om

²¹¹ Jfr även Forssén 2011, avsnitt 5.2, där jag behandlar parkeringsverksamhet i svensk rättspraxis, varvid jag hänvisar – förutom till bl.a. EU-målet 173/88 (Henriksen) – till RÅ 2003 ref. 80 och RÅ 2007 ref. 13.

²¹² Jfr avsnitt 1.2.

²¹³ HFD anförde följande EU-mål: C-461/08 (Don Bosco Onroerend Goed), pkt 39; och C-175/09 (AXA UK), pkt 23.

kunden efterfrågar just kombinationen av de olika delarna.²¹⁴ Även om det kunde antas ha ett värde för hyrestagaren att upplåtelseerna sammantaget möjliggjorde förtöjning och förvaring av båtar året runt, kunde det enligt HFD inte anses att en förutsättning för att upplåtelsen av hamnanläggningen skulle vara till nytta för hyrestagaren var att denne också fick tillgång till ett markområde där båtarna kunde vinterförvaras. Inte heller kunde hyrestagarens nytta av att få tillgång till ett markområde för vinterförvaring anses vara beroende av att upplåtaren också tillhandhöll båtplatser i vattnet.

- Till detta kom att upplåtelseerna skedde i separata avtal med separat prissättning, varvid HFD emellertid noterade att EU-domstolen anser, enligt pkt 44 i målet C-224/11 (BGZ Leasing), att separat fakturering och prissättning av tjänster i och för sig talar för att det rör sig om fristående transaktioner, men att det inte är av en avgörande betydelse för den bedömningen. HFD ansåg dock vidare att det kunde antas att såväl tillgång till hamnanläggning som tillgång till vinterförvaring hade ett självständigt värde för hyrestagaren. Därmed framstod ingen av delarna som underordnad den andra, varför HFD ansåg att det inte heller på den grunden kunde anses vara fråga om ett enda sammansatt tillhandahållande.

Eftersom omfattningen av regler om undantag från skatteplikt i 3 kap. ML ska tolkas restriktivt,²¹⁵ behövs det ganska få tjänster utöver själva tillhandahållandet av till exempel en lokal för att det inte längre ska anses vara fråga om undantag enligt 3 kap. 2 § första st., utan om ett tillhandahållande som är skattepliktigt enligt regeln om generell skatteplikt för omsättning av varor och tjänster i 3 kap. 1 § första st. ML:

- Exempelvis ett tillhandahållande av konferensarrangemang bör enligt min uppfattning anses till fullo skattepliktigt enligt 3 kap. 1 § första st. ML, eftersom det är fråga om ett tillhandahållande där övriga tjänster efterfrågas i sig och själva tillhandahållandet av lokalen får anses underordnad dem.²¹⁶ Den uppfattningen beläggs enligt min mening av förhandsbeskedet RÅ 2007 ref. 33. Där ansåg Skatterättsnämnden (SRN) att lokalupplåtelser för konferenser sedan åtskilliga år har utvecklats till en näringsgren där tillhandahållanden i verksamheten av olika arrangemang,

²¹⁴ HFD anförde härvidlag EU-målet C-44/11 (Deutsche Bank), pkt:erna 24-28. Målet "Deutsche Bank" berörs dessutom på samma tema i Forssén 2019a, avsnitt 12 213 151 – se även nedan i avsnitt 4.3.

²¹⁵ Jfr avsnitt 2.5.2.

²¹⁶ Jfr även Forssén 2001 s. 169 och 170.

anordningar och andra faciliteter på grund av ökad konkurrens har kommit att bli ett i förhållande till själva lokalupplåtelsen alltmer dominerande inslag. Tillhandahållandena i ärendet var enligt SRN exempel på sådan verksamhet där ett stort antal tjänster erbjuds konferensdeltagarna utöver den i både tid och rum relativt begränsade dispositionsrätten till vissa lokaler där konferensen hålls. SRN fann därför att lokalupplåtelsen i det sammansatta konferensarrangemanget endast var ett medel för sökanden att på bästa sätt kunna tillhandahålla den av kunden efterfrågade tjänsten avseende arrangemanget. SRN hänvisade därvidlag till dessa båda EU-mål: C-150/99 (Stockholm Lindöpark), pkt 27; och, ovan nämnda, C-349/96 (CPP). SRN ansåg att tjänsten inte var undantagen från skatteplikt och att den generella momsatsen 25 procent gällde för tillhandahållandet av den. HFD fastställde SRN:s besked.

- Beträffande konferensarrangemang på hotell eller liknande föreligger för övrigt en gränsdragning mellan å ena sidan 'undantaget från undantaget' enligt 3 kap. 3 § första st. 4 ML, där den reducerade momsatsen om 12 procent gäller enligt 7 kap. 1 § andra st. 1 ML, och å andra sidan 3 kap. 1 första st. ML, där den generella momsatsen om 25 procent gäller enligt 7 kap. 1 § första st. ML. Eftersom avvikelser från de generella momsreglerna ska tillämpas restriktivt, är min uppfattning att den generella momsatsen om 25 procent enligt 7 kap. 1 § första st. ML bör gälla för konferensarrangemang, även om de tillhandahålls på hotell eller liknande.

HFD:s förhandsbesked RÅ 2007 ref. 33 visar sålunda att det kan finnas problem också angående sammansatta transaktioner på fastighetsområdet bestående i olika skattepliktiga tillhandahållanden, där olikheten således enbart berör frågan om tillämplig skattesats.

- Om hotellet i förhandsbeskedet inte bara tillhandahåller konferenslokalen med konferenstjänster, utan också tillhandahåller rumsuthyrning (hotellrum) och servering och utfärdar en gemensam faktura för hela tillhandahållandet, gäller enligt min uppfattning följande.

Huvudregeln om delning i 7 kap. 7 § ML bör tillämpas, så att hotellrum och servering särdebiteras med tillämpning av den reducerade skattesatsen om 12 procent för rumsuthyrningen (7 kap. 1 § andra st. 1) och för serveringen (7 kap. 1 § andra st. 5), medan den generella momsatsen om 25 procent tillämpas för konferenstjänsten (inklusive konferenslokal).

4.3 BANK- OCH FINANSIERINGSTJÄNSTER OCH VÄRDEPAPERSHANDEL²¹⁷

Okvalificerat undantag från skatteplikt stipuleras i 3 kap. 9 § ML för bank- och finansieringstjänster och för värdepappershandel. Samtidigt anges där att vissa tjänster som tillhandahålls inom en bank etc. omfattas av skatteplikt. Jag återger lydelsen av det lagrummet här:

3 kap. 9 § ML, lydelse enligt SFS 2013:567

”Från skatteplikt undantas omsättning av bank- och finansieringstjänster samt sådan omsättning som utgör värdepappershandel eller därmed jämförlig verksamhet.

Med bank- och finansieringstjänster avses inte notariatverksamhet, inkassotjänster, administrativa tjänster avseende factoring eller utthyrning av förvaringsutrymmen.

Med värdepappershandel förstås

1. omsättning och förmedling av aktier, andra andelar och fordringar, oavsett om de representeras av värdepapper eller inte, och
2. förvaltning av värdepappersfonder enligt lagen (2004:46) om värdepappersfonder och specialfonder enligt lagen (2013:561) om förvaltare av alternativa investeringsfonder.”

Förevarande undantag från skatteplikt och begränsning av undantaget för vissa fall motsvaras närmast av art. 135.1 b-g i mervärdesskattedirektivet.

Omfattningen av regler om undantag från skatteplikt i 3 kap. ML ska, som nämnts,²¹⁸ tolkas restriktivt. Det följer av EU-domstolens praxis angående art. 131–137 i mervärdesskattedirektivet om undantag från skatteplikt för vissa transaktioner.²¹⁹ Sålunda ska ifrågavarande undantag från skatteplikt brytas av mot det omfattande konsultområdet, vilket omfattas av huvudregeln om en generell skatteplikt för omsättning av varor och tjänster enligt 3 kap. 1 § första st. ML. Konsulttjänster tillhandahålls inom utredande och rådgivande verksamheter inom ekonomiska, administrativa och juridiska områden i

²¹⁷ Jfr även Forssén 2019a, avsnitt 12 213 151.

²¹⁸ Jfr avsnitten 2.5.2, 3.3 och 4.2.

²¹⁹ Se t.ex. EU-målen 235/85 (kommissionen mot Nederländerna), pkt 7; 348/87 (SUFA), pkt 10 och 13; C-186/89 (Van Tiem), pkt 17; C-2/95 (SDC), pkt 20; C-358/97 (kommissionen mot Irland), pkt 52; C-150/99 (Stockholm Lindöpark); pkt 25; C-269/00 (Seeling), pkt 44; och C-275/01 (Sinclair Collins), pkt 23. Jfr även avsnitt 2.5.2 och Forssén 2019a, avsnitt 12 210 010.

vidsträckt bemärkelse. Exempelvis gäller det tekniska konsulttjänster. Det uttalade lagstiftaren i samband med att tjänsterna gjordes i princip generellt skattepliktiga 1991 (i likhet med vad som redan var fallet med varorna), genom SFS 1990:576.²²⁰

Det krävs således inte mycket för att en tjänst inom bank- och finanssektorn samt värdepappershandeln ska anses som skattepliktig enligt ML. Det är enbart sådana tjänster som omfattas av undantag enligt 3 kap. 9 § ML – jfr art. 135.1 b-g i mervärdesskattedirektivet – som undantas från skatteplikt inom dessa sektorer. Trots det har lagstiftaren ansett det angeläget att särskilt ange i 3 kap. 9 § andra st. ML att undantaget begränsas såtillvida att det inte omfattar notariatverksamhet, inkassotjänster, administrativa tjänster avseende factoring eller uthyrning av förvaringsutrymmen, vilka fall således är skattepliktiga (jfr art. 135.1 d i mervärdesskattedirektivet, där begränsningen i fråga anges explicit för indrivning av fordringar). Begränsningen av undantaget avseende uthyrning av förvaringsutrymmen i 3 kap. 9 § andra st. korresponderar för övrigt med att det på fastighetsområdet särskilt anges i 3 kap. 3 § första st. 6 ML att obligatorisk skatteplikt föreligger för upplåtelse av förvaringsboxar, dvs. t.ex. bankfack.²²¹

Den typiska bank- eller finansieringstjänsten utgörs av en ersättning (omsättning) i form av ränta på ett lån eller annan normal kredit. En ränta består faktiskt av ett typiskt mervärde som i princip skulle kunna mervärdesskattebeläggas. Om det inte stipulerades undantag från skatteplikt i 3 kap. 9 § ML, skulle ränta utgöra en skattepliktig omsättning tjänst enligt 3 kap. 1 § första st. ML.²²²

Ett sådant gränsdragningsproblem kan gälla frågan om vad som utgör en ersättning där förtjänsten utgörs av en så kallad float. Tidigare har jag tagit upp att finansiella institut tillgodogör sig ränteinkomster genom floaten, dvs. ränta på de medel som placeras på marknaden under de tidsglapp som uppstår vid förmedlingen av betalningar som sker hos banker etc. och som ännu inte har bokförts på bankkundens etc. (mottagarens) konto.²²³ Jag har också berört att detta förekommer även hos kupongföretag.²²⁴ I förarbetena till de särskilda regler om omsättning

²²⁰ Jfr prop. 1989/90:111 s. 105. Jfr även avsnitten 2.8, 3.2.2 (ang. kategori III av tjänster) och 4.2 samt Forssén 2001 s. 206.

²²¹ Jfr avsnitt 2.7.2.

²²² Jfr SOU 1989:35 (Reformerad mervärdesskatt m.m.) Del 1 s. 192. Jfr även: Forssén 1993 s. 105; Forssén 1994 s. 139; Momshandboken Enligt 1998 års regler, Norstedts Juridik, Stockholm 1998 (cit. Forssén 1998) s. 174; Forssén 2001 s. 208; och Forssén 2011, avsnitt 3.4.1.

²²³ Jfr Forssén 2017a s. 103, Forssén 2019c s. 343 och Forssén 2019d s. 80.

²²⁴ Jfr Forssén 2019c s. 343 och Forssén 2019d s. 80.

beträffande vouchrar i momshänseende, vilka infördes i ML den 1 januari 2019 genom SFS 2018:1333,²²⁵ anges som exempel på instrument som kan vara vouchrar bland annat lunchkuponger.²²⁶ Kupongföretagets förtjänst kan då bestå i ränteinkomsten – floaten – som uppstår genom att det företaget innehar pengarna från den som har köpt kuponger på sitt konto tills det betalar exempelvis en restaurang där en kupong har lösts in i utbyte mot en lunchmåltid. Enligt förarbetena bedöms marknaden för restaurangvouchrar, såsom lunchkuponger, i och för sig ha minskat avsevärt de senaste decennierna, varför betydelsen av de regler om vouchrar som infördes 2019 i ML är mindre för restaurangföretag än vad den skulle ha varit tidigare.²²⁷ Det förändrar dock inte det att det i principiellt hänseende kan uppstå gränsdragningsproblem exempelvis mellan vad som är ersättning för en skattepliktig vara eller tjänst och vad som är sådan ränta som utgör ersättning för en finansiell tjänst som undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 9 § ML, även vid bestämningen av omfattningen av de särskilda reglerna om vouchrar.²²⁸

Eftersom reglerna om vouchrar i momshänseende är särregler om omsättning i ML, gör jag, som nämnts,²²⁹ ingen analys av dessa i sig i detta arbete. Jag stannar vid att genomgången här ovan angående floaten och vouchrar och den kontrastverkan som den ger åt regeln om undantag från skatteplikt för finansiella tjänster, dvs. 3 kap. 9 § ML. Jag återger här endast lydelsen av definitionen av vouchrar i 1 kap. 20 § ML, och konstaterar att den innebär att en voucher i momshänseende inte utgör en finansiell tjänst, utan ett värdebevis som ska godtas i utbyte mot sådana varor eller tjänster som den avser. En voucher är således ett värdebevis som ska godtas som ersättning för en underliggande omsättning, en leverans av varor eller ett tillhandahållande av tjänster.²³⁰

1 kap. 20 § ML, lydelse enligt SFS 2018:1333

”Med voucher avses ett instrument för vilket det finns en skyldighet att godta det som ersättning eller partiell ersättning för leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster. De varor som ska levereras eller tjänster som ska tillhandahållas eller de potentiella leverantörernas eller tillhandahållarnas identitet måste anges antingen på instrumentet eller i tillhörande dokumentation som inbegriper villkoren för användning av instrumentet.”

För bestämningen av skatteobjektet i förevarande hänseende bör beaktas att ren ränta är en kostnad för att låna pengar och innebär bara att det värdet överförs mellan två personer. För att fråga ska vara om en säljare

²²⁵ Jfr avsnitt 1.4.

²²⁶ Jfr prop. 2017/18:213 s. 15.

²²⁷ Jfr prop. 2017/18:213 s. 24.

²²⁸ Jfr Forssén 2019 c s. 344.

²²⁹ Jfr avsnitt 1.4.

²³⁰ Jfr Forssén 2019d s. 14.

och köpare och en omsättning enligt 2 kap. ML, måste ett mervärde tillföras kostnaden. Det kan i förstone te sig förvånande att moms skulle kunna utgå på t.ex. en bankränta, om inte undantag från skatteplikt stipulerades för bank- och finansieringstjänster (och för värdepappershandel) i 3 kap. 9 § ML – jämför art. 135.1 b-g i mervärdesskattedirektivet. Hela bankräntan utgör dock inte ren ränta för bankens upplåningskostnad, utan en del av bankräntan utgör ersättning för administration, löner, lokaler, vinst etc. Sistnämnda del av bankräntan består således i ett typiskt mervärde, vilket skulle ingå i underlag för mervärdesbeskattning, om inte bankränta undantogs från skatteplikt enligt 3 kap. 9 § ML.²³¹

Tillhandahållande av en momsfri finansiell tjänst kan inte användas för *matchning* mot en skattepliktig omsättning av vara eller tjänst, så att beskattningsunderlaget för en sådan omsättning sänks genom kvittning av en rabatt på räntan för den finansiella tjänsten på grund av snabb betalning av exempelvis ett lån som utgör finansiell tjänst. Varje omsättning ska bedömas momsmässigt för sig. Om exempelvis en byggherre får en sänkning av räntan på ett byggnadskreditiv, genom att denne överenskommer med sin bank om att kreditivet lyfts i snabbare takt, kan normalt sett inte den sänkta räntekostnaden för denne användas för att kvitta mot byggmästarens pris på den av byggherren beställda byggnadsentreprenaden. HFD anser i målet RÅ 1991 ref. 105, som gällde beskattningsunderlag för varor (datautrustning) att det är ränta på en beviljad kundkredit som bör hållas utanför beskattningsvärdet (beskattningsunderlaget). Den ränta som säljaren av varan (eller tjänsten) själv betalar och som ingår som ett kostnadselement vid kalkylering i priser ska i stället räknas in i beskattningsvärdet (beskattningsunderlaget). I linje med detta synsätt ligger också HFD:s förhandsbesked RÅ 1986 ref. 46, där ett aktiebolag, som genom leasingavtal hyrde ut en maskin, erhöll ett deponerat belopp som bolaget fick disponera räntefritt (s.k. depositionsleasing). Riksskatteverkets nämnd för rättsärenden (föregångaren till SRN) ansåg att också värdet av den förmån, som bolaget erhöll genom att för egen räkning få disponera beloppet som kunden (leasetagaren) deponerade hos bolaget, skulle inräknas i beskattningsvärdet (beskattningsunderlaget) för uthyrningen av maskinen. HFD fastställde sedermera förhandsbeskedet.²³² Sålunda konkluderar jag att de allmänna bestämmelserna i ML innebär att det i exemplet ovan inte går att sänka beskattningsunderlaget för en vara eller tjänst genom att säljaren kvittar en del av priset mot en sänkning av räntan på en finansiell tjänst från

²³¹ Jfr Forssén 2011, avsnitt 3.4.1 med hänvisning till SOU 1989:35 Del 1 s. 192. Jfr även Forssén 1993 s. 105, Forssén 1994 s. 139, Forssén 1998 s. 174 och Forssén 2001 s. 208.

²³² Jfr också Forssén 2019a, avsnitten 12 215 210, 12 215 224 och 12 215 225. Jfr även Forssén 2001 s. 214.

kunden. Det måste vara fråga om att säljaren lämnar en kundkredit och erhåller ränta på den, för att det ska vara fråga om ränta som inte ska ingå i beskattningsunderlaget för säljarens vara eller tjänst.

Jag återkommer till frågan om att sänka beskattningsunderlaget för en skattepliktig vara eller tjänst genom exempelvis det beskrivna fallet av *matchning* av priset för varan eller tjänsten mot en skattefri finansiell tjänst i avsnitt 4.4, där jag tar upp frågan om privaträttsliga optioner som finansiella tjänster i samband med de särskilda bestämmelserna i 9 c kap. ML om skattskyldighet och undantag från skatteplikt för varor i vissa lager.

Genom att det moms fria området ska tolkas och tillämpas restriktivt och bank- och finanssektorn kan innefatta skattepliktiga konsulttjänster etc. är det vanligt med sammansatta transaktioner på förevarande område, där frågan är om delnings- eller huvudsaklighetsprincipen i enlighet med 7 kap. 7 § ML ska tillämpas. I det hänseendet får jag nämna något om så kallad *corporate finance*-verksamhet.

Corporate finance-verksamhet utgör inte något entydigt begrepp. En sådan verksamhet kan sägas bestå i ett flertal olika tjänster såsom marknadsundersökningar, företagsvärderingar, juridiska och ekonomiska konsultationer respektive överlåtelse av aktierna i ett aktiebolag. Dessa tjänster tillhandahålls ibland av advokater, auktoriserade revisorer, skattekonsulter m.fl. på konsultbasis och ofta även av t.ex. banker.

Frågan om skatteplikt enligt huvudregeln i 3 kap. 1 § första st. om en generell skatteplikt för omsättning av varor och tjänst eller undantag från skatteplikt för finansiella tjänster enligt 3 kap. 9 § föreligger måste bedömas för de olika tjänsterna var för sig i tillhandahållandet. Utgår gemensamt vederlag bestäms beskattningsvärdet genom uppdelning efter skälig grund enligt delningsprincipen, om tjänsterna är åtskiljbara. I så fall måste värdet av de olika tjänsterna bedömas var för sig, för att skatten ska kunna beräknas på ett korrekt beskattningsunderlag, dvs. för de skattepliktiga tjänsterna i det sammansatta tillhandahållande som *corporate finance*-tillhandahållandet utgör. Den från skatteplikt undantagna ersättning som själva aktieöverlåtelsen eller förmedlingen av aktierna betingar behandlas för sig, och kan jämföras med den moms fria courtageavgift som normalt tas ut av banker och finansieringsinstitut i samband med handel avseende överlåtelse eller förmedling av aktier, dvs. värdepappershandel.²³³ HFD har, ang. *corporate finance*-verksamhet, ansett att om olika tjänster i samband med ett uppdrag att förmedla aktier inte efterfrågas i sig av

²³³ Jfr även Forssén 2001 s. 214.

uppdragsgivaren ses tillhandahållandet som en enda tjänst avseende förmedling av aktier, och att omsättningen av den tjänsten är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 9 § ML.²³⁴ Om det inte är fråga om sådan förmedling, utan om ett åtagande gentemot en emittent av värdepapper att upprätthålla en andrahandsmarknad för dem, omfattas åtagandet av den generella skatteplikten för omsättning av varor och tjänster i 3 kap. 1 § första st. ML.²³⁵

I förhandsbeskedet HFD 2018 not. 32 ansåg HFD, beträffande diskretionär portföljförvaltning, att frågan om en transaktion utgörs av flera delar eller ett enda tillhandahållande ska avgöras genom en samlad bedömning. Med hänvisning till i första hand EU-domstolens förhandsavgörande C-44/11 (Deutsche Bank), pkt:erna 18-21, ansåg HFD att varje tillhandahållande som regel ska ses som fristående och självständigt, men att det föreligger ett enda tillhandahållande bland annat när en del utgör den huvudsakliga, dominerande, tjänsten, medan en annan del måste betraktas som underordnad.

Sålunda konkluderar jag att HFD:s och EU-domstolens rättspraxis beträffande sammansatta transaktioner där finansiella tjänster ingår överensstämmer, i likhet med min slutsats i avsnitt 4.2 beträffande sammansatta transaktioner på fastighetsområdet, med EU-domstolens rättspraxis i allmänhet angående frågan om prestationen ska delas upp eller betraktas som en enda omsättning: Om inte delning är möjlig, gäller en huvudsaklighetsprincip, dvs. det dominerande inslaget i den sammansatta transaktionen om skatteplikt eller undantag ska tillämpas, och en uppdelning av en sammansatt transaktion får inte ske på ett konstlat sätt.

I sammanhanget får nämnas att undantaget från skatteplikt för förmedling av värdepapper enligt 3 kap. 9 § ML, jämte undantaget från skatteplikt för förmedling av försäkringar, är unikt bland förmedlingstjänsterna momsmässigt sett. Det är nämligen enbart i dessa två fall som (okvalificerade) undantag från skatteplikt föreligger för en förmedlingstjänst. I andra fall omfattas en förmedlingstjänst i sig av huvudregeln om en generell skatteplikt för omsättning av varor och

²³⁴ Jfr RÅ 2001 not. 23, där HFD också hänvisar till EU-målet C-349/96 (CPP).

