

Alumn från Örebro universitet bygger på sin momsforskning med sammansatta transaktioner i förhållande till EU-rätten

Av *Örebro nyheter* på 20 september, 2020



FORSSÉN.

ADVOKATEN, JURIS DOKTOR BJÖRN

I *Örebro nyheter* den 8 april 2013, *Momslagar i behov av reformering*, togs upp att advokaten, juris doktor Björn Forssén i den avhandling på vilken han disputerade vid Örebro universitet den 26 april 2013 påtalade ett behov av att Sverige bör reformera sin mervärdesskattelag, så att den blir konform med EU-rätten på momsområdet. Nu föreslår en utredning, *SOU 2020:31*, en strukturell översyn av mervärdesskattelagen, men den passar på viktiga frågor, såsom den fråga om skatteobjektet som Björn Forssén tog upp i doktorsavhandlingen, och som gäller så kallade sammansatta transaktioner.

Den frågan har Björn Forssén utvecklat i ett antal artiklar i Sverige och Finland åren 2018-20, och han publicerade på sin hemsida en e-bok om fenomenet den 23 augusti 2020, vilken utgör ännu en deletapp i hans pågående arbete med frågor om mervärdesskattelagstiftningen och dess förhållande till EU-rätten på området.

Björn Forssén konstaterar i sin nya bok, *Vara och tjänst vid sammansatta transaktioner – tolkning och tillämpning enligt mervärdesskattelagen och EU:s mervärdesskattedirektiv*, att den för momssystemet inom EU grundläggande frågan huruvida ett icke rättssubjekt, såsom ett enkelt bolag i Sverige eller en sammanslutning i Finland, kan utgöra ett skattesubjekt – en beskattningsbar person – enligt huvudregeln i artikel 9.1 första stycket i EU:s mervärdesskattedirektiv (2006/112/EG) kvarstår, och att den inte berörs i *SOU 2020:31*, En ny mervärdesskattelag, vilken skulle komma att träda i kraft den 1 januari 2022. I artiklar i facktidskrifter i Sverige och Finland 2018-20 har han också behandlat en bifråga från sin doktorsavhandling, Skatt- och betalningsskyldighet för moms i enkla bolag och partrederier, nämligen en fråga om bestämningen av skatteobjektet och tillämplig momssats i fall där enkla bolag används i verksamheter med skapande av litterära och konstnärliga verk. Den artikelsviten

bildar, tillsammans med vad Björn Forssén anförde i frågan redan i sin doktorsavhandling, grunden för hans nya bok i år, där han behandlar begreppen vara och tjänst i mervärdesskattelagen samt fenomenet sammansatta transaktioner i förhållande till EU-rätten på momsrådet, varvid han beaktar både primärrätten och främsta de sekundärrättsliga rättsakterna på området, dvs. mervärdesskattedirektivet och tillämpningsförordningen (EU) nr 282/2011 med de tillägg som trädde i kraft 2015.

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), ML, samt om så kallade sammansatta transaktioner i momshänseende. Frågorna i boken gäller om bestämningen av begreppen vara och tjänst enligt ML är EU-konforma samt huruvida ML fungerar på ett EU-konformt sätt angående vad som kan anses utgöra så kallade sammansatta transaktioner.

Om primärrätten beaktas, är ML konform med EU-rätten på området, när det gäller bestämningen av begreppen vara och tjänst, men det skulle föra för långt att redogöra för det här. I stället vill Björn Forssén passa på att nämna några grundläggande saker beträffande analysen av om och hur ML fungerar på ett EU-konformt sätt angående vad som kan anses utgöra så kallade sammansatta transaktioner.

Björn Forssén framhåller att det inte finns någon definition av sammansatta transaktioner vare sig i ML eller i de sekundärrättsliga rättsakterna från EU på området. 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.

Det finns avgöranden från EU-domstolen som kan användas för att avgöra exempelvis om den så kallade delningsprincipen eller huvudsaklighetsprincipen är tillämplig för att avgöra om ersättningen som en person mottar avser en enda prestation eller om den ska delas upp i olika varor och/eller tjänster, vilket Björn Forssén benämner en gränsdragningsfråga. Emellertid är åter andra frågor på temat sammansatta transaktioner huruvida fler än person ska dela på samma ersättning och i så fall om någon av dessa har att bedöma en gränsdragningsfråga. Dessa fall benämner Björn Forssén uppdelningsfrågor.

En gränsdragningsfråga kan således inte innehålla en uppdelningsfråga, men tvärtom är möjligt. Om någon talar eller skriver enbart om sammansatta transaktioner (eng. composite supplies) utan att göra någon deskriptiv distinktion mellan singularis och pluralis av fenomenet i samband med vald metod för analysen, så att relevanta avgränsningar av detta jätteämne kan presenteras, har vederbörande misslyckats redan i starten med att försöka analysera sammansatta transaktioner i momshänseende, enligt Björn Forssén.