²³⁵ Jfr RÅ 2004 ref. 100, där HFD ansåg detta beträffande omsättning av s.k. market maker-tjänster. I målet hänvisades under *Rättsfall* till följande domar. Från HFD: RÅ 2003 ref. 72, ang. s.k. courtagedelning; RÅ 2003 ref. 90 (förhandsbesked); och RÅ 2003 ref. 94. Från EU-domstolen: C-172/96 (First National Bank of Chicago); C-349/96 (CPP); och C-235/00 (CSC). I sin tur hänvisas: i RÅ 2003 ref. 72, under *Rättsfall*, till EU-målet C-235/00 (CSC); i RÅ 2003 ref. 90, under *Rättsfall*, till RÅ 1999 ref. 9, RÅ 2001 ref. 69, RÅ 2002 ref. 9, RÅ 2003 ref. 24 och EU-målen C-231/94 (Faaborg-Gelting Linien) och C-349/96 (CPP); och i RÅ 2003 ref. 94, under *Rättsfall*, till RÅ 2001 not. 23 och EU-målet C-235/00 (CSC). I RÅ 2003 ref. 90 hänvisas under *Litteratur* till prop. 1993/94:99 s. 136f.

tjänster enligt 3 kap. 1 § första st. ML.²³⁶ Därvidlag återknyter jag, för att ge en sammanfattande bild av problematiken med åtskillnaden mellan skatteplikt och undantag beträffande förmedlingstjänster, till min indelning av tjänsterna i fem olika kategorier i avsnitt 3.2.2, varvid jag särskilt får nämna följande om kategorierna I och III:

Ovan nämnda angående åtskillnaden mellan skatteplikt och undantag beträffande förmedlingstjänster visar på betydelsen av att bedöma om exempelvis en mäklare förmedlar en fastighet eller aktier i ett bolag som äger en fastighet. En förmedling av en fastighet är en tjänst som jag hänför till kategori I enligt min indelning av tjänsterna i fem olika kategorier, dvs. förmedlingen är en tjänst som avser ett föremål (fastigheten). Förmedlingstjänsten omfattas av den generella skatteplikten enligt 3 kap. 1 § första st. och tillämplig skattesats är den generella om 25 procent enligt huvudregeln i 7 kap. 1 § första st. ML. En förmedling av värdepapper (aktierna) är å andra sidan en tjänst där objektet för omsättningen av förmedlingstjänsten är en annan tjänst (aktien eller aktierna). En sådan förmedlingstjänst hänför jag till kategori III enligt min indelning av tjänsterna. Förmedlingstjänsten omfattas i sådant fall av undantaget från skatteplikt för förmedling av värdepapper, i likhet med den underliggande omsättningen av värdepappren i fråga, vilket följer av undantaget från skatteplikt avseende värdepappershandel i 3 kap. 9 § första st. och tredje st. 1 ML.²³⁷

Eftersom begreppet förmedling inte definieras i vare sig ML eller mervärdesskattedirektivet,²³⁸ fungerar kategorierna I och III av tjänster i avsnitt 3.2.2 som ett stöd för att bedöma om förmedlingstjänsten är skattepliktig eller undantagen från skatteplikt, enligt följande:

Avser förmedlingen ett föremål, dvs. något som fysiskt kan beröras (inklusive fastigheter), eller gas, värme, kyla eller elektrisk kraft, är omsättningen av förmedlingstjänsten skattepliktig. Förmedlingstjänsten tillhör alltid kategori I av tjänster, om den avser en vara.

Är objektet för omsättningen av förmedlingstjänsten en annan tjänst, är förmedlingstjänsten typiskt sett skattepliktig, men omsättningen av förmedlingstjänsten omfattas av undantag från skatteplikt om objektet för den är värdepapper eller försäkringar. Förmedlingstjänsten tillhör kategori III av tjänster om den avser en annan tjänst, och om sådan

²³⁶ Jfr avsnitt 3.2.2 ang. min indelning av tjänsterna i olika kategorier och här beträffande kategori III, objekt som utgör tjänster.

²³⁷ Jfr avsnitt 3.2.2 ang. kategorierna I och III avseende tjänsterna.

²³⁸ Jfr avsnitt 3.2.2 ang. kategori I av tjänster.

förmedlad tjänst består i värdepapper eller försäkringar, vilka tjänster således är momsfria, är även förmedlingstjänsten skattefri momsmässigt sett. I andra fall av förmedlingstjänster som tillhör kategori III är dock förmedlingstjänsten skattepliktig.

HFD har i förhandsbeskedet HFD 2011 ref. 21 ansett att en mäklares förmedling av aktierna i ett bolag, som innehöll en fastighet, omfattades av undantag från skatteplikt enligt 3 kap. 9 § ML och art. 135.1 f i mervärdesskattedirektivet. Om mäklaren i stället hade sålt fastigheten åt bolaget, hade förmedlingstjänsten omfattats av huvudregeln om generell skatteplikt för omsättning av varor och tjänster enligt 3 kap. 1 § första st. ML.

För övrigt får nämnas att om köparen av förmedlingstjänsten avseende värdepappren eller av förmedlingen av en försäkring är etablerad i ett land utanför EU omfattas förmedlarens omsättning av förmedlingstjänsten av kvalificerat undantag från skatteplikt, dvs. förmedlaren har återbetalningsrätt för ingående moms på förvärv och import i sådan del av sin verksamhet.²³⁹

4.4 SÄRSKILDA REGLER OM SKATTSKYLDIGHET I 9 c KAP. ML FÖR VAROR I VISSA LAGER OCH OPTION SOM EN FINANSIELL TJÄNST²⁴⁰

4.4.1 Inledning

I detta avsnitt tar jag upp ett speciellt fall av sammansatta transaktioner, nämligen när omsättning av privaträttsliga optioner som finansiella tjänster sker i samband med de särskilda bestämmelserna i 9 c kap. ML om skattskyldighet och undantag från skatteplikt för varor i vissa lager. Reglerna i 9 c kap. infördes i ML den 1 januari 1996, genom SFS 1995:1286, och är ett av de fall som anges i 1 kap. 2 § sista st. ML beträffande *särskilda bestämmelser om vem som i vissa fall är skattskyldig*.²⁴¹ Ifrågavarande särregler i 9 c kap. ML om varor i vissa lager motsvaras närmast av bestämmelserna i art. 154-163 i mervärdesskattedirektivet. Frågan är om konkurrensfördelar kan uppnås genom en sammansatt transaktion av ett företag som gör varuomsättningar efter det att momsfria omsättningar av varor i vissa lager och av finansiella tjänster har skett.²⁴²

För förevarande fråga får jag först återkomma jag till exemplet i avsnitt 4.3 angående att beskattningsunderlaget för en byggmästares utförande av en byggnadsentreprenad inte kan sänkas genom kvittning av priset på

²³⁹ Jfr 10 kap. 11 § andra st. 1 och 2 ML.

²⁴⁰ Jfr även Forssén 2018c och Forssén 2019a, avsnitten 12 215 200-12 215 230.

²⁴¹ Jfr avsnitten 1.6, 2.7.1 och 4.1.

²⁴² Jfr Forssén 2018c.

entreprenaden mot byggherrens sänkning av räntekostnaden avseende ett byggnadskreditiv, genom att byggherren överenskommer med sin bank om att kreditivet lyfts i snabbare takt. Utifrån HFD:s rättspraxis (RÅ 1986 ref. 46 och RÅ 1991 ref. 105) har jag i avsnitt 4.3 bedömt att den sänkning av beskattningsunderlaget som skulle bli följden av att den beskrivna *matchningen* av skattepliktiga prestationer mot skattefria strider mot de allmänna bestämmelserna i ML. Det går inte att sänka beskattningsunderlaget för en vara eller tjänst genom att säljaren kvittar en del av priset mot en sänkning av räntan på en finansiell tjänst från kunden. Det måste vara fråga om att säljaren lämnar en kundkredit och erhåller ränta på den, för att fråga ska vara om en ränta som inte ska ingå i beskattningsunderlaget för säljarens vara eller tjänst.

Förevarande problemställning gäller dock om särreglerna i 9 c kap. ML innebär att nämnda rättspraxis från HFD kan kringgås, om det är fråga om en sådan vara som omfattas av dessa regler och, under tiden som varan är placerad i lager enligt 9 c kap., en skattefri omsättning av varan matchas mot en privaträttslig option som skattefri finansiell tjänst enligt 3 kap. 9 § ML. I förevarande hänseende gäller inte mitt exempel byggnadsentrenadtjänster, utan jag antar här att det är fråga om att bestämma beskattningsunderlaget för en vara som omfattas av 9 c kap. 9 § ML.

Problemställningen här gäller således inte tillämpning av de allmänna bestämmelserna om skatteobjektet i ML, utan de särskilda reglerna om skattskyldighet och undantag från skatteplikt för varor i vissa lager i 9 c kap. ML. De varor som det kan vara fråga om i förevarande fall av sammansatta transaktioner anges i 9 c kap. 9 §, varför jag återger lydelsen av det lagrummet här:

9 c kap. 9 § ML, lydelse enligt SFS 2013:1105

”I 1 § första stycket 1 och 4 samt i 3 § avses varor som hänförs till följande nummer i Kombinerade nomenklaturen (KN-nr) enligt rådets förordning (EEG) nr 2658/87 av den 23 juli 1987 om tulltaxe- och statistiknomenklaturen och om Gemensamma tulltaxan,

1. tenn (KN-nr 8001),
2. koppar (KN-nr 7402, 7403, 7405 eller 7408),
3. zink (KN-nr 7901),
4. nickel (KN-nr 7502),
5. aluminium (KN-nr 7601),
6. bly (KN-nr 7801),
7. indium (KN-nr ex 8112 91 eller ex 8112 99),
8. spannmål (KN-nr 1001 till 1005, 1006: endast obehandlat ris, eller 1007 till 1008),
9. oljeväxter och oljehaltiga frukter (KN-nr 1201 till 1207), kokosnöt, brasiliansk nöt och cashewnöt (KN-nr 0801), andra nötter (KN-nr 0802) eller oliver (KN-nr 0711 20),
10. spannmål och utsäde, inklusive sojaböner (KN-nr 1201 till 1207),

11. kaffe, inte rostat (KN-nr 0901 11 00 eller 0901 12 00),
12. te (KN-nr 0902),
13. kakaoböner, hela eller sönderslagna, råa eller rostade (KN-nr 1801),
14. råsocker (KN-nr 1701 11 eller 1701 12),
15. gummi, i ursprungliga former eller som plattor, ark eller remsor (KN-nr 4001 eller 4002),
16. ull (KN-nr 5101),
17. kemikalier i bulk (kapitel 28 och 29),
18. mineraloljor, inklusive hydrerade vegetabiliska och animaliska oljor och fetter, naturgas, biogas, propan och butan; också inklusive råpetroleumoljor (KN-nr 2709, 2710, 2711 11 00, 2711 12, 2711 13, 2711 19 00, 2711 21 00 eller 2711 29 00),
19. silver (KN-nr 7106),
20. platina; palladium, rhodium (KN-nr 7110 11 00, 7110 21 00 eller 7110 31 00),
21. potatis (KN-nr 0701),
22. vegetabiliska oljor och fetter och deras fraktioner, oavsett om de är raffinerade eller inte, dock inte kemiskt modifierade (KN-nr 1507 till 1515),
23. virke (KN-nr 4407 10 eller 4409 10),
24. etylalkohol, E85 och ED95 (KN-nr 2207 eller 3823 90 99),
25. fettsyrametylestrar (KN-nr 3823 90 99),
26. råttalolja (KN-nr 3803 00 10), och
27. tillsatser i motorbränsle (KN-nr 3811 11 10, 3811 11 90, 3811 19 00 eller 3811 90 00).”

Jag utgår i det praktikfall, som jag går igenom på förevarande tema avseende sammansatta transaktioner, att varorna i fråga är ett parti koppar (jfr pkt 2 i uppräkningslistan ovan) som är placerat i visst lager i form av ett så kallat skatteupplag. Jag återger här de regler om undantag från skatteplikt som gäller för varor enligt uppräkningslistan i 9 c kap. 9 § när de omsätts i olika slag av vissa lager samt vad som avses med skatteupplag, etc.:

Enligt 9 c kap. 1 § första st. 1, 3 och 4 ML är följande omsättningar av varor undantagna från skatteplikt:

en omsättning av en vara som anges i 9 c kap. 9 §, om varan är avsedd att placeras i sådant skatteupplag inom landet (Sverige) som anges i 9 c kap. 3 §;

en omsättning av en vara som anges i 9 c kap. 9 §, om den omsätts under tiden som den är placerad i skatteupplag inom landet (Sverige) som anges i 9 c kap. 3 §; och

en omsättning av en icke-unionsvara som görs i en anläggning för tillfällig lagring, ett tullager eller en frizon inom landet (Sverige), om den omsätts under den tid som den är placerad där.

Skattefriheten för en omsättning av en vara i dessa fall gäller enligt 9 c kap. 1 § andra st. ML endast under förutsättning av att den inte syftar till slutlig användning eller förbrukning, dvs. att omsättningen sker till någon som handlar med varor och inte till en konsument eller någon som ska använda den i sin verksamhet.²⁴³

Med *skatteupplag* avses enligt 9 c kap. 3 § ML:

²⁴³ Jfr Forssén 2019a, avsnitt 12 215 221.

för varor i 9 §, som utgör energiprodukter enligt 1 kap. 3 § lagen (1994:1776) om skatt på energi och omfattas av de förfaranderegler som anges i 3 a § i samma kapitel, sådana godkända skatteupplag som bedrivs av en upplagshavare som godkänts enligt 4 kap. 3 § i den lagen;

för etylalkohol, sådana godkända skatteupplag som bedrivs av en upplagshavare som godkänts enligt 9 § lagen (1994:1564) om alkoholskatt; och

för övriga varor i 9 §, sådana godkända skatteupplag som bedrivs av en upplagshavare som godkänts enligt 7 §.

Med *icke-unionsvara, anläggning för tillfällig lagring, tullager och frizon* förstås enligt 9 c kap. 2 § ML detsamma som i Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 952/2013 av den 9 oktober 2013 om fastställande av en tullkodex för unionen (unionstullkodexen).²⁴⁴

För övrigt får nämnas att de särskilda bestämmelserna om vem som är skattskyldig i 9 c kap. i ML kan omfatta även en köpare som är konsument, dvs. en vanlig privatperson, eftersom 5 § i 9 c kap. anger att det är *den* som föranleder att varan upphör att vara placerad på sådant sätt som avses i 9 c kap. 1 § som blir skyldig att betala den moms som ska tas ut därvidlag. Dock får det enligt Skatteverket anses vara ovanligt att någon som inte är beskattningsbar person tillämpar reglerna om undantag från skatteplikt i tullager och skatteupplag.²⁴⁵ Jag bortser från denna frågeställning, eftersom den får uppfattas som i praktiken obetydlig, och jag utgår sålunda i fortsättningen från att den som tillämpar reglerna i fråga är en beskattningsbar person.

I avsnitt 4.4.2 går jag igenom ett praktikfall som visar att staten förlorar momsintäkter om vad jag kallar ett matchningsförfarande används i samband med reglerna om varor i viss lager i 9 c kap. ML och i avsnitt 4.4.3 lämnar jag förslag *de lege ferenda* angående detta. I avsnitt 4.4.4 sammanfattar jag mina konklusioner och förslag *de lege ferenda* i avsnitten 4.4.2 och 4.4.3.

4.4.2 Särreglerna om varor i vissa lager i förhållande till reglerna om undantag från skatteplikt för finansiella tjänster²⁴⁶

Genomgången ovan av HFD:s rättspraxis (RÅ 1986 ref. 46 och RÅ 1991 ref. 105) i förhållande till exemplet med sänkningen av beskattningsunderlaget för byggnadsentreprenadtjänster avser de allmänna momsbestämmelserna i ML. Frågan här är om särreglerna i 9 c kap. ML innebär att HFD:s rättspraxis kan kringgå om det är fråga

²⁴⁴ Jfr Forssén 2019a, avsnitt 12 215 222.

²⁴⁵ Jfr Skatteverkets ställningstagande 2014-02-14, dnr 131 770374-13/111, ”Tjänst på vara i tullager eller skatteupplag, mervärdesskatt”. Se www.skatteverket.se. Jfr även Forssén 2019a, avsnitt 12 215 225.

²⁴⁶ Jfr även Forssén 2019a, avsnitt 12 215 225.

om en sådan vara som omfattas av dessa regler och den åtgärden vidtas, under tiden som varan är placerad i lager enligt 9 c kap., att en skattefri omsättning av varan matchas mot en skattefri finansiell tjänst enligt 3 kap. 9 § ML.

Jag antar att en vara som en köpare förvärvar från en säljare är en sådan vara som räknas upp i 9 c kap. 9 §, exempelvis koppar, och som säljaren har placerat i godkänt skatteupplag enligt 9 c kap. 3 § ML beläget inom landet. I så fall kan varan under den tid den har varit placerad där ha omsatts utan att moms tas ut, enligt 9 c kap. 1 § första st. 1 ML. Frågan är sålunda – vid jämförelse med exemplet med byggentreprenadstjänster – vad som nu i stället gäller beträffande beskattningsunderlaget i samband med att varan tas ut från skatteupplaget och moms utgår enligt 9 c kap. 5 § ML, om beskattningsunderlaget och därmed priset har sänkts på grund av ett arrangemang som baseras på en matchning av omsättningen av varan mot en skattefri finansiell tjänst, som består i tillhandahållande av en privaträttslig option avseende varan.

Av 9 c kap. 1 § första st. 2 följer att undantag från skatteplikt föreligger för ”omsättning av tjänster som avser en sådan omsättning som anges i 1”, dvs. i 9 c kap. 1 § första st. 1 ML. Det kan ifrågasättas om det vid ett senare skattepliktigt uttag av varan från skatteupplaget föreligger motiv, utifrån mervärdesskattedirektivet, för att hävda att beskattningsunderlaget borde bestämmas utan hänsyn till matchningen mot den finansiella tjänsten, vilket skulle vara i linje med HFD:s praxis beträffande de allmänna bestämmelserna i ML. Jag finner emellertid inte några sådana motiv beträffande särreglerna i 9 c kap. ML, och problematiken har inte heller berörts ännu i avhandlingar på momsområdet.²⁴⁷

Jag anser sålunda, med reservation för att förfarandemissbruk skulle kunna anses föreligga om samma vara omfattas av upprepade dylika åtgärder som jag beskriver här under tiden den är placerad i skatteupplag, att stöd saknas för att sänka beskattningsunderlaget och därmed priset på en vara genom följande *exempel* på åtgärder:

- X och Y antas båda vara svenska företagare vars verksamheter medför skattskyldighet och sålunda berättigar till avdrag för ingående moms på förvärv eller import i verksamheten enligt huvudregeln i 8 kap. 3 § första st. ML.

Ingen av de båda antas ha så kallad blandad verksamhet, varför de har full avdragsrätt för ingående moms. Sålunda aktualiseras inte reglerna om

²⁴⁷ Jfr t.ex. s. 257-281 ang. Taxable Amount i Henkow 2008, och s. 143-150 och s. 175-183 ang. Skattesats och beskattningsunderlag respektive Beskattningsunderlag och Omvärdering av beskattningsunderlaget i Sonnerby 2010.

omvärdering till marknadsvärde av prissättningen mellan förbundna parter i 7 kap. 3 a-3 d §§ ML.²⁴⁸

- Y äger ett lager av basmetallen koppar (varor) och X är intresserad av att köpa en viss volym av dessa varor. Varorna har Y placerade i ett skatteupplag i Sverige, och marknadsvärdet på den volym som X är intresserad av att förvärva från Y är 10 000 kr exklusive moms, dvs. 12 500 kr inklusive moms, varav moms 2 500 kr.
- Y har ett lån i bank på 1 000 000 kr och skulle kunna sänka det kalkylerade priset på sina varor, om Y kunde få betalt snabbare för varorna från X, så att Y kunde betala mindre i ränta till banken på grund av att Y skulle kunna amortera snabbare på banklånet. Emellertid känner X och Y till att staten, utifrån HFD:s rättspraxis angående de allmänna bestämmelserna i ML, ändå skulle hävda att priset är 10 000 kr exklusive moms, och att momsen på försäljningen av kopparpartiet ska vara 2 500 kr (25 % x 10 000).

X och Y avser att utnyttja särreglerna för skatteupplag i 9 c kap. ML i förhållande till reglerna om finansiella tjänster i 3 kap. 9 § ML genom följande alternativa scenario för en bättre konkurrenssituation gentemot andra leverantörer av samma sorts varor, genom att priset inklusive moms till X kund sänks.

- Y utfärdar en option till X om att X ska få köpa kopparpartiet.

X betalar för optionen en premie till Y på 5 procent av marknadsvärdet av kopparpartiet.

Y:s utfärdande, försäljning av optionen är undantagen från moms som en finansiell tjänst.

X betalar 4 procent på marknadsvärdet exklusive moms, dvs. 400 kr (4 % x 10 000).

Y erhåller från X: 400 kr. Jfr nedan A).

Y erhåller från X 9 600 kr (10 000 – 400) för kopparpartiet, vilket säljs av Y utan moms på grund av att omsättningen sker när varorna är placerade i skatteupplaget. Optionen är således utnyttjad genom Y:s försäljning av varorna till X, när varorna var placerade i skatteupplaget. Jfr nedan B).

²⁴⁸ Jfr avsnitt 2.1.

Y:s intäkter för kopparpartiet blir 10 000 kr (400 + 9 600), dvs. Y:s resultat sänks inte på grund av det alternativa scenariot.

- X gör uttag av varorna – kopparpartiet – från skatteupplaget och redovisar utgående moms om 2 400 kr (25 % x 9 600). X får dra motsvarande belopp som ingående moms. Jfr nedan C).

Kostnaden för X blir 10 000 kr (400 + 9 600) beträffande förvärvet av kopparpartiet, dvs. resultatet för X sänks inte på grund av det alternativa scenariot.

Genom det alternativa scenariot med en intäkt för optionen om 400 kr kan Y erhålla ett förbättrat kassaflöde och amortera på banklånet, och därmed sänka det kalkylerade priset på varuförsäljningen till X under nivån 9 600 kr, genom att bankräntan och därmed kostnadsmassan blir lägre för Y, innan försäljningen av varorna sker till X. Antag att Y kan sänka priset med ytterligare 40 kr exklusive moms på grund av att HFD:s rättspraxis diskvalificerar sänkt beskattningsunderlag med avseende på de allmänna bestämmelserna i ML, men inte beträffande ifrågavarande särregler för varor i skatteupplag samt matchningen mot finansiell tjänst. Det medför följande:

- Y:s resultat påverkas inte, eftersom kostnaden för bankräntan blir 40 kr lägre och motsvarar den ytterligare prissänkningen på varorna om 40 kr exklusive moms till 9 560 kr exklusive moms (9 600 – 40).
- X sätter ett pris till kund för varorna i fråga om 9 960 kr exklusive moms (10 000 – 40). X resultat påverkas inte, eftersom priset motsvarar kostnaden för optionen om 400 kr plus inköpspriset för varorna om 9 560 kr (400 + 9 560=9 960).
- X kund betalar 12 450 kr inklusive moms i stället för 12 500 kr, dvs. 9 960 kr plus 25 procent moms, 2 490 kr, därpå blir 12 450 kr (9 960 + 2 490). Jfr nedan D). Det ger X en konkurrensfördel gentemot andra leverantörer av samma sorts varor, genom att priset blir 50 kr lägre inklusive moms för X kund (12 500 – 12 450), dvs. 40 kr exklusive moms.
- Staten får totalt sett 10 kr mindre i momsintäkter (2 500 – 2 490). Optionen om 400 kr sänker momsen med 100 kr på uttaget av varorna från 2 500 kr till 2 400 kr, men det blir ett nollsummespel eftersom utgående moms och ingående moms om 2 400 kr tar ut varandra. Jfr nedan C). Det är på grund av att Y kan sänka sin kostnadsmassa genom att minska bankräntan

som priset till X kund kan sänkas med 40 kr utan att det påverkar resultatet hos vare sig X eller Y. Statens momsintäkter blir lägre i motsvarande mån, dvs. 10 kr lägre ($2\,500 - 2\,490$ eller $25\% \times 40$ eller $20\% \times 50$).

Ovan har för enkelhetens skull antagits att X inte gör något påslag för vinst när varorna vidare säljs till kund. Förfarandet med matchning av särreglerna i 9 c kap. ML mot reglerna om finansiella tjänster i 3 kap. 9 § ML kan användas för ett vinstpåslag motsvarande enbart en andel av prissänkningen som det föranleder, och ändå innebära att priset till slutkund blir lägre än för leverantörer som inte använder förfarandet.

Antag att X gör ett vinstpåslag motsvarande halva prissänkningen om 40 kr exklusive moms som förfarandet föranleder i exemplet. Det innebär att X sätter som pris på varorna 9 980 kr exklusive moms ($9\,960 + \frac{1}{2} \times 40$). Priset till kund blir således 12 475 kr inklusive moms [$9\,980 + 2\,495 (25\% \times 9\,980)$], vilket är 25 kr lägre än alternativet 12 500 kr inklusive moms. I det här fallet, med vinstpåslag i priset till kund, blir statens momsintäkter 5 kr mindre ($2\,500 - 2\,495=5$), i stället för 10 kr mindre som är fallet när X inte gör något vinstpåslag alls.

Att statens momsintäkter blir lägre om matchningsförfarandet används utan vinstpåslag i priset till kund jämfört med om matchningsförfarandet används med vinstpåslag bör i sig medföra en lagändring, eftersom det är uppenbart att det strider mot principen om en neutral moms. Jag lämnar därför förslag *de lege ferenda* i avsnitt 4.4.3 om åtgärder angående detta.

Jag lämnar dessutom följande kommentarer till exemplet ovan.

- A) Y:s omsättning av optionen till X utgör värdepapper och omsättningen av den är undantagen från skatteplikt enligt bestämmelserna om finansiella tjänster – jfr 3 kap. 9 § första st. och tredje st. 1 ML och art. 135.1 f i mervärdesskattedirektivet. I sista satsen av direktivbestämmelsen anges att från begreppet värdepapper etc. utesluts i förevarande sammanhang handlingar som representerar äganderätt till varor och sådana rättigheter eller värdepapper som avses i art. 15.2. Art. 15.2 saknar intresse här, eftersom den gäller rättigheter till fast egendom.

Av intresse är i stället art. 9 i tillämpningsförordningen, där det anges att försäljningen av en option i de fall som en sådan transaktion skulle falla inom tillämpningsområdet för art. 135.1 f i direktivet och utgöra beskattningsbar transaktion enligt huvudregeln för tillhandahållande av tjänster, art. 24.1 i mervärdesskattedirektivet, ska sådant tillhandahållande av

tjänster ”beträktas som skilt från de underliggande transaktioner som tjänsterna hänför sig till”. Eftersom optionen inte grundar äganderätt till kopparkopparpartiet (varorna), innan den har avropats, bör enligt min mening premien som Y erhåller från X för utfärdande, försäljning av optionen anses undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 9 § första st. och tredje st. 1 och art. 135.1 f i mervärdesskattedirektivet.

- B) Y:s försäljning av kopparkopparpartiet utgör en skattefri omsättning av varor enligt 9 c kap. 1 § första st. 4 jämförd med 9 § 2 ML, eftersom omsättningen sker under den tid varorna är placerade i skatteupplaget.
- C) Om förvärvaren av varan – här X – föranleder att varan upphör att vara placerad i skatteupplaget, blir denne skattskyldig, enligt 9 c kap. 4 och 5 §§ ML, men får dra den moms som ingående moms, om vederbörande har avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms i sin verksamhet, eftersom den utgående moms som ska redovisas till staten i så fall också utgör ingående moms enligt 8 kap. 2 § andra st. ML. För staten blir det således plus-minus-noll: utgående moms 2 400 minus ingående moms 2 400.
- D) När varorna omsätts av X efter det att de har tagits ut ur skatteupplaget, gäller huvudregeln om den generella skatteplikten för omsättning av varor och tjänster enligt 3 kap. 1 § första st. ML och den normala skattesatsen om 25 procent gäller för varan i fråga – koppar – enligt 7 kap. 1 § första st. ML.

Jag får för sammanhanget nämna att blandad verksamhet kan uppkomma hos Y i exemplet och att sålunda omvärderingsreglerna i 7 kap. 3 a-3 d §§ ML aktualiseras, varvid följande gäller:

Inslaget av momsfri finansiell tjänst genom användningen av optionen i exemplet kan medföra att Y får en blandad verksamhet som begränsar avdragsrätten för ingående moms. Då kan – för det fall parterna är så kallade förbundna parter enligt reglerna i 7 kap. 3 a-3 d §§ ML – omvärdering av prissättningen på varorna i fråga till marknadsvärde aktualiseras på grund av dessa regler (och 1 kap. 9 § ML). Om sådan momsfri omsättning avseende finansiella tjänster hos Y är lägre än fem (5) procent av Y:s totala omsättning (dvs. av momsfri omsättning plus momspliktig omsättning), har dock Y alltså full avdragsrätt för ingående moms enligt den så kallade 95-procentregeln i 8 kap. 14 § första st. 1 ML. Därmed omfattas Y:s verksamhet inte av begränsningen av avdragsrätten för ingående moms i blandade verksamheter enligt 8 kap. 13 § ML, och Y omfattas inte av 7 kap. 3 b § 2 ML i omvärderingsreglerna.

I exemplet blir förhållandet mellan momsfri omsättning av option och total omsättning hos Y fyra (4) procent (400/10 000). Sålunda aktualiseras inte omvärderingsreglerna, även om X och Y är förbundna parter enligt dessa regler.

Jag lämnar följande avslutande kommentarer till exemplet ovan:

- Ifrågavarande problemställning kan – utan begränsning till varor som räknas upp i 9 § i 9 c kap. – också gälla icke-unionsvaror placerade i andra former av vissa lager än skatteupplag, nämligen i en anläggning för tillfällig lagring, ett tullager eller en frizon inom landet. Emellertid är, enligt min uppfattning, problematiken inte lika uppenbar i sådana fall, eftersom undantag från skatteplikt för tjänster då utgörs av tjänster som görs *i* sådant lager (jfr 9 c kap. 1 § första st. 3) och inte – såsom enligt 9 c kap. 1 § första st. 2 – av tjänster *som avser* en omsättning av en vara som är placerad i skatteupplaget.²⁴⁹ Processuellt sett får dessutom nämnas att det är Skatteverket som har bevisbördan beträffande omsättningens storlek,²⁵⁰ dvs. beträffande beskattningsunderlaget.

Sålunda är det beskrivna matchningsförfarandet för att sänka det momsmässiga beskattningsunderlaget i första hand av intresse angående varor enligt någon av de 27 punkterna i 9 c kap. 9 § ML, såsom koppar, vilka placeras i skatteupplag. Dessutom är, med hänsyn till att förhållandet mellan momsfri omsättning av option och total omsättning inte ska diskvalificera 95-procentregeln för fullt avdrag för ingående moms i blandade verksamheter, förfarandet av intresse för företag med stora volymer av sådana varor.

Om omständigheterna är sådana som i exemplet ovan, dvs. att transaktionerna består i att det sker två omsättningar mot uppstående av två ersättningar, en ersättning för vardera omsättning således, är det enligt min uppfattning i avsnitt 4.1 inte fråga om sammansatta transaktioner, eftersom jag för båda de avdelningar vartill jag hänför sådana transaktioner utgår från att det är fråga om att en enda ersättning förekommer.

I exemplet med två ersättningar är det således fråga om en problematik som liknar frågeställningar om vad jag benämner sammansatta transaktioner. Sådana fall är också av intresse, så att analysen av tillämpningsfrågor angående sammansatta transaktioner i momshänseende ges en kontrastverkan. Jag konkluderar sålunda att beträffande den i exemplet ovan beskrivna problematiken, där *två* skattefria omsättningar av vara respektive finansiell tjänst föranleds av

²⁴⁹ Jfr 9 c kap. 1 § första st. 3 ML. Jfr även 9 c kap. 1 § första st. 4, som för varor placerade i skatteupplag enligt 9 c kap. 1 § första st. 1 anger undantag från skatteplikt för tjänster som görs *i* sådant lager.

²⁵⁰ Jfr HFD 2014 ref. 40, som i och för sig avsåg tillämpning av bestämmelserna i 7 kap. 3 a § ML om omvärdering, men där HFD anförde att "[e]n utgångspunkt för bedömningen är att Skatteverket har bevisbördan såvitt avser omsättningens storlek".

två ersättningar till en och samma person, med en efterföljande skattepliktig omsättning av varan som denne gör när varan har upphört att vara placerad i skatteupplaget, är det möjligt med matchningsförfarandet avseende Y:s omsättningar av optionen respektive av varorna som är placerade i skatteupplaget, för att åstadkomma att beskattningsunderlaget på X uttag av varorna blir lägre momsmässigt sett.

Om en sammansatt transaktion hos Y i stället skulle bedömas gälla *en* ersättning och därmed *en* omsättning, kan omsättningen

1) anses ha olika momsmässig karaktär med avseende på optionen respektive varorna *eller*

2) ersättningen anses lämnad dels som ett förskott, dels som återstående del av ersättningen som grundar omsättning av vara enligt 2 kap. 1 § första st. 1 ML, vilket jag benämner förskottsfallet.

Jag anser att ett matchningsförfarande hos Y inte kan användas i något av dessa båda fall för att sänka beskattningsunderlaget för varorna vid X uttag av dem från skatteupplaget. Det förutsätter att fråga är om två omsättningar vid olika tidpunkter hos Y: först en skattefri omsättning av optionen och sedan en skattefri omsättning av varorna när de är placerade i skatteupplaget.

1) I förevarande fall med *en* omsättning vid *ett* tillfälle hos Y ska omsättningen i det förstnämnda fallet delas upp i två delar av olika momsmässig karaktär, enligt den delningsprincip som är huvudregel i sådana fall enligt 7 kap. 7 § ML: Den del av omsättningen som avser den skattefria finansiella tjänsten ger inte rätt till avdrag för ingående moms i verksamheten, medan den del av omsättningen som avser den skattefria omsättningen av varorna som är placerade i skatteupplaget ger återbetalningsrätt för ingående moms på förvärv i verksamheten, vilket innebär att så kallad *nollbeskattning* sker i den delen.

2) I det andra fallet – förskottsfallet – får en huvudsaklighetsprincip tillämpas, där omsättningen av varorna bör bedömas utgöra det dominerande inslaget i Y:s prestation, varför omsättningen omfattas av en *nollbeskattning* momsmässigt, där förskottet kommer att ingå som en del i beskattningsunderlaget för en sådan *nollbeskattning* hos Y, när Y säljer varorna till X under den tid varorna alltjämt är placerade i skatteupplaget. Följande gäller för Y beträffande förskottet.

Ett förskott medför skattskyldighet för den som uppbär det, om omsättningen av varan eller tjänsten är skattepliktig när förskottet

uppbärs (jfr 1 kap. 3 § andra st. andra men. ML). Det innebär att förskottet inte föranleder skattskyldighet för Y, eftersom varorna är placerade i skatteupplaget och en omsättning av varorna då vore undantagen från momsplikt enligt 9 c kap. 1 § första st. 4 jämförd med 9 § 2 ML – jfr ovan B). Y säljer varorna till X momsfritt när varorna är placerade i skatteupplaget.

Det medför emellertid inte att Y:s rätt att lyfta ingående moms på förvärv i verksamheten begränsas, eftersom omsättning som undantas från skatteplikt enligt 9 c kap. 1 §, som nämnts, ger återbetalningsrätt för ingående moms i verksamheten enligt 10 kap. 11 § första st. ML. Med andra ord ingår, som framgår ovan, förskottet i ett beskattningsunderlag om 10 000 kr exklusive moms som medför en *nollbeskattning* hos Y när Y säljer varorna till X under den tid de är placerade i skatteupplaget.

I förskottsfallet är det således, till skillnad från i fall 1), inte fråga om att Y gör en från skatteplikt okvalificerat undantagen omsättning av tjänst som varken skulle medföra avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms i verksamheten.

För övrigt får nämnas att om X vore etablerad i ett land utanför EU skulle den tjänsten också *nollbeskattas* (jfr 10 kap. 11 § *andra* st. 1 ML), och Y skulle inte heller i fall 1) behöva iaktta regler om blandad verksamhet eller (för det fall X och Y är förbundna parter) omvärderingsreglerna. Under samma förutsättning, dvs. om X vore etablerad utanför EU, gäller dessutom detsamma för Y i fallet ovan, där Y anses göra *två* omsättningar av den orsaken att Y erhåller *två* ersättningar.

4.4.3 Särskilt om artikel 9 i tillämpningsförordningen och artikel 24.1 i mervärdesskattedirektivet och privaträttsliga optioner – angående behov av precisering i artikel 24.1 i mervärdesskattedirektivet²⁵¹

Art. 9 i tillämpningsförordningen avser, som nämnts,²⁵² bland annat huvudregeln angående tillhandahållande av tjänster i mervärdesskattedirektivet, dvs. art. 24.1 i direktivet. Art. 9 i tillämpningsförordningen anger att försäljningen av en option ska, i de fall en sådan försäljning är en transaktion inom tillämpningsområdet för art. 135.1 f i mervärdesskattedirektivet, utgöra ett sådant tillhandahållande av tjänster som avses i art. 24.1 i direktivet. Därvid

²⁵¹ Jfr även Forssén 2019a, avsnitt 12 215 226.

²⁵² Jfr avsnitt 2.4.

ska tillhandahållandet av tjänster betraktas som skilt från de underliggande transaktioner till vilka tjänsterna hänför sig.

Jag anser att genomgången i avsnitt 4.4.2 visar att det föreligger ett behov av en precisering av vad som omfattas av huvudregeln i art. 24.1 i direktivet. Den bör ske genom införande av en särskild punkt i art. 24, inte genom art. 9 i tillämpningsförordningen. Jag anser att ett begrepp som värdepappershandel även framgent bör utvecklas genom EU-domstolens rättspraxis, såsom redan har skett genom målet EU-målet C-2/95 (SDC) av innebörd att handeln med värdepapper omfattar handlingar som förändrar den rättsliga och finansiella situationen mellan parterna. Redan av EU-målet C-235/00 (CSC) framgår att undantaget i direktivets art. 135.1 f för omsättning av värdepapper avser transaktioner som medför rättsliga och ekonomiska förändringar mellan parterna, varvid tillhandahållande av en tjänst som enbart är materiell, teknisk eller administrativ och som inte medför sådana förändringar mellan parterna utgör skattepliktiga transaktioner. Att särskilt för optioner ange i art. 9 i tillämpningsförordningen vad som redan följer av EU-domstolens rättspraxis kan enligt min mening ge uppfattningen att det skulle vara oklart huruvida en option utgör värdepapper momsmässigt sett. Exempelvis aktiemarknaden är en andrahandsmarknad och det finns ingen begränsning av den vad avser optioner att köpa eller sälja aktier. Det bör inte finnas någon begränsning av vad som utgör värdepapper utöver den som redan följer av sista satsen i art. 135.1 f i mervärdesskattedirektivet (och av art. 15.2 i mervärdesskattedirektivet). Det föreligger dock enligt min uppfattning ett behov av precisering av vilka slags optioner som omfattas av undantaget från skatteplikt för finansiella tjänster, varvid jag får anföra följande:

- Om det ska ske en sådan precisering av undantaget från skatteplikt som jag nämner ovan, bör den ske i mervärdesskattedirektivet, i stället för i tillämpningsförordningen.
- Oavsett i vilken rättsakt preciseringen sker, bör den avse gränsdragningen mellan å ena sidan värdepapper i form av aktier och optioner etc. för vilka det finns en marknad och å andra sidan vad jag betecknar som privaträttsliga optioner. Privaträttsliga optioner avser ofta annan egendom än aktier och ges av bolag till de anställda eller aktieägarna. Om en sådan option är personlig och inte kan överlåtas vidare, torde det enligt min uppfattning vara fråga om en momspliktig tjänst. Före Sveriges EU-inträde 1995 anförde jag att det för en privaträttslig option inte finns någon marknad, och därför utgör utfärdandet av

sådan option inte värdepappershandel.²⁵³ Nu finns det inte någon sådan preciserande gränsdragning gentemot privaträttsliga optioner, varför jag anser att utfärdande av sådana omfattas av undantaget från skatteplikt enligt art. 135.1 f i mervärdesskattedirektivet.

Sålunda föreslår jag *de lege ferenda*:

dels att det införs en precisering i mervärdesskattedirektivet av innebörd att privaträttsliga optioner inte omfattas av undantaget från skatteplikt för finansiella tjänster i art. 135.1 f i mervärdesskattedirektivet,

dels att den preciseringen införs i huvudregeln om tillhandahållande av tjänster art. 24.1 i direktivet, varvid bestämningen av huruvida försäljningen av en option som faller inom tillämpningsområdet för undantag från skatteplikt enligt art. 135.1 f utgör ett tillhandahållande av tjänst enligt art. 24.1 bestäms i en särskild punkt i art. 24 i mervärdesskattedirektivet, inte genom art. 9 i tillämpningsförfordningen.

Dessa regeländringar bör lagstiftaren ta upp på EU-nivå, för att åtgärda den beskrivna problematiken i avsnitt 4.4.2 med ett matchningsförfarandet i samband med tillämpningen av reglerna om varor i vissa lager i 9 c kap. ML. Jag anser sålunda att lagstiftaren bör ta upp förslag om nämnda ändringar i mervärdesskattedirektivet och i tillämpningsförfordningen, innan någon ändring i förevarande hänseende görs i 3 kap. 9 § ML.

4.4.4 Sammanfattning av konklusioner och förslag de lege ferenda

Jag har inte funnit något i EU:s mervärdesskattedirektiv eller i tillämpningsförfordningen som underkänner att en matchning/kvittning av en skattefri omsättning av en vara sker under tiden den är placerad i skatteupplag enligt 9 c kap. ML mot en skattefri finansiell tjänst enligt 3 kap. 9 § ML kan medföra att beskattningsunderlaget och därmed priset på en skattepliktig omsättning av varan efter det att den tagits ut ur skatteupplaget sänks. Lagstiftaren bör beakta att säljaren och köparen därigenom kan kringgå HFD:s rättspraxis (RÅ 1986 ref. 46 och RÅ 1991 ref. 105) avseende de allmänna bestämmelserna i ML, vilken innebär att beskattningsunderlaget för varan inte får sänkas genom att det *matchas* av en rabatt för *snabb betalning*.

²⁵³ Jfr Forssén 1994 s. 142 och 143.

Förevarande problematik utgår från att det i grunden är fråga om två ersättningar till en och samma person vilka matchas. Det är således inte fråga om vad jag benämner sammansatta transaktioner i avsnitt 4.1, där jag utgår från att personen i fråga erhåller en enda ersättning. Förevarande problematik liknar dock tillämpningsfrågor om sammansatta transaktioner. Sådana fall är också av intresse, för att ge en kontrastverkan åt analysen av tillämpningsfrågor angående sammansatta transaktioner i momshänseende. Jag går därför igenom i avsnitt 4.4.2 ett exempel på problematiken med matchning i samband med reglerna om varor i vissa lager i 9 c kap. ML. Den består i att *två* skattefria omsättningar av vara respektive finansiell tjänst föranleds av *två* ersättningar till en och samma person, med en efterföljande skattepliktig omsättning av varan som denne gör när varan har upphört att vara placerad i skatteupplaget. Genom de särskilda reglerna i 9 c kap. ML, vilka är baserade på art. 154-163 i mervärdesskattedirektivet, föreligger ett lagfäst undantag från EU-domstolens rättspraxis av innebörd att en sammansatt transaktion inte får uppdelas på ett konstlat sätt. Det är bara fråga om ett förfarande som liknar en sammansatt transaktion, när de båda skattefria omsättningarna genomförs under den tid varan är placerad i ett skatteupplag. På så sätt är det möjligt att, genom matchningsförfarandet avseende de skattefria omsättningarna av optionen respektive av varorna som är placerade i skatteupplaget, sänka beskattningsunderlaget på den skattepliktiga omsättning av varorna som sker efter det att varorna har upphört att vara placerade i skatteupplaget. Statens momsintäkter blir dessutom lägre om matchningsförfarandet används utan vinstpåslag på omsättningen till kunden som sker efter det att varorna har varit placerade i skatteupplaget jämfört med om matchningsförfarandet används med vinstpåslag. Sålunda är det uppenbart att scenariot strider mot principen om en neutral moms. Jag lämnar därför förslag *de lege ferenda* i avsnitt 4.4.3 om åtgärder angående detta.

I avsnitt 4.4.3 konkluderar jag att det föreligger ett behov av precisering av vilka slags optioner som omfattas av undantaget från skatteplikt för finansiella tjänster i art. 135.1 f i mervärdesskattedirektivet. Den bör dock ske genom införande av en särskild punkt i art. 24 i mervärdesskattedirektivet, inte genom art. 9 i tillämpningsförordningen. Att särskilt för optioner ange i art. 9 i tillämpningsförordningen vad som redan följer av EU-domstolens rättspraxis kan ge uppfattningen att det skulle vara oklart huruvida en option utgör värdepapper momsmässigt sett. Sålunda föreslår jag i avsnitt 4.4.3 *de lege ferenda*:

dels att det införs en precisering i mervärdesskattedirektivet av innebörd att privaträttsliga optioner inte omfattas av undantaget från skatteplikt för finansiella tjänster i art. 135.1 f i mervärdesskattedirektivet,

dels att den preciseringen införs i huvudregeln om tillhandahållande av tjänster art. 24.1 i direktivet, varvid bestämningen av huruvida försäljningen av en option som faller inom tillämpningsområdet för undantag från skatteplikt enligt art. 135.1 f utgör ett tillhandahållande av tjänst enligt art. 24.1 bestäms i en särskild punkt i art. 24 i mervärdesskattedirektivet, inte genom art. 9 i tillämpningsförordningen.

Dessa regeländringar bör lagstiftaren ta upp på EU-nivå, innan någon ändring i förevarande hänseende görs i 3 kap. 9 § ML.