Björn Forssén förordar därför i sin bok att en analys av sammansatta transaktioner i momshänseende bör ske genom en undersökning dels av vad som bör anses utgöra sammansatta transaktioner, dels av vad som liknar sådana transaktioner och dels av vad som ibland kallas för sammansatta transaktioner, men som bör hållas utanför begreppet. För att möjliggöra en sådan undersökning skapar han i sin bok en modell – ett verktyg – för studien av sammansatta transaktioner i momshänseende. Verktuget används dock enbart som ett stöd för analysen och ska inte uppfattas som en rättsvetenskaplig metod i sig. Det skulle vara ett lika felaktigt grepp som ovan nämnda med att inte skilja på singularis och pluralis. Om verktuget skulle göras till metoden, hamnar den som också i andra hänseenden än beträffande sammansatta transaktioner gör studier i ämnet mervärdesskatt i vad Björn Forssén kallar för matematikfällan. En studie som ger ny kunskap i ämnet ska leda till induktiva slutsatser och inte bara utgöra en övning i deduktion, enligt Björn Forssén. Han jämför sin idé om matematikfällan med den lag som brukar nämnas i samband med finans- och ekonomifrågor och empiriska slutsatser därvidlag, nämligen Goodharts lag (uppkallad efter ekonomen Charles Goodhart). I en artikel av Jeff Speakes den 5 december 2011, Goodhart's Law and Monetary Policy, anges inledningsvis följande: "Goodhart's Law [...] says that once an observed empirical relationship

begins to be relied upon, it will no longer work. This law, or a variant, comes up in a lot of fields, but especially finance and economics.” (se CERF Blog den 5 december 2011, California Lutheran University, Center for Economic Research & Forecasting). I likhet med att ett mått inte bör göras till målet anför Björn Forssén med ”matematikfällan” att ett verktyg inte får göras till metoden i sig.

Björn Forssén nämner vidare att doktorander i ämnet mervärdesskatt brukar skriva om exempelvis begrepp som pengar och ränta utan att analysera dessa noggrannare för sammanhanget. På samma sätt anser han att det vore förfelat att analysera sammansatta transaktioner i momshänseende utan att deskriptivt beröra vad som enbart i allmänhet brukar benämnas som sådana transaktioner. Analysen blir oanvändbar för exempelvis lagstiftaren i samband med lagstiftningsfrågor, om det inte framgår hur forskaren har gått till väga för att genomföra undersökningen av ämnet, exempelvis genom att först ange att analysen avser att behandla vad som bör anses utgöra sammansatta transaktioner, vad som liknar sådana transaktioner och vad som i allmänhet kallas för sammansatta transaktioner, men som bör hållas utanför begreppet. Björn Forssén undrar också när de som skriver avhandlingar om skatteobjektet i momshänseende ska börja att beakta den åtskillnad som måste göras mellan rättspolitiska mål beträffande finanspolitik och penningpolitik, så att avhandlingen blir användbar för att lösa det konstitutionella dilemma som föreligger mellan EU:s primärrätt och regeringsformen eller konstitutionerna i andra EU-länder än Sverige. Han lyfte detta angående fordringar på ingående moms kontra bidragssituationer i sin doktorsavhandling, och anser att dilemmat bör beforskas särskilt beträffande skatteobjektet. Han anser att frågorna om tillvägagångssätt (metod) och det primärrättsliga perspektivet är särskilt viktiga när det gäller forskningen inom mervärdesskatterätten, eftersom traditionen där är att genomföra rättsdogmatiska studier, varvid empiriska inslag oftast saknas. Björn Forssén tillägger också att sistnämnda ökar behovet av att bygga understödjande modeller för problematiseringen av ämnet, såsom han gör även i sin bok om sammansatta transaktioner i momshänseende.

Björn Forssén gör inte anspråk på att ha skrivit ännu en avhandling, men visar med sin nya bok på betydelsen av användbarhet som ett av kriterierna för avhandlingar. Bokens omfattning är hälften av en normal avhandling och ger ändå lagstiftaren en uppfattning av vad som behöver åtgärdas beträffande sammansatta transaktioner i momshänseende. Boken 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. Boken bör länge vara av intresse för många, då den nya mervärdesskattelag som föreslås i SOU 2020:31 också kommenteras i det sista kapitlet i boken, så att läsaren får en uppfattning huruvida den föreslagna nya mervärdesskattelagen löser något av de problem som berörs i boken. Av den anledningen mejlade Björn Forssén boken till ESO, Expertgruppen för Studier i Offentlig ekonomi hos Finansdepartementet för vidare spridning inom Finansdepartementets Skatteavdelning. I sistnämnda sammanhang får också nämnas, att Björn Forssén lämnade ett yttrande över SOU 2020:31 per mejl 2020-06-17 till Finansdepartementet, och innehållet i det kommer att publiceras i år i Tidskrift utgiven av Juridiska Föreningen i Finland (JFT), i häfte 3 eller 4. En av de facktidskrifter där Björn Forssén, som ovan nämnts, med ett antal artiklar under 2018-20 gjorde en förstudie till sin nya bok är just JFT. I JFT 5/2018 s. 307-328 lanserade han ett nytt inslag för forskningen i mervärdesskatterätten, nämligen semiotik, vilket han framhåller kompletterar verktyget som han skapar i boken till stöd för analysen av sammansatta transaktioner – vari även idén från hans första moms bok 1993 om indelning av begreppet tjänst i fem kategorier ingår.

Björn Forssén har, som nämnts tidigare i Örebroyheter, haft svårt att få gehör i Sverige för sin forskning och nämnda resultat av den. Nu finns i alla fall ytterligare en utveckling av Björn Forsséns fortsatta arbete efter doktorsavhandlingen 2013, dvs. Vara och tjänst vid sammansatta transaktioner – tolkning och tillämpning enligt mervärdesskattelagen och EU:s mervärdesskattedirektiv, som sedan den 23 augusti 2020 finns i sin helhet på Björn Forsséns hemsida www.forssen.com, under PFS Böcker i länken 035Blå. Björn Forssén är juris doktor och verksam som advokat i egen verksamhet i Stockholm.

**Regionalt
Örebroyheter**

Källa Björn Forssén