För övrigt får nämnas att jag i avsnitt 4.4.2 nämner att problematiken i fråga kan också – utan begränsning till varor som räknas upp i 9 § i 9 c kap. – gälla icke-unionsvaror placerade i andra former av vissa lager än skatteupplag, nämligen i en anläggning för tillfällig lagring, ett tullager eller en frizon inom landet. Emellertid anser jag att problematiken inte är lika uppenbar i sådana fall, eftersom undantag från skatteplikt för tjänster då utgörs av tjänster som görs i sådant lager (jfr 9 c kap. 1 § första st. 3), till skillnad från angående exemplet i avsnitt 4.4.2, där det är fråga om 9 c kap. 1 § första st. 2, dvs. om tjänster som avser en omsättning av en vara som är placerad i ett skatteupplag.

Dessutom nämner jag i avsnitt 4.4.1 att de särskilda bestämmelserna om vem som är skattskyldig i 9 c kap. i ML kan omfatta även en köpare som är konsument, dvs. en vanlig privatperson, eftersom 5 § i 9 c kap. anger att det är *den* som föranleder att varan upphör att vara placerad på sådant sätt som avses i 9 c kap. 1 § som blir skyldig att betala den moms som ska tas ut därvidlag. Emellertid anser Skatteverket att det är ovanligt att någon som inte är beskattningsbar person tillämpar reglerna om undantag från skatteplikt i tullager och skatteupplag.²⁵⁴ Eftersom den frågeställningen får uppfattas som i praktiken obetydlig, har jag bortsett från den och utgått i avsnitten 4.4.2 och 4.4.3 från att den som tillämpar reglerna i fråga i 9 c kap. ML är en beskattningsbar person. Jag lämnar sålunda inte något förslag till ändringar i reglerna om varor i vissa lager i 9 c kap. ML och inte heller i de närmast motsvarande bestämmelserna i art. 154-163 i mervärdesskattedirektivet.

4.5 DEN SÄRSKILDA REGELN OM SKATTSKYLDIGHET FÖR FÖRMEDLINGSTJÄNSTER I 6 KAP. 7 § ML²⁵⁵

I detta avsnitt tar jag upp den särskilda regeln om skattskyldighet för förmedlingstjänster i 6 kap. 7 § ML som ett praktikfall beträffande

²⁵⁴ Jfr Skatteverkets ställningstagande 2014-02-14, dnr 131 770374-13/111.

²⁵⁵ Jfr även Forssén 2019c, avsnitt 4.1.

alternativet i Avd. II av innebörd att ersättningen som förmedlaren uppbär från köparen ger upphov till omsättningar hos fler än förmedlaren *och* fler än en omsättning hos förmedlaren.

I avsnitt 3.2.2 nämner jag, i samband med genomgången av tjänster i kategori I, att det inte finns någon definition av begreppet förmedling i ML, och att det inte heller finns någon gemensam EU-definition av förmedling i momshänseende. Det innebär tolknings- och tillämpningsproblem beträffande en annan av de särskilda bestämmelserna om vem som är skattskyldig än nyss nämnda 9 c kap. ML, nämligen angående den särskilda regeln i 6 kap. 7 § ML om skattskyldighet för förmedling i eget namn av en vara eller en tjänst åt en huvudman. Jag återger lydelsen av 6 kap. 7 § ML här:

6 kap. 7 § ML

”Om någon i eget namn förmedlar en vara eller en tjänst för annans räkning och uppbär likviden för varan eller tjänsten skall vid bedömning av skattskyldigheten för omsättningen av varan eller tjänsten denna anses omsatt såväl av honom som av hans huvudman.”

Den särskilda regeln om skattskyldighet i 6 kap. 7 § ML har ingen direkt motsvarighet i mervärdesskattedirektivet, utan motsvaras där närmast av två regler, den ena, art. 14.2 c, om varor och den andra, art. 28, om tjänster. Jag återger lydelseerna av de båda direktivbestämmelserna här:

Art. 14.2 c i mervärdesskattedirektivet

”Förutom den transaktion som avses i punkt 1 skall följande transaktioner anses som leverans av varor:

[---]

Överföring av en vara i enlighet med ett kommissionsavtal om köp eller försäljning.”

Kommentar

Det innebär att en kommissionär som handlar med varor behandlas på samma sätt som den som i egenskap av egenförsäljare omfattas av huvudregeln om leverans av varor i art. 14.1 i mervärdesskattedirektivet.

Art. 28 i mervärdesskattedirektivet

”Om en beskattningsbar person i eget namn men för någon annans räkning deltar i ett tillhandahållande av tjänster, skall han anses själv ha tagit emot och tillhandahållit tjänsterna i fråga.”

Kommentar

Den som i eget namn förmedlar tjänster, behandlas på samma sätt som den som handlar med varor i kommission, dvs. som en egenförsäljare.

I de båda direktivbestämmelserna anses således mellanmannen (förmedlaren) göra en omsättning och ett inköp avseende varan eller tjänsten. Skillnaden som jag framhåller här med 6 kap. 7 § ML jämfört med de båda direktivbestämmelserna är att 6 kap. 7 § innebär att förmedlaren, beträffande den ersättning som denne mottar från köparen av den förmedlade varan eller tjänsten, anses göra inte bara samma omsättningen som huvudmannen gör, utan också en förmedlingstjänst. Ersättningen som förmedlaren uppbär från köparen ger sålunda upphov till omsättningar hos fler än förmedlaren, dvs. hos huvudmannen, *och* till fler än en omsättning hos förmedlaren, dvs. förmedlaren anses själv göra huvudmannens omsättning och dessutom en förmedlingstjänst.

Jag baserar sistnämnda bedömning på HFD:s rättspraxis enligt målet RÅ 2002 ref. 113. Det fallet innebär att en mellanman som i eget namn säljer exempelvis en vara åt huvudmannen kan anses göra en särskild omsättning beträffande den förmedlingstjänst som mellanmannen därmed gör åt huvudmannen, och inte bara den omsättning som mellanmannen i likhet med huvudmannen anses göra av varan enligt 6 kap. 7 § ML.²⁵⁶

Även om frågan om att samma ersättning kan anses motsvara fler än en omsättning ofta försvinner i praktiken, genom att mellanmannen har gjort sitt påslag i prissättningen av varan och därför inte tar ut någon särskild provision för förmedlingstjänsten, är frågeställningen ändå avgörande principiellt sett för den som behandlar sammansatta transaktioner i momshänseende. Eftersom varken ML eller mervärdesskattedirektivet definierar vad som avses med förmedling enligt de allmänna momsbestämmelserna, bör ett förtydligande införas i 6 kap. 7 § ML av innebörd att regeln, avseende en och samma ersättning som förmedlaren uppbär från köparen av den underliggande varan eller tjänsten, inte kan anses ge upphov till mer än en omsättning för förmedlaren. Om förmedlaren ska anses göra även en förmedlingstjänst, bör den uppkomma först om förmedlaren även uppbär en särskild ersättning för förmedlingstjänsten i sig. Jag lämnar sålunda det som ett förslag till ändring av 6 kap. 7 § ML *de lege ferenda*.

Jag anser mig ha stöd för mitt förslag i ett förhandsbesked från HFD, RÅ 1995 not. 16, dvs. för att det bör anses som en extrem tolkning att anse att 6 kap. 7 § ML skulle omfatta mer än vad som avses med kommissionsfall inom handeln. I stället för en sådan utvidgande tolkning innebar HFD:s förhandsbesked enbart det neget uttalandet att bestämmelsen i 6 kap. 7 § ML inte är avsedd att tillämpas vid vad som inom inkomstskatterätten betecknas som ett så kallat oäkta

²⁵⁶ Jfr Forssén 2019c s. 336.

kommissionsförhållande.²⁵⁷ Det som inte fungerar vid en jämförelse av tolkningen av 6 kap. 7 § ML i RÅ 1995 not. 16 med tolkningen i RÅ 2002 ref. 113 är att HFD i RÅ 1995 not. 16, trots sin rimliga begränsande tolkning av regeln, anser att "[s]kattskyldigheten skall [...] avgöras med stöd av allmänna regler i lagen." Det anser jag att HFD inte gör i målet RÅ 2002 ref. 113. Där gör HFD en tolkning utöver de allmänna bestämmelser i ML, vilka i förevarande hänseende bör baseras på de ovan i detta avsnitt återgivna allmänna bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet, när HFD i RÅ 2002 ref. 113 anser att en mellanman som i eget namn säljer exempelvis en vara åt huvudmannen kan anses göra en särskild omsättning beträffande den förmedlingstjänst som mellanmannen därmed gör åt huvudmannen, och inte bara den omsättning som mellanmannen i likhet med huvudmannen anses göra enligt 6 kap. 7 § ML. Därför bör mitt förslag om ett förtydligande i den särskilda regeln om skattskyldighet i 6 kap. 7 § ML genomföras. Regeln bör därigenom, avseende en och samma ersättning som förmedlaren uppbär från köparen av den underliggande varan eller tjänsten, inte anses ge upphov till mer än en omsättning för förmedlaren. HFD:s uttalande i RÅ 1995 not.16 om att skattskyldigheten ska avgöras med stöd av allmänna regler i ML förändrar inte att RÅ 2002 ref. 113 ger upphov till ett principiellt förtydligande av särregeln 6 kap. 7 § i ML i enlighet med mitt förslag *de lege ferenda* enligt ovan.

För övrigt är det inte enbart avsaknaden av en gemensam EU-definition av förmedling i mervärdesskattelhänseende som föranleder nämnda ändring av 6 kap. 7 § ML. Lagrummet bör också ändras så att det inte ger upphov till samma tolkningsfråga som beträffande representantregeln, 6 kap. 2 § ML,²⁵⁸ dvs. huruvida skattesubjektet enligt ML kan vara en vanlig privatperson. Jag föreslår sålunda *de lege ferenda* att det också förtydligas i 6 kap. 7 § ML att den särskilda skattskyldigheten endast omfattar en förmedlare som är beskattningsbar person.

I avsnitt 2.7.1 nämner jag att bestämningen av om en mervärdesskattegrupps verksamhet ska anses medföra skattskyldighet enligt reglerna för mervärdesskattegrupper i 6 a kap. ML sker, med hänvisning i ett särskilt st., 6 a kap. 1 § andra st., till huvudregeln om skattskyldighet i de allmänna bestämmelserna i 1 kap. 2 § första st. 1. En teknik som jag jämförde med även när jag, angående 6 kap. 2 § ML (och 5 kap. 2 § SFL), föreslog lösningar på problematiken med att bestämma skatt- och betalningsskyldighet för moms i enkla bolag och

²⁵⁷ Jfr Forssén 2019a, avsnitten 12 201 021 och 12 201 033.

²⁵⁸ Jfr avsnitten 1.1, 2.7.1 och 3.2.2 ang. kategori V avseende tjänsterna och Forssén 2013.

partrederier.²⁵⁹ På samma sätt kan nämnda förtydligande göras i 6 kap. 7 § angående att lagrummet inte innebär att en vanlig privatperson ska anses utgöra ett skattesubjekt enligt ML.

Att nuvarande avfattning av 6 kap. 7 § ML ger ett tolkningsresultat som innebär att en skattskyldig förmedlare kan vara en vanlig privatprivatperson innebär att skattesubjektet också kan vara en anställd hos en beskattningsbar person. Det strider mot EU-domstolens rättspraxis avseende de allmänna bestämmelserna om vem som är ett skattesubjekt momsmässigt sett, där huvudregeln för vem som är beskattningsbar person återfinns i art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet som har implementerats ordagrant i 4 kap. 1 § första st. första men. ML.²⁶⁰ Att en anställd hos en beskattningsbar person skulle kunna anses ha karaktären av beskattningsbar person i just sin egenskap av anställd anser EU-domstolen i målet C-594/13 ("go fair" Zeitarbeit) inte är möjligt. EU-domstolen anför bland annat att undantaget i art. 132.1 g i mervärdesskattedirektivet inte kan tillämpas direkt på personal i ett bemanningsföretag.²⁶¹ Det är inte de anställda i ett sådant företag som är den beskattningsbara personen i enlighet med art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet, varför EU-domstolen anser att de anställda utesluts från det begreppet just i sin egenskap av anställda, vilket följer av art. 10 i direktivet.²⁶² Därmed är det enligt min uppfattning angeläget att begränsa 6 kap. 7 §, så att det lagrummet som en av de särskilda reglerna om skattskyldighet i ML inte utvidgar omfattningen av vem som är skattesubjekt till att gälla även vanliga privatpersoner vare sig i egenskap av konsumenter eller anställda hos beskattningsbara personer.²⁶³

Att en reformering av lagrummet 6 kap. 7 § i ML är påkallad följer enligt min mening i sig av att lagrummet härrör från den allmänna varuskatten från 1959, som ersattes av GML, närmare bestämt från tredje st. första men. i anvisningarna till 12 § Kungl. Maj:ts förordning (1959:507) om allmän varuskatt. Bestämmelsen har överförts därifrån

²⁵⁹ Jfr Forssén 2013, avsnitt 7.1.3.2.

²⁶⁰ Jfr avsnitten 2.1 och 3.2.2 ang. kategori V avseende tjänsterna och Forssén 2013.

²⁶¹ Jfr pkt 24 i EU-målet C-594/13 ("go fair" Zeitarbeit).

²⁶² Jfr pkt 23 i EU-målet C-594/13 ("go fair" Zeitarbeit).

²⁶³ Jfr min artikel i SvSkT 2017 s. 15-25, Bemanningsföretagens momsstatus inom vård och omsorg (cit. Forssén 2017c) s. 19 och 24. Fulltext i open access på www.forssen.com. Jfr även Forssén 2019a, avsnitt 12 201 032 samt min artikel i JFT 4/2019 s. 240-253, Moms och bemanning inom vård och omsorg – den finska och svenska mervärdesskattelagen i förhållande till EU-rätten (cit. Forssén 2019g), där jag hänvisar till att jag har berört EU-målet C-594/13 ("go fair" Zeitarbeit) i Forssén 2017c, och går vidare med en komparation av ML med den finska mervärdesskattelagen (1501/1993), varvid jag dock berör bemanningsfrågan inom vård och omsorg utan beaktande av den särskilda svenska momsmässiga mellanmansregeln 6 kap. 7 § ML. Fulltext i open access på www.forssen.com.

via GML till ML och återfinns sålunda numera i 6 kap. 7 §. På så sätt har den särskilda regeln om skattskyldighet avseende förmedling i 6 kap. 7 § ML samma historiska bakgrund som representantregeln i 6 kap. 2 § ML (och 5 kap. 2 § SFL).²⁶⁴ Att 6 kap. 7 § härrör från tiden före Sveriges EU-inträde den 1 januari 1995, och till och med från tiden innan Sverige hade en mervärdesskattelagstiftning (1969), bör enligt min uppfattning bidra till att den regeln i ML utreds av lagstiftaren på temat EU-konformitet. För ett sådant arbete hänvisar jag till mina förslag *de lege ferenda* avseende 6 kap. 7 § ML enligt ovan.

För övrigt får nämnas att bestämmelsen i 6 kap. 7 § ML aldrig har beforskats. I tidigare forskning på momsområdet nämns bestämmelsen enbart kort av professor Eleonor Kristoffersson, som anför att bestämmelsen inte torde vara tillämplig endast på sådana förhållanden som avses i kommissionslagen, utan även i vissa andra situationer där en mellanman sluter avtal i eget namn för annans räkning, varvid bulvanförhållanden anförts som ett exempel på fall som omfattas av 6 kap. 7 § ML.²⁶⁵ Det är en tolkning, men den får i vart fall anses vara icke EU-konform.

En reflektion för vidare forskning är därvidlag att uttrycket ”i eget namn” förekommer inte bara i 6 kap. 7 § i ML, utan också i reglerna om vad som särskilt gäller viss resebyråverksamhet i 9 b kap. ML. I 9 b kap. 1 § ML anges att en resebyrå anses tillhandahålla resenären en så kallad resetjänst, vilken innebär att resebyrån anses göra en enda omsättning för den ersättning som resenären erlägger för att tillgodogöra sig de underliggande varor och tjänster, såsom flygresa och hotellrum, som resebyrån förmedlar i eget namn till resenären. Jag betecknar dock inte resetjänsterna som sammansatta transaktioner, eftersom ersättningen från resenären till resebyrån endast ger upphov till en omsättning hos resebyrån, medan resebyrån har förvärvat de underliggande varorna och tjänsterna från underleverantörer såsom flygbolag och hotell. Det är inte en och samma ersättning som ger upphov till omsättningar hos fler än mottagaren av ersättningen från resenären, utan resebyrån redovisar de medel som resebyrån inte ska behålla vidare till underleverantörerna som gör sina omsättningar mot ersättningen som de därigenom erhåller från resebyrån. Det är inte heller fråga om ett fall som liknar en sammansatt transaktion, eftersom det, i motsats till vad som är fallet med matchningen i samband med tillämpning av reglerna om varor i vissa lager i 9 c kap. ML, enligt avsnitten 4.4.1-4.4.4 ovan, inte är fråga om att resebyrån delar upp den egna ersättningen från resenären i två delar.

²⁶⁴ Se Forssén 2013 s. 35, 61, 124, 147 och 148 angående att också representantregeln härrör från lagstiftningen om den allmänna varuskatten.

²⁶⁵ Jfr Alhager 2001 s. 160.

De särskilda reglerna om viss resebyråverksamhet i 9 b kap. infördes i ML den 1 januari 1996, genom SFS 1995:700, och motsvaras närmast av art. 306-310 i mervärdesskattedirektivet.²⁶⁶

4.6 ÖVERLÅTELSE AV IDEELL ANDEL VID SAMÄGANDE

I detta avsnitt tar jag, som nämnts i samband med genomgången av kategori V av tjänster i avsnitt 3.2.2, upp en tillämpningsfråga vid samägande av en ideell andel i ett föremål eller ett objekt, när en omsättning av tjänst består i överlåtelse mot ersättning av en sådan ideell andel. Innan jag nedan återger ett praktikfall i det hänseendet återknyter jag till avsnitt 5.5 i Forssén 2013 och att jag anser att varje andelsägare vid samägande bör behandlas momsmässigt för sig. Det kan i praktiken vara svårt att avgöra om ett samäganderättsförhållande enligt lag (1904:48 s. 1) om samäganderätt eller ett enkelt bolag enligt BL avseende gemensam egendom föreligger. Jag bortser dock från problem beträffande avgränsningen mellan vad som är ett enkelt bolag bestående av två eller flera personer eller ett fall av samäganderätt mellan två eller flera personer, utan utgår vid genomgången av praktikfallet i detta avsnitt från att två personer ingår i ett samäganderättsförhållande, och att de var för sig ska bedömas i momshänseende avseende sina förfoganden, dvs. att de var för sig ska bedömas utifrån huvudregeln om vem som är skattskyldig enligt 1 kap. 2 § första st. 1 ML. Det är *den som* är beskattningsbar person och i den egenskapen gör en skattepliktig omsättning av vara eller tjänst inom landet som är skattskyldig eller betalningsskyldig enligt huvudregeln i art. 193 i mervärdesskattedirektivet.²⁶⁷

Sålunda bortser jag från den särskilda regeln om skattskyldighet enligt 6 kap. 2 § ML i enkla bolag (och partrederier), och hänvisar till Forssén 2013 för detaljfrågor om enkla bolag i momshänseende. Jag återkommer dock i avsnitt 4.7 till bifrågan i Forssén 2013 angående problematiken med tillämpningen av regeln om reducerad skattesats om 6 procent i 7 kap. 1 § tredje st. 9 (tid. 8) ML, när det gäller gemensamma litterära och konstnärliga verk skapade under företagsformen enkelt bolag.

För att illustrera problematiken i förevarande hänseende återknyter jag till Forssén 1994, där jag i det syftet gick igenom ett praktikfall och resonerade kring omsättningar av varor som innebär leverans av vara,

²⁶⁶ Jfr även Forssén 2019a, avsnitt 12 213 234.

²⁶⁷ Jfr avsnitt 2.1.

men utan fysisk förflyttning.²⁶⁸ I förevarande sammanhang får jag framhålla resonemanget där i samband med överlåtelse av ideell andel vid samägande.

Även omsättningar av varor som endast kan identifieras obligationsrätligt, såsom när en vara levereras utan fysisk förflyttning, bör anses omfattade av vad som avses med omsättning enligt huvudreglerna om omsättning av varor respektive tjänster i 2 kap. 1 § första st. 1 respektive tredje st. 1 ML. Jämför att jag i avsnitt 2.3.1 föreslår *de lege ferenda* att definitionen av *leverans av en vara* i 1 kap. 3 § tredje st. första men. bör utmönstras ur ML, eftersom bruket av ordet avlämnas i lagrummet antyder att ett sakrättsligt moment skulle krävas för att en leverans av vara är för handen. Det strider mot huvudregeln för vad som avses med leverans av varor i art. 14.1 i mervärdesskattedirektivet, där någon sådan begränsning inte anges, utan det räcker med att en leverans anses ske obligationsrättsligt.

Om omsättningen av varan inte kan identifieras i form av en fysisk förflyttning av den, bör den sålunda i vissa fall i stället betraktas som en omsättning av en tjänst, till exempel vid omsättning av olja mellan oljebolag som samlagrar olja i cisterner. Omsättningen av oljan uttrycks i så fall som en överlåtelse av en ideell andel i den samägda oljan.

Antag att X ska sälja olja till en kund och på olika sätt enligt nedan därvid nödgas ta i anspråk olja som tillhör Y.

X har olja i lager hos ett självständigt lagringsbolag. Y har också olja inlagrad hos detta bolag. X och Y äger sin olja, men lagringen av deras olja sker i samma cistern, så kallad samlagring. Av naturliga skäl är det därvidlag inte möjligt att veta om X tar ut av Y:s eller sin egen olja från depån hos lagringsbolaget och vice versa. När fungibel egendom (till exempel olja) som samlagras tas ut från lagret (till exempel cisternen) kan en omsättning sägas ske först när vederbörande tar ut mer än av sin egen inlagrade kvantitet, dvs. när ett överuttag sker. Detta konstateras exempelvis en gång i månaden, varvid justering sker genom en bokföringsmässig clearing så att X *återlämnar* till Y uttagen kvantitet tillhörig Y, dvs. överuttaget, eller behåller den som sin.

En annan situation kan vara att X, av praktiska skäl, måste ta ut av Y:s olja från en annan cistern inom depån. Detta beroende på hur avtappningssystemen inom depån är arrangerade. Avsikten med förfarandet är att underlätta den administrativa och praktiska hanteringen vid avtappning av olja ur cisternerna i depån. Inte heller i

²⁶⁸ Jfr Forssén 1994, avsnitt 6.4.2.1: ”Leverans av vara ’utan fysisk förflyttning’”. Jfr även Forssén 1993, avsnitt 6.4.2.1.

detta fall är det fråga om att X ska få en bättre produkt eller någon annan fördel genom förfarandet – det är samma slags olja i cisternerna. Även i detta fall justeras uttaget av olja genom en bokföringsmässig clearing på så sätt att Y ur X inlagrade olja *tilldelas* en kvantitet olja motsvarande X uttag från Y:s cistern. Det sker således inte heller i detta fall någon fysisk förflyttning mellan Y och X eller vice versa av varan (oljan), utan en justering av ett överuttag sker också här genom bokföringsmässig clearing i efterhand.

HFD har i ett förhandsbesked om inkomstskatt, RÅ 1979 Aa 66, som gällde samlagring av olja, fastställt det besked som Riksskatteverkets nämnd för rättsärenden (föregångaren till SRN) lämnade. Nämnden ansåg i sitt förhandsbesked, att rätt till nedskrivning av lager inte medgavs om olja tillfälligtvis ställdes till förfogande över bokslutsdagen. Oljan ansågs inte utgöra lagertillgång hos mottagaren. Sannolikt hade nämnden för ögonen att sådana åtgärder vidtogs i skatteplaneringssyfte.

Även om förhandsbeskedet gällde inkomstskatt, bör enligt min mening resonemanget i det gälla också beträffande moms. Trots att olja fysiskt tas ut av X från vad Y har inlagrat hos lagringsbolaget, måste *avsikten* att samma kvantitet ska *återlämnas* till Y, genom en bokföringsmässig clearing, medföra att leverans inte kan anses ha skett i momshänseende. En bokföringsmässig clearing, till exempel en gång i månaden, bör ske först om X har gjort ett överuttag enligt ovan, varvid Y anses ha gjort en omsättning av olja till X om X behåller överuttaget som sin egendom.

Eftersom det ändå inte går att identifiera Y:s leverans av olja till X i form av en fysisk förflyttning av oljan, bör enligt min mening den omsättning som Y anses göra, genom att X behåller sitt överuttag av den samägda oljan från cistern och som manifesteras i en bokföringsmässig clearing, betraktas som ett fall av överlåtelse av ideell andel vid samägande i enlighet med kategori V av tjänster enligt min indelning av tjänsterna i avsnitt 3.2.2. Det bör enligt min uppfattning innebära att Y:s omsättning till X anses utgöra en omsättning av tjänst enligt huvudregeln i 2 kap. 1 § tredje st. 1 ML, dvs. omsättning av en tjänst som består i en ideell andel i varan (oljan) motsvarande överuttaget som X behåller, i stället för en omsättning av varan (oljan) enligt 2 kap. 1 § första st. 1 ML. För att undvika att området för undantag från skatteplikt för värdepappershandel enligt 3 kap. 9 § första st. och tredje st. 1 ML blir alltför omfattande,²⁶⁹ och därigenom i

²⁶⁹ Se avsnitt 4.3, där jag återger lydelsen av 3 kap. 9 § ML. Enligt tredje st. 1 i lagrummet förstås med värdepappershandel ”omsättning och förmedling av aktier, andra andelar och fordringar, oavsett om de representeras av värdepapper eller inte”.

konflikt med sista satsen i art. 135.1 f i mervärdesskattedirektivet, föreslår jag *de lege ferenda* att 3 kap. 9 § i ML kompletteras med ett stycke där det anges att undantaget från skatteplikt inte omfattar värdepappershandel som uteslutande rör handlingar som representerar äganderätt till varor. Därmed blir inte en sådan omsättning av tjänst i förevarande hänseende, som består i överlåtelse av en ideell andel i vara vid samägande, undantagen från skatteplikt, utan omfattas likt andra överlåtelser av varor av den generella skatteplikten för varor och tjänster enligt 3 kap. 1 § första st. ML.

Med mitt förslag till ändring av 3 kap. 9 § ML kan ifrågavarande fall av sammansatta transaktioner betraktas enligt följande:

X erhåller en ersättning från sin kund för försäljning av olja. Det innebär att X gör en skattepliktig omsättning av vara, och ersättningen föranleder också, genom att X behåller sitt överuttag av den med Y samlagrade oljan, en omsättning från Y till X. Omsättningen utgör i och för sig en leverans av vara, men den betraktas som en skattepliktig omsättning av tjänst hos Y uttryckt som en överlåtelse av en ideell andel i den samägda oljan. Den andelen motsvarar överuttaget som X behåller.

4.7 SEMIOTIK SOM ETT KOMPLEMENT FÖR STUDIER AV KOMPLEXA MOMSFRÅGOR

I detta avsnitt återkommer jag, som nämnts,²⁷⁰ till bifrågan i Forssén 2013 angående problematiken med tillämpningen av regeln om reducerad skattesats om 6 procent i 7 kap. 1 § tredje st. 9 (tid. 8) ML,²⁷¹ när det gäller gemensamma litterära och konstnärliga verk skapade under företagsformen enkelt bolag och inte i andra bolagsformer. Problemet är alltså att lagrummet inte omfattar gemensamma verk enligt 6 § URL, utan verk skapade av rättssubjekt självständigt enligt 1, 4 eller 5 § URL. Frågeställningen var en bifråga i Forssén 2013, och jag har gått vidare med den i tre artiklar,²⁷² där jag i två av dessa har tagit upp juridisk semiotik som ett komplement av studien av den sammansatta transaktion på vilken ifrågavarande momsmässiga frågeställning är ett exempel.²⁷³ Ett sådant komplement av – såsom här – en studie av *uppdelningsproblem* beträffande sammansatta

²⁷⁰ Se avsnitten 1.1, 3.2.2 (ang. kategori V avseende tjänsterna) och 4.1.

²⁷¹ Genom SFS 2019:261 ändrades den 1 juli 2019 tredje stycket 8 till tredje stycket 9 i 7 kap. 1 § ML.

²⁷² Forssén 2018a, Forssén 2018b och Forssén 2020a. I Forssén 2020a, avsnitt 5 hänvisar jag till Forssén 2018a.

²⁷³ Jfr Forssén 2018a, avsnitt 3.1 ”Ett enkelt bolag samt ett litterärt eller konstnärligt verk” och Forssén 2020a, avsnitt 5.

transaktioner i momshänseende är givetvis också användbart för analys av *gränsdragningsproblem* i momshänseende.²⁷⁴

Innan jag redogör för min idé om juridisk semiotik som ett komplement i dessa hänseenden, får jag nämna igen att problematiken med tillämpning av ifrågavarande regel om reducerad skattesats när ett gemensamt verk skapas under företagsformen enkelt bolag är oberoende av vad som händer med huvudfrågan i Forssén 2013, dvs. frågan om enkla bolag och andra icke rättssubjekt och huruvida de skulle komma att omfattas av begreppet beskattningsbar person enligt 4 kap. 1 § första st. första men. ML och art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet.²⁷⁵

I Forssén 2018a utvecklade jag således bifrågan från Forssén 2013 beträffande tillämplig skattesats i samband med skapandet av konstnärliga och litterära verk, när författare, konstnärer och artister skapar gemensamma verk och använder företagsformen enkelt bolag för samarbetet. Exempelvis rör det sig om att skapa en teaterpjäs eller en film, där en beställare av teaterpjäsen eller filmen betalar en ersättning ett för allt till de författare, konstnärer och artister som skapar det gemensamma verket. Jag återger nedan min kortare version i Forssén 2020a av hur semiotik kan utgöra ett komplement vid studier av komplexa momsfrågor, såsom denna från Forssén 2013.²⁷⁶

Jag fokuserar på frågan huruvida var och en av författarna, konstnärerna och artisterna, genom hans eller hennes bidrag till att samarbetet i enkla bolaget resulterar i pjäsen (eller filmen), har skapat ett litterärt eller konstnärligt verk som omfattas av 1, 4 eller 5 § URL. Om de är beskattningsbara personer, är han eller hon i så fall skyldig att redovisa moms till den reducerade skattesatsen om 6 procent, och om så inte är fallet gäller i stället den generella skattesatsen om 25 procent för hans eller hennes omsättning. Det följer av att regeln om reducerad skattesats i förevarande fall, 7 kap. 1 § tredje stycket 9 ML, hänvisar till reglerna för självständiga verk enligt 1, 4 eller 5 § URL, och gäller således för den person vars skapande anses uppfylla unikumprincipen som ger det verkshöjd.²⁷⁷ Ett enkelt bolag är dock inte ett rättssubjekt och gemensamma verk enligt 6 § URL anges inte i 7 kap. 1 § tredje stycket 9 ML. Då gäller, för respektive deltagare i den beskrivna situationen med sammansatta transaktioner för att skapa det färdiga verket, att varje omsättning för sig omfattas av den generella skattesatsen om 25 procent enligt 7 kap. 1 § första stycket ML.

²⁷⁴ Jfr avsnitt 4.1 ang. min indelning av problemställningarna i förevarande hänseenden i *uppdelningsproblem*, avseende sammansatta transaktioner i momshänseende, resp. *gränsdragningsproblem* i momshänseende, dvs. frågor om huruvida den ena eller andra regeln i ML avseende skatteobjektet ska tillämpas.

²⁷⁵ Jfr avsnitt 3.2.2 ang. kategori V avseende tjänsterna.

²⁷⁶ Jfr Forssén 2020a, avsnitt 5.

²⁷⁷ Ang. *verkshöjd*: se avsnitt 3.2.2 ang. kategori III av tjänsterna, där jag återger uppfattningen om innebörden i det begreppet i Bernitz m.fl. 2017 och Eklund 1991.

För att underlätta bedömningen av den komplexa situationen när produktionsbolag inom kultursektorn ska tillämpa momsreglerna på respektive del av den sammansatta transaktionen använder jag tankebilden av ett dockskåp avseende teatern där den fullständiga pjäsen ska framföras. Därigenom ges vardera av de beskattningsbara personer som deltar i skapandeprocessen enklare en egen bedömning av vilken skattesats denne ska tillämpa, beroende på i vilket rum i teatern – eller steg i processen – vederbörande hänförs.²⁷⁸

För övrigt har jag, i likhet med i Forssén 2013, beskrivit samma problemställning angående regeln i fråga om reducerad momssats utan tankebilden av ett dockskåp, dvs. utan inslag av semiotik i samband med tillvägagångssättet för att bedöma komplexa momsproblem.²⁷⁹

Dockskåpet är ett exempel på användningen av semiotik som ett stöd för bedömningen av exempelvis komplexa frågor inom juridiken, där tankebilden av dockskåpet bildar olika kontexter för olika delar i skapandeprocessen som ska resultera i exempelvis en teaterpjäs. Jag anför i Forssén 2018a att en skattejuridisk semiotik bör användas som ett inslag i modeller – verktyg – till stöd för att bedöma komplexa frågeställningar, genom att, beträffande olika kontexter där ett visst begrepp förekommer, resonera om olika miljöer. Exempelvis som i förevarande exempel om moms med en tänkt teater där pjäsen som skapas skulle kunna uppföras. Objektiva tecken som utgör konnotationer för exempelvis en bedömning av en regel om moms kan också bestå i vissa attribut knutna till en viss person. Därför tog jag i Forssén 2018a upp även upp bland annat följande tänkta exempel från artistvärlden. Det får illustrera hur en sådan bedömning kan ske.

Bildkonstnären Michael Angelo bär basker. Han är också skådespelare, och bär även då sin basker. Den utgör då ett attribut till en karaktär som han gör på scen och på film. Baskern som sådan kan sålunda vara tillräcklig för att bestämma om han tillhandahåller en rättighet enligt 1 § URL, när han exempelvis framträder i en teaterpjäs eller en film. Det avgörande kan då vara att han bär sin basker i en sådan miljö. Baskern kan således, förutom sin praktiska funktion som huvudbonad, utgöra ett attribut, här ett objektivt tecken på att han inte endast agerar i egenskap av privatpersonen Michael Angelo utan snarare som artisten Michael Angelo. På så sätt kan skådespelaren Michael Angelo anses framföra ett litterärt eller konstnärligt verk redan genom att han, när han uppträder i en teaterpjäs eller i en film, bär sin basker, och därmed anses göra en

²⁷⁸ Se Forssén 2018a s. 317-320 (avsnittet 3.1 ”Ett enkelt bolag samt ett litterärt eller konstnärligt verk”) vartill jag också hänvisar i Forssén 2020a, avsnitt 5.

²⁷⁹ Se Forssén 2018b s. 650-652.

från skatteplikt undantagen omsättning av tjänst enligt 3 kap. 11 § 1 ML och inte en skattepliktig tjänst enligt huvudregeln om skatteplikt för omsättning av varor och tjänster i 3 kap. 1 § första st. ML.²⁸⁰

Genomgången i detta avsnitt visar att en komplettering av exempelvis en rättsdogmatisk studie i ämnet mervärdesskatt med inslag av juridisk semiotik är av intresse både beträffande uppdelningsproblem angående sammansatta transaktioner, såsom avseende skattesatsfrågan i samband med skapandet av teaterpjäsen under företagsformen enkelt bolag, och beträffande gränsdragningsproblem, såsom beträffande konstnären som antingen omfattas av skatteplikt eller av undantag från skatteplikt vid framförande av ett litterärt eller konstnärligt verk.²⁸¹

4.8 SLUTSATSER

Genomförandet av fallstudierna avseende tillämpningsfrågor beträffande sammansatta transaktioner i detta kapitel började i inledningsavsnittet 4.1 med att jag ställer upp en åtskillnad mellan vad jag benämner uppdelningsproblem och gränsdragningsproblem. Uppdelningsproblemen avser frågor om sammansatta transaktioner. Den grundläggande problemställningen gäller då huruvida ersättningen som köparen av en produkt erlagger till säljaren ska delas upp på grund av att prestationen består i olika varor och/eller tjänster eller om ersättningen ska anses avse en enda prestation. Tillämpningsfrågorna i detta kapitel har behandlats utifrån premissen att fråga är om sammansatta transaktioner. Gränsdragningsproblem kan förekomma om fråga inte är om en sammansatt transaktion. Då kan överhuvudtaget inte olika inslag momsmässigt sett identifieras i prestationen. Ett gränsdragningsproblem gäller bara huruvida den ena eller andra regeln i ML avseende skatteobjektet ska tillämpas. Uppdelningsproblemen beträffande sammansatta transaktioner hänför jag till två avdelningar: Avdelning I och Avdelning II:

I Avd. I är det fråga om att ersättningen för prestationen i fråga mottas av en enda säljare, varvid uppdelningsproblemet gäller huruvida en eller flera omsättningar ska anses föreligga. Om en enda omsättning anses föreligga, gäller de regler om omsättningens momsmässiga karaktär och skattesats som omfattar det dominerande inslaget i prestationen.

I Avd. II är det fråga om att ersättningen för prestationen i fråga mottas av en enda person, varvid uppdelningsproblemet inte gäller att ersättningen ger upphov till en enda omsättning hos denne (jfr Avd. I), utan till omsättningar hos fler än den personen *eller* hos fler än den personen och samtidigt till fler än en omsättning hos denne.

²⁸⁰ Se Forssén 2018a s. 323-325.

²⁸¹ Jfr även Forssén 2018a s. 320

Eftersom 7 kap. 7 § ML enbart fungerar för uppdelning av sammansatta transaktioner när det är fråga om huruvida en enda säljare (S) ska dela upp mottagen ersättning i fler än en omsättning (jfr Avd. I), föreslår jag *de lege ferenda* att 7 kap. 7 § ML ändras så att lagrummet inte bara avser uppdelning efter skälig grund av beskattningsunderlaget avseende en enda omsättning hos S, utan också omfattar frågeställningar beträffande huruvida ersättningen ger upphov till omsättningar hos fler än S (jfr Avd. II). Mot bakgrund av att mervärdesskattedirektivet saknar en bestämmelse om sammansatta transaktioner, anser jag att lagstiftaren bör ta upp på EU-nivå frågan om införande av en sådan direktivbestämmelse, vilken implementeras i ML, genom att 7 kap. 7 § ändras eller ersätts med en helt ny regel.

För urvalet av praktikfall beträffande tillämpningsfrågor avseende sammansatta transaktioner i detta kapitel har jag utgått från min beskrivning i avsnitt 3.3 av en förädlingskedja avseende produktion och distribution av varor och tjänster.

I avsnitten 4.2-4.4.4 respektive 4.5-4.7 behandlar jag sammansatta transaktioner hänförliga till Avd. I respektive Avd. II, och lämnar i vissa av fallen förslag *de lege ferenda*.

I avsnitt 4.2 har jag, beträffande fastighetsområdet, konstaterat, att lagstiftarens uppfattning om tillämpning av uppdelning kontra en huvudsaklighetsprincip för sammansatta transaktioner på fastighetsområdet överensstämmer med EU-domstolens praxis enligt målen C-349/96 (CPP) och C-41/04 (Levob), vilken jag sammanfattar enligt följande:

Om inte delning är möjlig, anser EU-domstolen att en huvudsaklighetsprincip gäller. Då avgör det dominerande inslaget i den sammansatta transaktionen om skatteplikt eller undantag ska tillämpas respektive frågan om tillämplig skattesats. EU-domstolen anser även att en uppdelning av en sammansatt transaktion inte får ske på ett konstlat sätt.²⁸²

Även HFD:s och EU-domstolens rättspraxis särskilt beträffande bedömningen av om transaktioner på fastighetsområdet är sammansatta eller ska anses fristående (*separata*) och sålunda uppdelas har visat sig överensstämma med vad EU-domstolen anser i allmänhet därom.

I avsnitt 4.3 har jag konkluderat, att HFD:s och EU-domstolens rättspraxis beträffande sammansatta transaktioner där finansiella tjänster ingår också överensstämmer med EU-domstolens rättspraxis i allmänhet angående frågan om prestationen ska delas upp eller betraktas som en enda omsättning: Om inte delning är möjlig, gäller en

²⁸² Jfr avsnitt 1.2.

huvudsaklighetsprincip, dvs. det dominerande inslaget i den sammansatta transaktionen om skatteplikt eller undantag ska tillämpas, och en uppdelning av en sammansatt transaktion får inte ske på ett konstlat sätt.

I avsnitten 4.4.1-4.4.4 har jag tagit upp ett speciellt fall av sammansatta transaktioner, nämligen när omsättning av privaträttsliga optioner som finansiella tjänster sker i samband med de särskilda bestämmelserna i 9 c kap. ML om skattskyldighet och undantag från skatteplikt för varor i vissa lager. Dessa särregler i ML motsvaras närmast av bestämmelserna i art. 154-163 i mervärdesskattedirektivet. Frågan som jag har undersökt är om konkurrensfördelar kan uppnås genom en sammansatt transaktion av ett företag som gör varuomsättningar efter det att moms fria omsättningar av varor i vissa lager och av finansiella tjänster har skett.

I avsnitt 4.4.2 har jag sålunda gått igenom ett exempel på problematiken med matchning i samband med reglerna om varor i vissa lager i 9 c kap. ML. Den består i att *två* skattefria omsättningar av vara respektive finansiell tjänst föranleds av *två* ersättningar till en och samma person, med en efterföljande skattepliktig omsättning av varan som denne gör när varan har upphört att vara placerad i skatteupplaget. Genom de särskilda reglerna i 9 c kap. ML, vilka är baserade på art. 154-163 i mervärdesskattedirektivet, föreligger ett lagfäst undantag från EU-domstolens rättspraxis av innebörd att en sammansatt transaktion inte får uppdelas på ett konstlat sätt. Det är nämligen bara fråga om ett förfarande som liknar en sammansatt transaktion, när de båda skattefria omsättningarna genomförs under den tid varan är placerad i ett skatteupplag. Därigenom är det möjligt att, genom matchningsförfarandet avseende de skattefria omsättningarna av optionen respektive av varorna som är placerade i skatteupplaget, sänka beskattningsunderlaget på den skattepliktiga omsättning av varorna som sker efter det att varorna har upphört att vara placerade i skatteupplaget. Dessutom blir statens momsintäkter lägre om matchningsförfarandet används utan vinstpåslag på omsättningen till kunden som sker efter det att varorna har varit placerade i skatteupplaget jämfört med om matchningsförfarandet används med vinstpåslag. Scenariot strider sålunda uppenbart mot principen om en neutral moms.

I avsnitt 4.4.3 lämnar jag därför följande förslag *de lege ferenda* om åtgärder mot det beskrivna matchningsförfarandet, vilka jag också nämner i avsnitt 4.4.4:

Det bör införas en precisering i mervärdesskattedirektivet av innebörd att privaträttsliga optioner inte omfattas av undantaget från skatteplikt för finansiella tjänster i art. 135.1 f i mervärdesskattedirektivet.

Den preciseringen bör införas i huvudregeln om tillhandahållande av tjänster art. 24.1 i direktivet, varvid bestämmningen av huruvida försäljningen av en option som faller inom tillämpningsområdet för undantag från skatteplikt enligt art. 135.1 f utgör ett tillhandahållande av tjänst enligt art. 24.1 bestäms i en särskild punkt i art. 24 i mervärdesskattedirektivet, inte genom art. 9 i tillämpningsförordningen.

De regeländringar som jag föreslår bör lagstiftaren ta upp på EU-nivå, innan någon ändring i förevarande hänseende görs i regeln om undantag från skatteplikt för bank- och finansieringstjänster eller värdepappershandel i 3 kap. 9 § ML.

I avsnitt 4.5 tar jag upp den särskilda regeln om skattskyldighet för förmedlingstjänster i 6 kap. 7 § ML som ett praktikfall beträffande alternativet i Avd. II av innebörd att ersättningen som förmedlaren uppbär från köparen ger upphov till omsättningar hos fler än förmedlaren *och* fler än en omsättning hos förmedlaren. Särregeln i fråga i ML har ingen direkt motsvarighet i mervärdesskattedirektivet.

Den särskilda regeln om skattskyldighet i 6 kap. 7 § motsvaras närmast av två regler i mervärdesskattedirektivet: art. 14.2 c, om varor; och art. 28, om tjänster. I de båda direktivbestämmelserna anses mellanmannen (förmedlaren) göra en omsättning och ett inköp avseende varan eller tjänsten. Skillnaden med 6 kap. 7 § ML jämfört med de båda direktivbestämmelserna är att 6 kap. 7 § innebär att förmedlaren, beträffande den ersättning som denne mottar från köparen av den förmedlade varan eller tjänsten, anses göra inte bara samma omsättningen som huvudmannen gör, utan också en förmedlingstjänst. I enlighet med HFD:s rättspraxis (RÅ 2002 ref. 113) ger ersättningen som förmedlaren uppbär från köparen upphov till omsättningar hos fler än förmedlaren, dvs. hos huvudmannen, *och* till fler än en omsättning hos förmedlaren, dvs. förmedlaren anses själv göra huvudmannens omsättning och dessutom en förmedlingstjänst.

Frågan om att samma ersättning kan anses motsvara fler än en omsättning försvinner ofta i praktiken, genom att mellanmannen har gjort sitt påslag i prissättningen av varan och därför inte tar ut någon särskild provision för förmedlingstjänsten. Frågeställningen är dock principiellt sett avgörande för den som behandlar sammansatta transaktioner i moms hänseende. Varken ML eller mervärdesskattedirektivet definierar vad som avses med förmedling enligt de allmänna momsbestämmelserna, och därför bör ett förtydligande införas i 6 kap. 7 § ML av innebörd att regeln, avseende en och samma ersättning som förmedlaren uppbär från köparen av den underliggande varan eller tjänsten, inte kan anses ge upphov till mer än

en omsättning för förmedlaren. Om förmedlaren ska anses göra även en förmedlingstjänst, bör den uppkomma först om förmedlaren även uppbär en särskild ersättning för förmedlingstjänsten i sig. Jag lämnar sålunda *de lege ferenda* ett förslag av sådan innebörd till ändring av 6 kap. 7 § ML.

För övrigt är det inte enbart avsaknaden av en definition av förmedling i mervärdesskattedirektivet som föranleder mitt förslag till ändring av 6 kap. 7 § ML. Lagrummet bör också ändras så att det inte ger upphov till tolkningsfrågan huruvida skattesubjektet enligt ML kan vara en vanlig privatperson. Jag föreslår därför *de lege ferenda* att det också förtydligas i 6 kap. 7 § ML att den särskilda skattskyldigheten endast omfattar en förmedlare som är beskattningsbar person.

I avsnitt 4.6 föreslår jag *de lege ferenda* att 3 kap. 9 § i ML kompletteras med ett stycke där det anges att undantaget från skatteplikt inte omfattar värdepappershandel som uteslutande rör handlingar som representerar äganderätt till varor. Detta för att undvika att området för undantag från skatteplikt för värdepappershandel enligt 3 kap. 9 § första st. och tredje st. 1 ML blir alltför omfattande, och därigenom i konflikt med sista satsen i art. 135.1 f i mervärdesskattedirektivet. Därigenom blir inte en sådan omsättning av tjänst som består i överlåtelse av en ideell andel i vara vid samägande undantagen från skatteplikt, utan omfattas likt andra överlåtelser av varor av den generella skatteplikten för varor och tjänster enligt 3 kap. 1 § första st. ML.

I avsnitt 4.7 återkommer jag till bifrågan i Forssén 2013 angående problematiken med tillämpningen av regeln om reducerad skattesats om 6 procent i 7 kap. 1 § tredje st. 9 (tid. 8) ML, när det gäller gemensamma litterära och konstnärliga verk skapade under företagsformen enkelt bolag och inte i andra bolagsformer. Problemet är att lagrummet inte omfattar gemensamma verk enligt 6 § URL, utan verk skapade av rättssubjekt självständigt enligt 1, 4 eller 5 § URL.

Jag framhåller att problematiken med tillämpning av ifrågavarande regel om reducerad skattesats, när ett gemensamt verk skapas under företagsformen enkelt bolag, är oberoende av vad som händer med huvudfrågan i Forssén 2013, dvs. frågan om enkla bolag och andra icke rättssubjekt och huruvida de skulle komma att omfattas av begreppet beskattningsbar person enligt 4 kap. 1 § första st. första men. ML och art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet.

Genomgången av frågan om reducerad skattesats om 6 procent eller den generella skattesatsen om 25 procent ska tillämpas när det gäller gemensamma verk skapade under företagsformen enkelt bolag har visat att en rättsdogmatisk studie i ämnet mervärdesskatt bör kompletteras

med inslag av juridisk semiotik. Detta är av intresse både beträffande uppdelningsproblem angående sammansatta transaktioner, såsom avseende förevarande skattesatsfråga i samband med till exempel skapandet av en teaterpjäs under företagsformen enkelt bolag, och beträffande gränsdragningsproblem, såsom när en konstnär antingen omfattas av skatteplikt eller av undantag från skatteplikt vid framförande av ett litterärt eller konstnärligt verk.

I Forssén 2019a har jag, som nämnts,²⁸³ tagit upp idén från Forssén 1993 och Forssén 1994, där jag delar in tjänsterna i momshänseende i fem olika kategorier. Detta har jag gått vidare med i förevarande arbete,²⁸⁴ och använt för att utveckla ett verktyg i avsnitt 3.3 till stöd för studien av sammansatta transaktioner i momshänseende i detta kapitel. Genomgången i avsnitt 4.7 av juridisk semiotik som ett komplement av studier av sammansatta transaktioner i momshänseende visar att semiotik fungerar som ett komplement för studier av komplexa momsfrågor. Om inte forskningen i ämnet mervärdesskatt fördjupas, genom att något sådant som juridisk semiotik tillförs den, anser jag att traditionen med rena rättsdogmatiska studier inom skatterätten, och därmed bristen på empiriska studier, medför att forskningen blir mer eller mindre en övning i deduktion. Den ger, i motsats till induktiva analyser, inte någon ny kunskap, eftersom uppgiften för rättsdogmatiska studier endast består i att tolka och systematisera gällande rätt.²⁸⁵ Då går forskaren och därmed forskningen i ämnet mervärdesskatt i vad jag i Forssén 2020b kallar för matematikfällan.²⁸⁶ För den som avser att skriva uppsats eller forska i ämnet mervärdesskatt kan också min artikel i Balans Fördjupningsbilaga 3 2019 s. 19-26, Mervärdesskattens yttre gränser – en modell för forskare och processförare vid jämförelse av mervärdesskattelagen med EU-rätten,²⁸⁷ vara av intresse.

²⁸³ Se avsnitt 3.2.1.

²⁸⁴ Se avsnitt 3.2.2 ang. indelningen av tjänsterna i kategorierna I-V.

²⁸⁵ Jfr Forssén 2018a s. 327 och 328.

²⁸⁶ Jfr avsnitt 1.3, där jag också hänvisar till Forssén 2020b – dvs. till min artikel ”Matematikfällan i forskningen – avseende mervärdesskatterätten”.

²⁸⁷ Cit. Forssén 2019h, e-version på www.tidningenbalans.se och på www.forssen.com.

5. SAMMANFATTNING OCH AVSLUTANDE SYNPKUNKTER

5.1 SAMMANFATTNING

5.1.1 Problemställningarna i detta arbete

I avsnitt 1.2 anger jag att detta arbete i första hand berör frågor om skatteobjektet, närmare bestämt tillämpningsfrågor beträffande sammansatta transaktioner av varor och tjänster. Frågan är om ML är konform i förhållande till mervärdesskattedirektivet i det hänseendet. Frågeställningen kompliceras av att sammansatta transaktioner inte definieras i vare sig ML eller mervärdesskattedirektivet.

Innan tillämpningsproblemen med sammansatta transaktioner avseende varor och/eller tjänster behandlas, går jag igenom i kapitel 2 huruvida begreppen vara och tjänst enligt 1 kap. 6 § ML är EU-konforma.

Problemställningarna i detta arbete behandlas i följande ordning.

1. Frågan om begreppen vara och tjänst enligt 1 kap. 6 § ML är EU-konforma tolkas först i kapitel 2.
2. I kapitel 4 berörs praktikfall avseende tillämpningen, när skatteobjektet innehåller prestationer av olika karaktär med avseende på huruvida de är beskattningsbara transaktioner eller undantagna från skatteplikt eller omfattas av olika skattesatser (sammansatta transaktioner).

En annan tillämpningsfråga som berörs beträffande sammansatta transaktioner avser vad som gäller beträffande en ersättning som avser fler än en omsättning respektive leverans eller tillhandahållande, dvs. fler än en beskattningsgrundande händelse.

I kapitel 3 skapar jag ett verktyg till stöd för att genomföra fallstudierna avseende sammansatta transaktioner i kapitel 4.

I kapitel 2 respektive kapitel 4 lämnar jag förslag *de lege ferenda* till ändringar i ML eller i mervärdesskattedirektivet och tillämpningsförordningen.

Även om det inte finns någon definition av sammansatta transaktioner i ML, brukar ofta frågor om moms och sådana transaktioner gälla 7 kap.

7 § ML, där en delningsprincip anges som huvudregel för en uppdelning efter skäligen grund av beskattningsunderlaget, när transaktioner sammansatta av olika karaktär på temat skatteplikt eller undantag eller beträffande olika skattesatser förekommer. Om inte delning är möjlig, anser EU-domstolen att en huvudsaklighetsprincip i stället gäller, där det dominerande inslaget i en sammansatt transaktion avgör frågan om skatteplikt eller undantag ska tillämpas respektive frågan om tillämplig skattesats.²⁸⁸ EU-domstolen anser att en uppdelning av en sammansatt transaktion inte får ske på ett konstlat sätt.²⁸⁹ Följande uttalanden från EU-domstolen är till ledning för att avgöra om en sammansatt transaktion ska delas eller ses som en enda prestation:

- ”[N]är två eller flera delar eller handlingar som en skattskyldig tillhandahåller en konsument, som betraktas som en genomsnittlig konsument, har ett så nära samband att de objektivt sett ur ett ekonomiskt perspektiv utgör en enhet som det vore konstlat att försöka skilja åt, utgör dessa delar eller handlingar tillsammans en enda prestation i mervärdesskattehänseende.”²⁹⁰
- ”Så är fallet med avseende på en transaktion där en skattskyldig tillhandahåller en konsument en standardprogramvara som den skattskyldige utvecklade och marknadsfört och som finns lagrad på ett datamedium och som därefter anpassats till köparens särskilda behov även om det avtalats separata ersättningar för de två leden.”²⁹¹
- ”[E]n sådan enda prestation skall kvalificeras som tillhandahållande av tjänster när det framgår att den berörda anpassningen varken är bagatellartad eller underordnad utan snarare är av stor vikt. Så är i synnerhet fallet när det mot bakgrund av anpassningens omfattning, kostnad eller varaktighet framgår att en sådan anpassning var av avgörande betydelse för att köparen skulle kunna använda den nu skraddarsydda programvaran.”²⁹²

I avsnitt 1.2 konstaterar jag för övrigt att bestämmningen av beskattningsunderlaget enligt huvudreglerna om skattepliktiga omsättningar av varor eller tjänster enligt ML är förenlig med bestämmningen av beskattningsbara leveranser av varor eller

²⁸⁸ Jfr EU-målet C-349/96 (CPP).

²⁸⁹ Jfr EU-målet C-41/04 (Levob), pkt 30 första ledet.

²⁹⁰ Se EU-målet C-41/04 (Levob), pkt 30 första ledet.

²⁹¹ Se EU-målet C-41/04 (Levob), pkt 30 andra ledet.

²⁹² Se EU-målet C-41/04 (Levob), pkt 30 tredje ledet.

tillhandahållanden av tjänster enligt huvudreglerna i mervärdesskattedirektivet.

5.1.2 Genomförandet av studien

I avsnitt 1.3 anger jag att jag begränsar studien i detta arbete av begreppen vara och tjänst enligt ML vid sammansatta transaktioner till att beakta huvudreglerna för leverans av varor respektive tillhandahållande av tjänster i art. 14.1 respektive 24.1 i mervärdesskattedirektivet. Därför utgår jag i studien också från huvudreglerna om beskattningsunderlag och ersättning enligt ML, dvs. jag utgår från att fråga är om omsättning av vara eller tjänst mot betalning eller mot inbyte av något som kan värderas i pengar, och bortser från frågor om beskattningsunderlaget enligt art. 74-77 i direktivet, beträffande uttagssituationer eller vid överföring av vara till annan medlemsstat, om inte annat anges.

I enlighet med vad som anges i avsnitt 1.2 gör jag först en analys av begreppen vara och tjänst i 1 kap. 6 § ML i förhållande till EU-rätten på området. Eftersom mervärdesskattedirektivet inte innehåller någon självständig bestämning av de båda begreppen, sker dels, beträffande vara, en systematisk analys av direktivbestämmelserna om leverans av vara och tillhandahållande av tjänst, dels, beträffande tjänst, en analys av dessa direktivbestämmelser i förhållande till vad som avses med tjänst enligt art. 57 första st. FEUF. EU-konformiteten med begreppen vara och tjänst i ML prövas således i förhållande till EU-rätten dels sekundärrättsligt, dels sekundär- och primärrättsligt.

I kapitel 2 lämnar jag förslag *de lege ferenda* till ändringar i ML eller i mervärdesskattedirektivet och tillämpningsförordningen, om begreppen vara och tjänst i ML inte är förenliga med huvudreglerna om leverans av varor och tillhandahållande av tjänster enligt direktivet, innan jag går vidare i kapitel 4 med att ta upp tillämpningsfrågor om sammansatta transaktioner avseende varor och/eller tjänster.

Jag tolkar således först innebörden av begreppen vara och tjänst enligt 1 kap. 6 § ML i förhållande till huvudreglerna för leverans av varor respektive tillhandahållande av tjänster i art. 14.1 respektive 24.1 mervärdesskattedirektivet, varvid även tillämpningsförordningen beaktas, men i första hand avseende vad som anges i art. 8 och 9 i tillämpningsförordningen som avser tillämpningen av art. 24.1 i mervärdesskattedirektivet.

Om ML visar sig vara EU-konform beträffande begreppen vara och tjänst, går jag vidare utan att lämna något förslag om ändringar av de båda begreppen i ML, och uppställer vissa tillämpningsfrågor för dem i

samband med sammansatta transaktioner. Dessa frågor gäller fall där skatteobjektet innehåller prestationer av olika karaktär med avseende på huruvida de är beskattningsbara transaktioner eller undantagna från skatteplikt eller omfattas av olika skattesatser. Frågorna gäller avgörandet av om priset – ersättningen – avser en enda prestation eller om den ska delas upp i olika varor och/eller tjänster i nämnda hänseenden.

Eftersom mervärdesbeskattningen av leveranser av varor respektive tillhandahållande av tjänster inte är harmoniserad, begränsar jag problematiseringen av sammansatta transaktioner avseende varor och/eller tjänster till att gälla den svenska nationella ML i förhållande till EU-rätten på området. Prövningen av EU-konformiteten avser då vissa fallstudier beträffande tillämpningen av ML angående sammansatta transaktioner ur just ett transaktionsinriktat perspektiv på skatteobjektet och ersättningen.

För att genomföra fallstudierna avseende sammansatta transaktioner i kapitel 4, och därvidlag lämna förslag *de lege ferenda* till ändringar i ML eller i mervärdesskattedirektivet och tillämpningsförordningen, skapar jag ett verktyg i kapitel 3. Ett inslag i skapandet av verktyget i kapitel 3 är att jag delar in tjänsterna i fem olika kategorier. Avsikten är inte att verktyget ska utgöra metoden i sig för analysen i detta arbete. Verktyget ska således inte uppfattas som något slags logisk eller matematisk metod i sig för analysen av begreppet tjänst i momshänseende. Verktyget ska överhuvudtaget inte uppfattas som något annat än ett stöd för analysen, dvs. en modell – ett verktyg – till stöd för analysen i detta arbete. Jag anser att det är förkastligt för den som gör utredningar i ämnet mervärdesskatt att göra logik och matematik till metoden i sig för sin studie. I stället bör logik och matematik användas enbart som modeller – verktyg – till stöd för analysen. Att göra logik och matematik till metoden i sig för studier i mervärdesskatterätten kallar jag för *matematikfällan*. Jag förordar således att logik och matematik enbart används som ett verktyg (modell) för forskningen inom mervärdesskatterätten. Det bör göra forskningen och andra studier i mervärdesskatterätt bättre och mer användbar för rättstillämparna samt även stimulera lagstiftaren till att skapa bättre regler kommunikativt sett, för att undvika att luckor uppstår i reglerna

5.1.3 Slutsatser och förslag de lege ferenda

I avsnitt 2.8 konkluderar jag, beträffande skatteobjektet och huruvida bestämningen av det i ML är förenlig med mervärdesskattedirektivet, att begreppen vara respektive tjänst enligt 1 kap. 6 § ML och gränsdragningen mellan dem är EU-konform.

Gränsdragningen mellan vara och tjänst enligt 1 kap. 6 § ML är EU-konform också med hänsyn till att fastigheter omfattas av varubegreppet i 1 kap. 6 § första men. ML. Det är fallet sedan definitionen av fastighet i 1 kap. 11 § ML ändrades den 1 januari 2017, genom SFS 2016:1208, så att kopplingen i lagrummet till fastighet enligt JB ersattes med en hänvisning till begreppet fast egendom i art. 13b i tillämpningsförordningen. Tjänster som tidigare avsåg fast egendom, och ansågs utgöra tjänster på grund av att kopplingen av fastighetsbegreppet i ML till JB medförde en snävare bestämning av begreppet vara än vad som följer utifrån begreppet fast egendom, definieras numera som vara genom kopplingen av fastighetsbegreppet till art. 13b i tillämpningsförordningen. Det innebär att gränsdragningen mellan vara och tjänst på fastighetsområdet är EU-konform.

För övrigt föreslår jag *de lege ferenda* i avsnitt 2.3.1 att definitionen av *leverans av en vara* i 1 kap. 3 § tredje st. första men. bör utmönstras ur ML. Det föranleds av att bruket av ordet avlämnas i lagrummet antyder att ett sakrättsligt moment krävs för att en leverans av vara ska anses föreligga. Det strider mot huvudregeln för vad som avses med leverans av varor i art. 14.1 i mervärdesskattedirektivet. Där anges inte någon sådan begränsning, utan det räcker med att en leverans anses ske i ett obligationsrättsligt hänseende.²⁹³

Även om ML numera är EU-konform beträffande gränsdragningen mellan vara och tjänst också med hänsyn till att fastigheter omfattas av varubegreppet i 1 kap. 6 § första men. ML, har jag konstaterat att vissa problem kan kvarstå beträffande huruvida ML är EU-konform när det gäller bestämningen av mervärdesskattningens omfattning på fastighetsområdet. Därför föreslår jag *de lege ferenda* följande:

- Jag föreslår ändringar av reglerna om frivillig skattskyldighet i 9 kap. ML, så att de blir förenliga med art. 137.1 d i mervärdesskattedirektivet, varigenom möjligheten till sådan skattskyldighet gäller beskattningsbara personer och inte även en vanlig privatperson som är fastighetsägare.
- Jag föreslår jag att 3 kap. 2 § utmönstras ur ML, så att fastighetsområdet omfattas av den generella skatteplikten för omsättning av varor och tjänster enligt 3 kap. 1 § första st. ML, och med undantag från skatteplikten på området angivna i särskilda regler i 3 kap. ML. Den nuvarande ordningen, med att 3 kap. 2 § första st. stipulerar en huvudregel på fastighetsområdet om undantag från skatteplikt med reglerna om obligatorisk skatteplikt på området uppräknade i 3 kap. 3 § som

²⁹³ Jfr även avsnitten 2.8 och 4.6.

undantag från undantaget, är den motsatta jämfört med vad som gäller i mervärdesskattedirektivet, och strider därmed mot principen om en neutral moms.

Vid analysen av tillämpningsfrågor avseende sammansatta transaktioner i kapitel 4 har jag inte återkommit till dessa förslag till ändringar *de lege ferenda* av ML angående fastighetsområdet. Förslagen påverkar i och för sig omfattningen av mervärdesbeskattningen på området, men har i en principiell mening inte någon betydelse för frågorna om sammansatta transaktioner på momsområdet. Vad som är väsentligt i det hänseendet är för denna framställning att gränsdragningen mellan vara och tjänst i 1 kap. 6 § ML har blivit EU-konform också med hänsyn till att begreppet vara i 1 kap. 6 § första men. omfattar även fastigheter.

Eftersom tjänsterna är mera svårtillämpbara, resonerar jag i avsnitt 2.8 kring en indelning av dem i olika kategorier, och jag tar med mig några av dem till kapitel 3, där jag skapar nämnda verktyg till stöd för analysen i kapitel 4 av tillämpningsfrågor avseende sammansatta transaktioner. Ett inslag i skapandet av verktyget i kapitel 3 är att jag delar in tjänsterna i totalt fem olika kategorier (I-V). Dessa behandlas i avsnitten 3.2.1 och 3.2.2 och består i följande:

- I, prestationer på föremål, förmedling och personliga tjänster etc.;
- II, delrätter till föremål;
- III, objekt som utgör tjänster;
- IV, utförande av nya tjänster; och
- V, ideella andelar i föremål och objekt.

Kategorierna I-III berörs redan i mitt resonemang i avsnitt 2.8, och i avsnitt 3.2.1 tillkommer kategorierna IV och V. I avsnitt 3.3 redogör jag för verktyget till stöd för analysen i kapitel 4.

Jag skapar i avsnitt 3.3 verktyget, som ska tjäna som stöd vid analysen av vissa sammansatta transaktioner i kapitel 4, genom att jag utgår:

dels från översikten i avsnitt 3.1 av kombinationer av uppdelningsproblem beträffande sammansatta transaktioner i momshänseende,

dels från vad jag har konstaterat vid genomgången av de fem olika kategorierna av tjänster i avsnitt 3.2.2.

Verktyget består i ett antal frågor baserade på översikten i avsnitt 3.1 och indelningen av tjänsterna i olika kategorier i avsnitt 3.2.2. Verktyget till stöd för studien av sammansatta transaktioner i momshänseende skapas genom frågorna i avsnitt 3.3 och understöds, om det förekommer

inslag av tjänster i transaktionerna, av indelningen av tjänsterna i de fem kategorierna i avsnitten 3.2.1 och 3.2.2.²⁹⁴

Genomförandet av fallstudierna avseende tillämpningsfrågor beträffande sammansatta transaktioner i kapitel 4 börjar i inledningsavsnittet 4.1 med att jag ställer upp en åtskillnad mellan vad jag benämner uppdelningsproblem och gränsdragningsproblem. Uppdelningsproblemen avser frågor om sammansatta transaktioner. Den grundläggande problemställningen gäller då huruvida ersättningen som köparen av en produkt erlagger till säljaren ska delas upp på grund av att prestationen består i olika varor och/eller tjänster eller om ersättningen ska anses avse en enda prestation. Uppdelningsproblemen beträffande sammansatta transaktioner hänför jag till två avdelningar: Avdelning I och Avdelning II:

I Avd. I är det fråga om att ersättningen för prestationen i fråga mottas av en enda säljare, varvid uppdelningsproblemet gäller huruvida en eller flera omsättningar ska anses föreligga. Om en enda omsättning anses föreligga, gäller de regler om omsättningens momsmässiga karaktär och skattesats som omfattar det dominerande inslaget i prestationen.

I Avd. II är det fråga om att ersättningen för prestationen i fråga mottas av en enda person, varvid uppdelningsproblemet inte gäller att ersättningen ger upphov till en enda omsättning hos denne (jfr Avd. I), utan till omsättningar hos fler än den personen *eller* hos fler än den personen och samtidigt till fler än en omsättning hos denne.

Eftersom 7 kap. 7 § ML enbart fungerar för uppdelning av sammansatta transaktioner när det är fråga om huruvida en enda säljare (S) ska dela upp mottagen ersättning i fler än en omsättning (jfr Avd. I), föreslår jag *de lege ferenda* att 7 kap. 7 § ML ändras så att lagrummet inte bara avser uppdelning efter skälig grund av beskattningsunderlaget avseende en enda omsättning hos S, utan också omfattar frågeställningar beträffande huruvida ersättningen ger upphov till omsättningar hos fler än S (jfr Avd. II).

Mot bakgrund av att mervärdesskattedirektivet saknar en bestämmelse om sammansatta transaktioner, anser jag att lagstiftaren bör ta upp på EU-nivå frågan om införande av en sådan direktivbestämmelse, vilken implementeras i ML, genom att 7 kap. 7 § ändras eller ersätts med en helt ny regel.

För urvalet av praktikfall beträffande tillämpningsfrågor avseende sammansatta transaktioner i kapitel 4 har jag utgått från min beskrivning i avsnitt 3.3 av en förädlingskedja avseende produktion och distribution av varor och tjänster.

²⁹⁴ Se avsnitt 3.3 ang. verktyget, under *Verktyget till stöd för studien av sammansatta transaktioner*.

I avsnitten 4.2-4.4.4 respektive 4.5-4.7 behandlar jag sammansatta transaktioner hänförliga till Avd. I respektive Avd. II, och lämnar i vissa av fallen förslag *de lege ferenda*.

I avsnitten 4.2 respektive 4.3 föreslår jag inga ändringar i ML beträffande områdena vård och omsorg respektive finansiella tjänster. Jag har konstaterat i avsnitt 4.2 att lagstiftarens uppfattning samt HFD:s och EU-domstolens rättspraxis beträffande bedömningen av om transaktioner på fastighetsområdet är sammansatta eller ska anses fristående (separata) och sålunda uppdelas överensstämmer med vad EU-domstolens rättspraxis därom i allmänhet, enligt målen C-349/96 (CPP) och C-41/04 (Levob). I avsnitt 4.3 har jag konkluderat, att HFD:s och EU-domstolens rättspraxis beträffande sammansatta transaktioner där finansiella tjänster ingår också överensstämmer med EU-domstolens rättspraxis i allmänhet i förevarande hänseende, vilken jag sammanfattar enligt följande:

Om inte delning är möjlig, anser EU-domstolen att en huvudsaklighetsprincip gäller. Då avgör det dominerande inslaget i den sammansatta transaktionen om skatteplikt eller undantag ska tillämpas respektive frågan om tillämplig skattesats. EU-domstolen anser även att en uppdelning av en sammansatt transaktion inte får ske på ett konstlat sätt.

I avsnitten 4.4.1-4.4.4 har jag tagit upp ett speciellt fall av sammansatta transaktioner, nämligen när omsättning av privaträttsliga optioner som finansiella tjänster sker i samband med de särskilda bestämmelserna i 9 c kap. ML om skattskyldighet och undantag från skatteplikt för varor i vissa lager. Dessa särregler i ML motsvaras närmast av bestämmelserna i art. 154-163 i mervärdesskattedirektivet. Frågan som jag har undersökt är om konkurrensfördelar kan uppnås genom en sammansatt transaktion av ett företag som gör varuomsättningar efter det att moms fria omsättningar av varor i vissa lager och av finansiella tjänster har skett.

I avsnitt 4.4.2 har jag gått igenom ett exempel på problematiken med matchning i samband med reglerna om varor i vissa lager i 9 c kap. ML. Den består i att *två* skattefria omsättningar av vara respektive finansiell tjänst föranleds av *två* ersättningar till en och samma person, med en efterföljande skattepliktig omsättning av varan som denne gör när varan har upphört att vara placerad i skatteupplaget. Genom de särskilda reglerna i 9 c kap. ML, vilka är baserade på art. 154-163 i mervärdesskattedirektivet, föreligger ett lagfäst undantag från EU-domstolens rättspraxis av innebörd att en sammansatt transaktion inte får uppdelas på ett konstlat sätt. Det är nämligen bara fråga om ett förfarande som liknar en sammansatt transaktion, när de båda skattefria omsättningarna genomförs under den tid varan är placerad i ett skatteupplag. Därigenom är det möjligt att, genom matchningsförfarandet avseende de skattefria omsättningarna av optionen respektive av varorna som är placerade i skatteupplaget, sänka beskattningsunderlaget på den skattepliktiga omsättning av varorna som sker efter det att varorna har upphört att

vara placerade i skatteupplaget. Dessutom blir statens momsintäkter lägre om matchningsförfarandet används utan vinstpåslag på omsättningen till kunden som sker efter det att varorna har varit placerade i skatteupplaget jämfört med om matchningsförfarandet används med vinstpåslag. Scenariot strider sålunda uppenbart mot principen om en neutral moms.

I avsnitten 4.4.3 och 4.4.4 lämnar jag dessa förslag *de lege ferenda* om åtgärder mot det beskrivna matchningsförfarandet:

Det bör införas en precisering i mervärdesskattedirektivet av innebörd att privaträttsliga optioner inte omfattas av undantaget från skatteplikt för finansiella tjänster i art. 135.1 f i mervärdesskattedirektivet.

Den preciseringen bör införas i huvudregeln om tillhandahållande av tjänster art. 24.1 i direktivet, varvid bestämmelsen av huruvida försäljningen av en option som faller inom tillämpningsområdet för undantag från skatteplikt enligt art. 135.1 f utgör ett tillhandahållande av tjänst enligt art. 24.1 bestäms i en särskild punkt i art. 24 i mervärdesskattedirektivet, inte genom art. 9 i tillämpningsförfordningen.

De regeländringar som jag föreslår bör lagstiftaren ta upp på EU-nivå, innan någon ändring i förevarande hänseende görs i regeln om undantag från skatteplikt för bank- och finansieringstjänster eller värdepappershandel i 3 kap. 9 § ML.

I avsnitt 4.5 tar jag upp den särskilda regeln om skattskyldighet för förmedlingstjänster i 6 kap. 7 § ML som ett praktikfall beträffande alternativet i Avd. II av innebörd att ersättningen som förmedlaren uppbär från köparen ger upphov till omsättningar hos fler än förmedlaren *och* fler än en omsättning hos förmedlaren. Särregeln i fråga i ML har ingen direkt motsvarighet i mervärdesskattedirektivet. Den motsvaras närmast av två regler i mervärdesskattedirektivet: art. 14.2 c, om varor; och art. 28, om tjänster.

I de båda direktivbestämmelserna anses mellanmannen (förmedlaren) göra en omsättning och ett inköp avseende varan eller tjänsten. Skillnaden med 6 kap. 7 § ML jämfört med de båda direktivbestämmelserna är att 6 kap. 7 § innebär att förmedlaren, beträffande den ersättning som denne mottar från köparen av den förmedlade varan eller tjänsten, anses göra inte bara samma omsättningen som huvudmannen gör, utan också en förmedlingstjänst. I enlighet med HFD:s rättspraxis (RÅ 2002 ref. 113) ger ersättningen som förmedlaren uppbär från köparen upphov till omsättningar hos fler än förmedlaren, dvs. hos huvudmannen, *och* till fler än en omsättning hos förmedlaren, dvs. förmedlaren anses själv göra huvudmannens omsättning och dessutom en förmedlingstjänst.

Frågan om att samma ersättning kan anses motsvara fler än en omsättning försvinner ofta i praktiken, genom att mellanmannen har gjort sitt påslag i prissättningen av varan och därför inte tar ut någon särskild provision för förmedlingstjänsten, men den är principiellt sett avgörande för den som behandlar sammansatta transaktioner i momshänseende. Eftersom varken ML eller mervärdesskattedirektivet definierar vad som avses med förmedling enligt de allmänna momsbestämmelserna, och bör därför ett förtydligande införas i 6 kap. 7 § ML av innebörd att regeln, avseende en och samma ersättning som förmedlaren uppbär från köparen av den underliggande varan eller tjänsten, inte kan anses ge upphov till mer än en omsättning för förmedlaren. Om förmedlaren ska anses göra även en förmedlingstjänst, bör den uppkomma först om förmedlaren även uppbär en särskild ersättning för förmedlingstjänsten i sig. Jag lämnar sålunda *de lege ferenda* ett förslag av sådan innebörd till ändring av 6 kap. 7 § ML.

För övrigt bör 6 kap. 7 § ML ändras också på så sätt att det inte ger upphov till tolkningsfrågan huruvida skattesubjektet enligt ML kan vara en vanlig privatperson. Jag föreslår sålunda *de lege ferenda* att det även förtydligas i 6 kap. 7 § ML att den särskilda skattskyldigheten endast omfattar en förmedlare som är beskattningsbar person.

I avsnitt 4.6 föreslår jag *de lege ferenda* att 3 kap. 9 § i ML kompletteras med ett stycke där det anges att undantaget från skatteplikt inte omfattar värdepappershandel som uteslutande rör handlingar som representerar äganderätt till varor. I annat fall kan området för undantag från skatteplikt för värdepappershandel enligt 3 kap. 9 § första st. och tredje st. 1 ML anses som alltför omfattande, och därigenom komma i konflikt med sista satsen i art. 135.1 f i mervärdesskattedirektivet. Genom mitt förslag blir inte en sådan omsättning av tjänst som består i överlåtelse av en ideell andel i vara vid samägande undantagen från skatteplikt, utan omfattas likt andra överlåtelser av varor av den generella skatteplikten för varor och tjänster enligt 3 kap. 1 § första st. ML.

I avsnitt 4.7 återkommer jag till bifrågan i Forssén 2013 angående problematiken med tillämpningen av regeln om reducerad skattesats om 6 procent i 7 kap. 1 § tredje st. 9 (tid. 8) ML, när det gäller gemensamma litterära och konstnärliga verk skapade under företagsformen enkelt bolag och inte i andra bolagsformer. Problemet är alltså att lagrummet inte omfattar gemensamma verk enligt 6 § URL, utan verk skapade av rättssubjekt självständigt enligt 1, 4 eller 5 § URL.

Problematiken med tillämpning av ifrågavarande regel om reducerad skattesats, när ett gemensamt verk skapas under företagsformen enkelt bolag, är för övrigt oberoende av vad som händer med huvudfrågan i Forssén 2013, dvs. frågan om

enkla bolag och andra icke rättssubjekt och huruvida de skulle komma att omfattas av begreppet beskattningsbar person enligt 4 kap. 1 § första st. första men. ML och art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet.

Genomgången av frågan om reducerad skattesats om 6 procent eller den generella skattesatsen om 25 procent ska tillämpas när det gäller gemensamma verk skapade under företagsformen enkelt bolag har visat att en rättsdogmatisk studie i ämnet mervärdesskatt bör kompletteras med inslag av juridisk semiotik. Detta är av intresse både beträffande uppdelningsproblem angående sammansatta transaktioner, såsom avseende förevarande skattesatsfråga i samband med till exempel skapandet av en teaterpjäs under företagsformen enkelt bolag, och beträffande gränsdragningsproblem, såsom när en konstnär antingen omfattas av skatteplikt eller av undantag från skatteplikt vid framförande av ett litterärt eller konstnärligt verk.

Genomgången i avsnitt 4.7 av juridisk semiotik som ett komplement av studier av sammansatta transaktioner i momshänseende visar enligt min uppfattning att semiotik fungerar som ett komplement för studier av komplexa momsfrågor. Jag anser att om forskningen i ämnet mervärdesskatt inte fördjupas, genom att något sådant som juridisk semiotik tillförs den, medför traditionen med rena rättsdogmatiska studier inom skatterätten, och därmed bristen på empiriska studier, att forskningen blir mer eller mindre en övning i deduktion. Den ger, i motsats till induktiva analyser, inte någon ny kunskap, eftersom uppgiften för rättsdogmatiska studier endast består i att tolka och systematisera gällande rätt. Då går forskaren och därmed forskningen i ämnet mervärdesskatt i det jag kallar för matematikfällan.

5.2 AVSLUTANDE SYNPKUNKTER

Jag har i detta arbete konkluderat, beträffande skatteobjektet och huruvida bestämningen av det i ML är förenlig med mervärdesskattedirektivet, att begreppen vara respektive tjänst enligt 1 kap. 6 § ML och gränsdragningen mellan dem är EU-konform.

Jag har begränsat studien i detta arbete av begreppen vara och tjänst enligt ML vid sammansatta transaktioner till att beakta huvudreglerna för leverans av varor respektive tillhandahållande av tjänster i art. 14.1 respektive 24.1 i mervärdesskattedirektivet. Därvidlag har jag konkluderat att HFD:s och EU-domstolens rättspraxis beträffande sammansatta transaktioner på fastighetsområdet eller där finansiella tjänster ingår överensstämmer med EU-domstolens rättspraxis i allmänhet angående frågan om prestationen ska delas upp eller betraktas som en enda omsättning.

Jag har inte gått in på omsättningar som utgör uttag, utan fokuserat på omsättningar mot ersättning, när jag har behandlat tillämpningsfrågorna om sammansatta transaktioner. För fortsatt forskning föreslår jag därför att framför allt uttagsreglerna inom byggsektorn behandlas. Jag i andra sammanhang föreslagit just detta, och att genomgång sker av såväl inkomst- som mervärdesbeskattningen inom byggsektorn. Exempelvis är kopplingen från den särskilda uttagsregeln för byggnadsentreprenadtjänster i 2 kap. 7 § ML till vad som avses med lagertillgång i byggnadsrörelse enligt inkomstskattelagen (1999:1229) av intresse, genom att mervärdesskatten styrs av EU-rätten, medan nämnda koppling sker till icke harmoniserade inkomstskatteregler.²⁹⁵

I avsnitt 4.5 har jag också nämnt som ett förslag till vidare forskning att uttrycket ”i eget namn” förekommer inte bara i 6 kap. 7 § i ML, utan också i reglerna om vad som särskilt gäller viss resebyråverksamhet i 9 b kap. ML. Jag har inte gått in på 9 b kap. och resebyråer som tillhandahåller resenärer så kallade resetjänster i 9 b kap. 1 § ML. Bestämmelsen innebär att resebyrån anses göra en enda omsättning för den ersättning som resenären erlägger för att tillgodogöra sig de underliggande varor och tjänster, såsom flygresa och hotellrum, som resebyrån förmedlar i eget namn till resenären. Jag betecknar dock inte resetjänsterna som sammansatta transaktioner, eftersom ersättningen från resenären till resebyrån endast ger upphov till en omsättning hos resebyrån, medan resebyrån har förvärvat de underliggande varorna och tjänsterna från underleverantörer såsom flygbolag och hotell. Det är inte en och samma ersättning som ger upphov till omsättningar hos fler än mottagaren av ersättningen från resenären, utan resebyrån redovisar de medel som resebyrån inte ska behålla vidare till underleverantörerna som gör sina omsättningar mot ersättningen som de därigenom erhåller från resebyrån. Det är inte heller fråga om ett fall som liknar en sammansatt transaktion, eftersom det, i motsats till vad som är fallet med matchningen i samband med tillämpning av reglerna om varor i vissa lager i 9 c kap. ML, enligt avsnitten 4.4.1-4.4.4, inte är fråga om att resebyrån delar upp den egna ersättningen från resenären i två delar. Emellertid är det av intresse i sig att beforska uttrycket ”i eget namn” och då utifrån både 9 b kap. 1 § och 6 kap. 7 § ML.

I sammanhanget får jag nämna att Utredningen om en strukturell översyn av mervärdesskattelagstiftningen i Sverige har lämnat sitt betänkande SOU 2020:31, En ny mervärdesskattelag. Om ett lagförslag lämnas i enlighet med vad utredningen anför, skulle en ny mervärdesskattelag träda ikraft den 1 januari 2022. Jag har lämnat ett yttrande över SOU 2020:31 per mejl 2020-06-17 till Finansdepartementet. Här ska jag bara nämna att utredningen bland

²⁹⁵ Jfr Forssén 2019a, avsnitt 12 202 020.

annat föreslår en bestämmelse i den nya mervärdesskattelagen som skulle komma att ersätta 2 kap. 13 § ML, nämligen 5 kap. 42 §, varvid uttrycket ”annan beskattningsbar person” ersätter ”annan person”.²⁹⁶ Det är i linje med vad jag nämner i avsnitt 1.4 angående 2 kap. 13 § ML, nämligen att en sådan justering av bestämmelsen bör ske och att jag har nämnt det i Forssén 2019c och i ett mejl den 25 juni 2019 till kanslichefen för ESO hos Finansdepartementet, som svarade 2019-06-27 att informationen skickats vidare till Finansdepartementets skatteavdelning. Emellertid hade jag räknat med att justeringen skulle ske tidigare än 2022. Intresserade kan notera att mina kommentarer av 2020-06-17 till Finansdepartementet avseende förslaget till en ny mervärdesskattelag i SOU 2020:31 kommer att publiceras i JFT under 2020.

Om en ny mervärdesskattelag införs, såsom föreslås i SOU 2020:31, lär det finnas en hel del forskning att göra i ämnet mervärdesskatt framgent. Då kan, som jag anför i avsnitt 4.7, juridisk semiotik fungera som ett komplement för studier av komplexa momsfrågor. Ett sådant inslag i forskningen som juridisk semiotik bör enligt min mening bryta traditionen med rena rättsdogmatiska studier inom skatterätten. Den traditionen medför att forskningen blir mer eller mindre enbart en övning i deduktion, framför allt som den inte kompletteras med empiriska studier. Deduktion i sig ger, i motsats till induktiva analyser, inte någon ny kunskap, eftersom uppgiften för rättsdogmatiska studier endast består i att tolka och systematisera gällande rätt. Då går forskaren och därmed forskningen i ämnet mervärdesskatt enligt min uppfattning i vad jag kallar för matematikfällan. När det, som i förevarande fall med sammansatta transaktioner, inte finns någon definition vare sig i ML eller mervärdesskattedirektivet av vad det begreppet innebär, bör en modell – ett verktyg – användas eller skapas som ett stöd för analysen, men det får inte bli metoden i sig för studien som ska genomföras så att forskaren fastnar i matematikfällan

²⁹⁶ Se SOU 2020:31 Del 1 s. 54.

6. REGLER I DENNA BOK SOM BERÖRS ÄVEN I SOU 2020:31

Sedan i juni 2016 har en utredning pågått om en författningsteknisk översyn av mervärdesskattelagstiftningen. Utredningen om en strukturell översyn av mervärdesskattelagstiftningen i Sverige lämnade sitt betänkande SOU 2020:31, En ny mervärdesskattelag, i juni 2020.

Utredningen föreslår sålunda att en ny mervärdesskattelag (NML) ersätter den gällande ML den 1 januari 2022.

Jag anger nedan de lagrum i ML för vilka jag i avsnitt 5.1.3 föreslår ändringar eller att de ska utmönstras ur ML, och om de får eller inte får en ersättning i NML enligt Bilaga 5 i SOU 2020:31 Del 2.

1 kap. 3 § tredje st. första men. ML ersätts i NML av 5 kap. 3 § första st.

1 kap. 3 § tredje st. första men. ML

”Med leverans av en vara förstås att varan avlämnas eller att den sänds till en köpare mot postförskott eller efterkrav.”

5 kap. 3 § första st. NML

”Med leverans av varor avses överföring av rätten att såsom ägare förfoga över materiella tillgångar.”²⁹⁷

1 kap. 6 § ML ersätts i NML av 5 kap. 7 och 25 §

1 kap. 6 § ML

”Med vara förstås materiella ting, bland dem fastigheter och gas, samt värme, kyla och elektrisk kraft. Med tjänst förstås allt annat som kan tillhandahållas.”

5 kap. 7 § NML

”Med materiella tillgångar likställs el, gas, värme, kyla och liknande.”²⁹⁸

5 kap. 25 § NML

”Med tillhandahållande av tjänster avses varje transaktion som inte utgör leverans av varor.”²⁹⁹

²⁹⁷ Se SOU 2020:31 Del 1 s. 43.

²⁹⁸ Se SOU 2020:31 Del 1 s. 44.

²⁹⁹ Se SOU 2020:31 Del 1 s. 49.

För jämförelser med vad som tas upp i denna bok på temat EU-konformitet angående bestämningen av skatteobjektet i ML får jag anföra att ändringarna som skulle genomföras om NML blir lag innebär att den bestämningen sker närmare mervärdesskattedirektivets bestämmelser. Jag avser då i första hand huvudreglerna för leverans av varor respektive tillhandahållande av tjänster i art. 14.1 och 24.1 i direktivet. I avsnitt 2.3.1 redogör jag, beträffande huvudreglerna för vad som utgör beskattningsbara transaktioner enligt art. 14.1 och 24.1 i mervärdesskattedirektivet, att därmed avses:

- *leverans av varor*, överföring av rätten att såsom ägare förfoga över materiella tillgångar; och
- *tillhandahållande av tjänster*, varje transaktion som inte utgör leverans av varor.

I förevarande hänseende får också nämnas att begreppet *omsättning* i ML skulle komma att utmönstras genom NML,³⁰⁰ och att definitionen av *vara* skulle komma att utgå, genom huvudregeln i 5 kap. 3 § första st. NML om vad som avses med leverans av varor att det anges i 5 kap. 7 § NML vad som därutöver avses med materiella tillgångar. Begreppet varor finns dock kvar om NML blir lag, exempelvis i 7 kap. 13 § angående beskattningsgrundande händelse vid import av varor. Jag återknyter i det hänseendet till avsnitt 1.5 och min notering från Moëll 1996 angående ansträngningar för att skapa ett enhetligt varubegrepp. Jag anser att det bör införas ett enhetligt varubegrepp i sekundärrätten för området indirekta skatter, dvs. för främst moms, tull och punktskatter, med eventuellt nödvändiga tillägg för respektive område. Om definitionen av vara ersätts i NML med uttrycket materiella ting, kan tillämpningsproblem uppstå avseende de indirekta skatterna i stort.

3 kap. 2 § och 3 § första st. ersätts i NML av 10 kap. 38 och 39 §§

I avsnitt 2.7.2 återger jag lydelseerna av 3 kap. 2 § första st. och 3 § första st. i ML. En huvudregel om undantag från skatteplikt gäller på fastighetsområdet momsmässigt (3 kap. 2 § första st.), och i 3 kap. 3 § första st. anges i vilka fall obligatorisk skatteplikt gäller på området, genom att lagrummet anger 'undantag från undantaget' i 2 §. I NML sker ingen materiell förändring av omfattningen av huvudregeln om undantag och obligatoriska fall av skatteplikt. Skillnaden är att 10 kap. 38 § NML anger att ett sådant undantag gäller, och i 10 kap. 39 § första st. NML anges inledningsvis att "[s]katteplikt gäller dock för" de 12 fall som räknas upp i lagrummet.³⁰¹

9 kap. 1 och 2 §§ ML ersätts i NML av 12 kap. 8-13 §§ och en ny mervärdesskatteförordning

På fastighetsområdet sker inte heller någon materiell förändring i NML beträffande frivillig skattskyldighet. Reglerna i 9 kap. 1 och 2 §§ ML föreslås bli ersätta i NML av 12 kap. 8-13 §§ och av en ny mervärdesskatteförordning,³⁰² som således skulle ersätta mervärdesskatteförordningen (1994:223). Det skulle fortfarande vara så att frivilligreglerna öppnar för att en vanlig privatperson kan omfattas av dem, eftersom ordet fastighetsägare i reglerna innebär att de kan omfattas även en vanlig privatperson som är fastighetsägare. Det strider mot art. 137.1 d i mervärdesskattedirektivet, som

³⁰⁰ Jfr SOU 2020:31 Del 1 s. 21 och 22.

³⁰¹ Se SOU 2020:31 Del 1 s. 103 och 104.

³⁰² Se SOU 2020:31 Del 1 s. 125 och 126.

begränsar beskattningen till att avse fastighetsägare som är beskattningsbara personer. ML:s begrepp *frivillig skattskyldighet* ersätts dock med frivillig beskattning, eftersom begreppet skattskyldighet skulle komma att slopas i NML.³⁰³ I NML skulle reglerna i 9 kap. 1 och 2 §§ ML komma att betecknas som *frivillig beskattning genom mervärdesskatt i fakturan*, 12 kap. 8-11 §§, respektive *frivillig beskattning genom beslut av Skatteverket*, 12 kap. 12 och 13 §§ NML.

3 kap. 9 § ML ersätts i NML av 10 kap. 36 §

I avsnitt 4.3 återger jag lydelsen av regeln om undantag från skatteplikt för bank- och finansieringstjänster och för värdepappershandel, 3 kap. 9 § ML. I NML skulle regeln komma att ersättas av 10 kap. 36 §, som har samma innebörd. Den enda skillnaden är att i 10 kap. 36 § NML skulle ordet *omsättning* komma att ersättas med ordet *tillhandahållanden*.³⁰⁴ Det är i linje med att begreppet *omsättning* i ML skulle komma att utmönstras genom NML.

6 kap. 7 § ML ersätts i NML av 5 kap. 37 § första st.

I avsnitt 4.5 återger jag den särskilda regeln om skattskyldighet för förmedlingstjänster. I NML skulle regeln komma att ersättas av 5 kap. 37 § första st., och då ersätts ordet *någon* i bestämmelsen av *beskattningsbar person*.³⁰⁵ Det innebär inte någon lösning på de problem angående sammansatta transaktioner i momshänseende som jag tar upp med mellanmansregeln i fråga. Den förändrade ordalydelsen skulle dock lösa problemet med att nuvarande regel öppnar för att en förmedlare som är en vanlig privatperson kan omfattas av momssystemet.

7 kap. 7 § ML ersätts i NML av 8 kap. 21 §

I avsnitt 1.2 återger jag regeln i 7 kap. 7 § ML om uppdelning av beskattningsunderlaget för omsättningar av olika skattemässig karaktär eller skattesatser. I NML skulle regeln komma att ersättas av 8 kap. 21 §.³⁰⁶ Någon materiell skillnad är inte avsedd. Det rör sig enbart om anpassningar av orden i regeln till terminologin i mervärdesskattedirektivet. Sålunda ersätts ordet *omsättning* i obestämd och bestämd form av uttrycken *leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster* respektive *de leveranser eller tillhandahållanden* och ordet *skattskyldighet* ersätts med ordet *beskattas*. Dessa förändringar innebär dock inte någon lösning på de problem angående sammansatta transaktioner i momshänseende som jag tar upp i denna bok.

Övrigt i denna bok om SOU 2020:31 – se avsnitt 5.2

Se även avsnitten 1.4 och 5.2 med mina kommentarer, avseende regeln om flerfunktionsvouchrar i 2 kap. 13 § ML (vars lydelse jag återger i avsnitt 1.4), till kanslichefen hos ESO den 25 juni 2019 och att regeln, såsom jag nämner i avsnitt 5.2, skulle komma att ersättas i NML av 5 kap. 42 §. Se dessutom i avsnitt 5.2 angående mitt yttrande över SOU 2020:31 till Finansdepartementet den 17 juni 2020. Yttrandet kommer att publiceras i JFT, häfte 3 eller 4, under 2020.

³⁰³ Jfr SOU 2020:31 Del 1 s. 21.

³⁰⁴ Se SOU 2020:31 Del 1 s. 102.

³⁰⁵ Se SOU 2020:31 Del 1 s. 53

³⁰⁶ Se SOU 2020:31 Del 1 s. 88.

NML i förhållande till frågor i mina avhandlingar

I avsnitt 1.4 anger jag att jag inte går igenom bifråga E i min licentiatavhandling (Forssén 2011), men här, beträffande NML, får jag nämna följande beträffande de problem som jag har anfört beträffande bifrågorna D och E.³⁰⁷ Genom att begreppet skattskyldighet i 8 kap. 3 § första st. ML ersätts med beskattningsbar person i 13 kap. 6 § NML,³⁰⁸ blir bestämningen av avdragsrättens inträde EU-konform (bifråga D). Genom att tillämpningsområdet i NML skulle komma att omfatta både skattepliktiga och från skatteplikt undantagna beskattningsbara transaktioner,³⁰⁹ kan de kontrollproblem som jag har anfört få sin lösning. Att *skattskyldighet* utmönstras i den föreslagna lydelsen av 7 kap. 2 § andra st. SFL, så att uttrycket *skyldighet att betala mervärdesskatt* i stället används i lagrummet innebär en anpassning till mervärdesskattedirektivet. Emellertid kvarstår ändå problemet med att lagrummet öppnar för att flera verksamheter skulle kunna registreras till mervärdesskatt för samma subjekt,³¹⁰ vilket jag anser är icke EU-konformt (bifråga E).

Jag noterar dessutom att huvudfrågan i min doktorsavhandling (Forssén 2013) inte får en fullständig lösning, bara för att *skattskyldig* i 6 kap. 2 § första men. ML ersätts med *ekonomisk verksamhet* och *beskattningsbar person* i 4 kap. 16 § första st. första men. NML.³¹¹ Grundfrågan är alltså huruvida ett icke rättssubjekt, såsom ett enkelt bolag eller partrederi, kan utgöra beskattningsbar person enligt huvudregeln i art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet. Frågan om en ändring eller ett klarläggande av sådan innebörd av direktivbestämmelsen bör tas upp på EU-nivå av Sverige tillsammans med Finland, vilket jag föreslog i Forssén 2013 och också har upprepat därefter.³¹²

NML ger inte heller någon lösning på problemet som jag tog upp som en bifråga i Forssén 2013, nämligen att den generella skattesatsen om 25 procent gäller för ett litterärt eller konstnärligt verk som skapas som ett gemensamt verk av flera konstnärer under företagsformen enkelt bolag, medan beskattning skulle ske enligt den reducerade skattesatsen 6 procent om de arbetade i ett gemensamt aktiebolag. Lagrummet i ML, 7 kap. 1 § tredje st. 9 (tid. 8), redigeras bara genom föreslagna 9 kap. 16 § NML utan någon materiell förändring i förevarande hänseende.³¹³ I avsnitt 4.7 har jag återkommit till den frågeställningen också i denna bok.

³⁰⁷ Jfr Forssén 2011, avsnitt 8.1.6. Jfr även Forssén 2013, avsnitt 2.4 i den avslutande s.k. kappan avseende Forssén 2011 och Forssén 2013.

³⁰⁸ Se SOU 2020:31 Del 1 s. 132.

³⁰⁹ Jfr SOU 2020:31 Del 1 s. 21.

³¹⁰ Jfr SOU 2020:31 Del 1 s. 270 ang. föreslagna lydelsen av 7 kap. 2 § andra st. SFL.

³¹¹ Se SOU 2020:31 Del 1 s. 42.

³¹² Se Forssén 2013 s. 225 och Forssén 2019b s. 70. Jfr även avsnitt 3.2.2 (ang. kategori V avseende tjänsterna).

³¹³ Se SOU 2020:31 Del 1 s. 94.

KÄLLFÖRTECKNING

OFFENTLIGT TRYCK

Regeringens propositioner

- Prop. 1989/90:111, Reformerad mervärdeskatt m.m.
Prop. 1993/94:99, Ny mervärdesskattelag
Prop. 1994/95:19, Sveriges medlemskap i Europeiska unionen (Del 1)
Prop. 1997/98:148, Gruppregistrering i mervärdesskattesystemet, m.m.
Prop. 2007/08:25, Förlängd redovisningsperiod och vissa andra mervärdesskattefrågor
Prop. 2012/13:124, Beskattningsbar person – en teknisk anpassning av mervärdesskattelagen
Prop. 2013/14:224, Nya mervärdesskatteregler om omsättningsland för telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster
Prop. 2015/16:19, Vissa frågor på området för indirekta skatter
Prop. 2016/17:14, Ny definition av fastighetsbegreppet i mervärdesskattelagen
Prop. 2017/18:213, Mervärdesskatteregler för vouchrar

Statens offentliga utredningar (SOU)

- SOU 1994:88, Mervärdesskatten och EG, s. 54
SOU 1998:14, E-pengar – näringsrättsliga frågor (Utredningen om elektroniska pengar), s. 20
SOU 1989:35, Reformerad mervärdeskatt m.m. (Del 1), s. 97 och 99
SOU 2020:31, En ny mervärdesskattelag (Del 1 och 2), s. 147-152

Skatteverkets ställningstaganden

Skatteverkets ställningstagande 2014-02-14, dnr 131 770374-13/111, ”Tjänst på vara i tullager eller skatteupplag, mervärdesskatt”. Se www.skatteverket.se, s. 106 och 118

Skatteverkets hemsida

www.skatteverket.se

EU-KÄLLOR

Primärrätt

Fördraget om EU (FEU)
Fördraget om EU:s funktionssätt (FEUF)

Sekundärrätt

EG:s första mervärdesskattedirektiv (67/227/EEG), ersatt av EU:s mervärdesskattedirektiv (2006/112/EG)
EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv (77/388/EEG), ersatt av EU:s mervärdesskattedirektiv (2006/112/EG)
Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 952/2013 av den 9 oktober 2013 om fastställande av en tullkodex för unionen (unionstullkodexen)
EU:s mervärdesskattedirektiv (2006/112/EG)
Rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 om fastställande av tillämpningsföreskrifter för mervärdesskattedirektivet (tillämpningsförordningen)

EU:s hemsida

www.europa.eu

LITTERATUR ETC

Alhager, Eleonor (numera Kristoffersson)

- Mervärdesskatt vid omstruktureringar, Iustus förlag, Uppsala 2001 (cit. Alhager 2001).

Bergström, Sture, Håstad, Torgny, Lindblom, Per Henrik och Rylander, Staffan

- Juridikens termer, åttonde upplagan, Almqvist & Wiksell Förlag/Liber AB, Falköping 1997 (cit. Bergström m.fl. 1997).

Bernitz, Ulf, Pehrson, Lars, Rosén, Jan och Sandgren, Claes

- Immaterialrätt och otillbörlig konkurrens Fjortonde upplagan, 2017, Handelsbolaget Immaterieellt Rättsskydd i Stockholm, Stockholm 2017 (cit. Bernitz m.fl. 2017)

Ek, Mikael

- Leveranser och unionsinterna förvärv i mervärdesskatterätten, Iustus förlag, Uppsala 2019 (cit. Ek 2019).

Eklund, Erik

- Kultur utan moms, artikel i Svensk Skattetidning (SvSkT) 1991 s. 267-275 (cit. Eklund 1991).

Forssén, Björn

- Bemanningsföretagens momsstatus inom vård och omsorg, artikel i SvSkT 2017 s. 15-25 (cit. Forssén 2017c). Fulltext i open access på www.forssen.com.
- Bitcoins och mervärdesskatt, artikel i SvSkT 2017 s. 95-106 (cit. Forssén 2017a) s. 104 och 105. Fulltext i open access på www.forssen.com.
- Juridisk semiotik och tecken på skattebrott i den artistiska miljön, artikel i Tidskrift utgiven av Juridiska Föreningen i Finland (JFT), JFT 5/2018 s. 307-328 (cit. Forssén 2018a). Fulltext i open access på www.forssen.com.
- Konkurrensfördelar med varuomsättningar efter momsfria omsättningar av varor i vissa lager och av finansiella tjänster, artikel i Balans Fördjupningsbilaga 1 2018 s. 3-10 (cit. Forssén 2018c), e-version på www.tidningenbalans.se och på www.forssen.com.
- Kulturproduktion i enkla bolag och tillämpliga momssatser samt momssituationen för bolag som producerar artistframträdanden, artikel i SvSkT 2018 s. 646-658 (cit. Forssén 2018b). Fulltext i open access på www.forssen.com.
- Luckor och andra brister i mervärdesskattelagen på fastighetsområdet, artikel i Balans Fördjupningsbilaga 1 2019 s. 10-16 (cit. Forssén 2019f), e-version på www.tidningenbalans.se och på www.forssen.com.
- Matematikfällan i forskningen – avseende mervärdesskatterätten, artikel i Balans Fördjupningsbilaga 2 2020 s. 17-27 (cit. Forssén 2020b), e-version på www.tidningenbalans.se och på www.forssen.com.
- Mervärdesskatt En läro- och grundbok i moms, av Björn Forssén, Publica, Stockholm 1993 (cit. Forssén 1993).

- Mervärdesskatt En handbok (2 uppl.), av Björn Forssén, Publica, Stockholm 1994 (cit. Forssén 1994), avsnitt 6.2.4. Fulltext i open access på www.forssen.com. Där numreras noterna löpande genom boken, medan de numreras kapitel för kapitel i dess tryckta version.
- Mervärdesskattens yttre gränser – en modell för forskare och processförare vid jämförelse av mervärdesskattelagen med EU-rätten, artikel i Balans Fördjupningsbilaga 3 2019 s. 19-26 (cit. Forssén 2019h), e-version på www.tidningenbalans.se och på www.forssen.com.
- Momshandboken Enligt 2001 års regler, Norstedts Juridik, Stockholm 2001 (cit. Forssén 2001). Fulltext i open access på www.forssen.com. Där skiljer sig boken från dess tryckta version endast layoutmässigt.
- Momshandboken Enligt 1998 års regler, Norstedts Juridik, Stockholm 1998 (cit. Forssén 1998).
- Moms och bemanning inom vård och omsorg – den finska och svenska mervärdesskattelagen i förhållande till EU-rätten, artikel i JFT 4/2019 s. 240-253 (cit. Forssén 2019g). Fulltext i open access på www.forssen.com.
- Momsrullan IV: En handbok för praktiker och forskare. Eget förlag, Stockholm 2019 (cit. Forssén 2019a). Fulltext i open access på www.forssen.com.
- Om rättsliga figurer som inte utgör rättssubjekt – den finska och svenska mervärdesskattelagen i förhållande till EU-rätten, artikel i JFT 1/2019 s. 61-70 (cit. Forssén 2019b). Fulltext i open access på www.forssen.com.
- Produktansvar – introduktionsbok: Tredje upplagan. Eget förlag, Stockholm 2019 (cit. Forssén 2019e). Fulltext i open access på www.forssen.com.
- Sammansatta transaktioner och semiotik beträffande moms, artikel i SvSkT 2020 s. 160-172 (cit. Forssén 2020a). Fulltext i open access på www.forssen.com.
- Skatt- och betalningsskyldighet för moms i enkla bolag och partrederier, Örebro Studies in Law 4, Örebro 2013 (cit. Forssén 2013). Fulltext i open access på www.forssen.com och www.diva-portal.org.

- Skattskyldighet för mervärdesskatt – en analys av 4 kap. 1 § mervärdesskattelagen, Jure Förlag AB, Stockholm 2011 (cit. Forssén 2011). Fulltext i open access på www.forssen.com och www.diva-portal.org.
- Vissa momsfrågor avseende fastighetsområdet, artikel i SvSkT 2017 s. 309-320 (cit. Forssén 2017b) s. 309. Fulltext i open access på www.forssen.com.
- Voucher i momshänseende. Eget förlag, Stockholm 2019 (cit. Forssén 2019d). Fulltext i open access på www.forssen.com.
- Voucher och moms – regeltekniska aspekter och förslag till forskning, artikel i SvSkT 2019 s. 329-346 (cit. Forssén 2019c). Fulltext i open access på www.forssen.com.

Mejlkorrespondens

Mejl den 25 juni 2019 till kanslichefen för Expertgruppen för studier i offentlig ekonomi (ESO) hos Finansdepartementet med information ang. att 2 kap. 13 § ML inte överensstämmer med närmast motsvarande bestämmelse i mervärdesskattedirektivet. Kanslichefen svarade 2019-06-27 att informationen skickats vidare till Finansdepartementets skatteavdelning.

Mejl den 17 juni 2020 till Finansdepartementet med yttrade över förslaget från utredningen SOU 2020:31 om en ny mervärdesskattelag.

Hemsida

www.forssen.com

Henkow, Oskar

- Financial Activities in European VAT A Theoretical and Legal Research of the European VAT System and the Actual and Preferred Treatment of Financial Activities, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn 2008 (cit. Henkow 2008).

Melin, Stefan

- Juridikens begrepp (4:e upplagan), Iustus förlag, Uppsala 2010 (cit. Melin 2010).

Moëll, Christina

- Harmoniserade tulltaxor Införlivande, tolkning och tillämpning av internationella regler för varuklassificering, Juristförlaget i Lund, Lund 1996 (cit. Moëll 1996).

Papis-Almansa, Marta

- Insurance in European VAT On the Current and Preferred Treatment in the Light of the New Zealand and Australian GST Systems, Department of Business Law, Lund University, Lund 2016 (cit. Papis-Almansa 2016).

Rendahl, Pernilla

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

Sonnerby, Mikaela

- Neutral uttagsbeskattning på mervärdesskatteområdet, av Mikaela Sonnerby, Norstedts Juridik, Stockholm 2010 (cit. Sonnerby 2010).

Westberg, Björn

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

Öberg, Jesper

- Mervärdesbeskattning vid obestånd. (2 uppl.). Norstedts Juridik. Stockholm 2001 (cit. Öberg 2001).

RÄTTSFALL

EU-domstolen

[Hemsida: www.curia.eu]

26/62 (Van Gend en Loos), ECLI:EU:C:1963:1, s. 12

6-64 (Costa), ECLI:EU:C:1964:66, s. 12 och 50

89/81 (Hong-Kong Trade), ECLI:EU:C:1982:121, s. 47

14/83 (von Colson och Kamann), ECLI:EU:C:1984:153, s. 18

235/85 (kommissionen mot Nederländerna), ECLI:EU:C:1987:161, s. 46 och 96

348/87 (SUFA), ECLI:EU:C:1989:246, s. 30, 46 och 96

173/88 (Henriksen), ECLI:EU:C:1989:329, s. 92 och 93

320/88 (Safe), ECLI:EU:C:1990:61, s. 39

C-106/89 (Marleasing), ECLI:EU:C:1990:395, s. 18

C-186/89 (Van Tiem), ECLI:EU:C:1990:429, s. 46 och 96

C-231/94 (Faaborg-Gelting Linien), ECLI:EU:C:1996:184, s. 101

C-2/95 (SDC), ECLI:EU:C:1997:278, s. 42, 43, 46, 96 och 115

C-172/96 (First National Bank of Chicago), ECLI:EU:C:1998:354, s. 101
C-349/96 (CPP), ECLI:EU:C:1999:93, s. 15, 57, 64, 93, 95, 101, 131, 137 och 143
C-358/97 (kommissionen mot Irland), ECLI:EU:C:2000:425, s. 46 och 96
C-150/99 (Stockholm Lindöpark), ECLI:EU:C:2001:34, s. 46, 95 och 96
C-235/00 (CSC), ECLI:EU:C:2001:696, s. 42, 43, 101 och 115
C-269/00 (Seeling), ECLI:EU:C:2003:254, s. 46 och 96
C-275/01 (Sinclair Collins), ECLI:EU:C:2003:341, s. 46 och 96
C-412/03 (Hotel Scandic Gåsabäck), förhandsavgörande i RÅ 2005 not. 51, ECLI:EU:C:2005:47, s. 29 och 47
C-41/04 (Levob), ECLI:EU:C:2005:649, s. 15, 57, 64, 93, 131 och 143
C-63/04 (Centralan Property), ECLI:EU:C:2005:773, s. 77
C-461/08 (Don Bosco Onroerend Goed), ECLI:EU:C:2009:722, s. 93
C-175/09 (AXA UK), ECLI:EU:C:2010:646, s. 93
C-44/11 (Deutsche Bank), ECLI:EU:C:2012:484, s. 94 och 101
C-392/11 (Field Fisher Waterhouse LLP), ECLI:EU:C:2012:597, s. 92
C-594/13 ("go fair" Zeitarbeit), ECLI:EU:C:2015:164, s. 122
C-42/14 (Wojskowa Agencja Mieszkaniowa), ECLI:EU:C:2015:229, s. 92

Högsta förvaltningsdomstolen (HFD)

RÅ 1979 Aa 66, s. 126
RÅ 1986 ref. 46, s. 99, 104, 106 och 116
RÅ 1991 ref. 105, s. 99, 104, 106 och 116
RÅ 1995 not. 16, s. 120 och 121
RÅ 1999 ref. 9, s. 101
RÅ 2001 ref. 69, s. 101
RÅ 2001 not. 23, s. 101
RÅ 2002 ref. 9, s. 101
RÅ 2002 ref. 113, s. 89, 120, 121, 133 och 144
RÅ 2003 ref. 24, s. 101
RÅ 2003 ref. 72, s. 101
RÅ 2003 ref. 80, s. 93
RÅ 2003 ref. 90, s. 101
RÅ 2003 ref. 94, s. 101
RÅ 2004 ref. 100, s. 101
RÅ 2005 not. 51, s. 29
RÅ 2007 ref. 13, s. 93
RÅ 2007 ref. 33, s. 94 och 95
HFD 2011 ref. 21, s. 103
HFD 2017 not. 12, s. 93
HFD 2018 not. 32, s. 101

SAKREGISTER

Allmänna bestämmelserna.....	25	Ideella andelar i föremål och objekt	76
Bank- och finansieringstjänster	96	Juridisk semiotik.....	127
skattepliktiga om ej undantag stipulerades	99	Jämkning av ingående moms för investeringsvaror.....	51
Bankräntan		Kommuns upplåtelse	
innehåller mervärde	99	av markområden respektive hamnanläggningar	93
Beskattningsbar person....	28, 34	Konferensarrangemang	94
Beskattningsgrundande		Konkurs	51
händelse	45	Kontantkort för mobiltelefoni	98
Betalningsskyldig	27	Köplagen	35
Contra legem	50	Leverans av en vara	38
Corporate finance		Leverans av varor	35
sammansatt tillhandahållande	100	Logik	20
De lege ferenda	18	Lunchkuponger.....	98
Delningsprincip	15	Matematik.....	20
Delningsprincipen.....	91	Matematikfällan.....	20
Delrätter till föremål	72	Mervärde	
Den som.....	27	finansiell tjänst	99
EG-fördraget.....	24	Mervärdesskattegrupper	30
EG-rätt	25	Mervärdesskattens utkrävbarhet	45
EU:s stadga om de grundläggande rättigheterna	24	Modell	20
EU-rätt	25	Nollskattesats.....	66
Fast egendom.....	39	Normalskattesatsen.....	66
Fastighet	39	Objekt	70
Fristående sammanslutning ...	30	Objekt som utgör immateriella rättigheter.....	73
Frivillig skattskyldighet.....	51	Optioner.....	115, 117
Fördragen.....	24	Parkeringsverksamhet	93
Fördraget om EU	24	Presentkort.....	98
Fördraget om EU:s		Prestationer på föremål,	
funktionssätt	24	förmedling och personliga tjänster	7, 60, 71
Föremål.....	70	Primärrätten	32
Förädlingskedja	11	Redovisningsregler	21
Gemenskapsbegrepp	25	Reducerade skattesatser.....	66
Gemenskapsrätt	25	Ren ränta.....	98
Generella skattesatsen.....	66	Restaurangvouchrar	98
Gränsdragningsproblem	85, 128	Romfördraget.....	24
Harmoniseringskrav	19	Ränta.....	99
Huvudsaklighetsprincip	15		

Sammansatt rättighet		Tjänster som tillhandahålls på	
äganderätten	70	elektronisk väg	48
Sammansatt tillhandahållande		Tjänsterna	
corporate finance	100	indelning i fem kategorier. 70	
Sammansatt transaktion 91, 113		Unionsbegrepp	25
Sammansatta transaktioner . 100		Uppdelningsproblem.....	85, 127
fastighetsområdet	91, 95	Utförande av nya tjänster	75
problemställningen.....	14, 64	Uttagsbeskattning.....	21
tillämpningsfrågorna	31	Vara.....	36
uppdelningar och två		Verkshöjd.....	74
avdelningar.....	85	självständighetskriteriet	74
Samäganderättsförhållande ...	77	unikumprincipen	74
Sekundärätten	32	Verkshöjd eller särprägel	74
Skatteupplag.....	118	Verktyg	20
Skattskyldig.....	27	Verktyget.....	82
Successiva leveranser eller		Vouchrar	21
tillhandahållanden	46	Värdepappershandel 96, 99, 115	
Särskilda bestämmelserna	25	Äganderätten	
Tillhandahållande av tjänster 36		en sammansatt rättighet.....	70
Tjänst.....	36		