DEBATT

”’Momskaruseller’ och ändringen av den särskilda förmedlingsregeln”

Dagens Juridikinfo@dagensjuridik.se
Dela
Skriv ut

Uppdaterad 2024-05-16 13:04Publicerad 2024-05-16 11:56



DEBATT – av Björn Forssén, advokat och juris doktor.

I mervärdesskattelagen (1994:200), som trädde i kraft den 1 juli 1994, infördes genom 6 kap. 7 § den särskilda regeln om förmedling i eget namn av en huvudmans varor eller tjänster. Den förorsakade skatteprocesser och åtal i många sammanhang inom näringslivet. Problematiken bestod i korthet i att en mellanman (förmedlare) ansågs enligt Skatteverket göra inte bara förmedlingstjänsten, utan även samma omsättning av vara eller tjänst som huvudmannen gjorde genom mellanmannens prestation, oavsett om ett kommissionsavtal förekom mellan dem. Grunden för att på så sätt jämställa mellanmannen med en egenförsäljare avseende varan eller tjänsten till konsument återfanns i förarbetena till lag (1968:430) om mervärdeskatt, och bottnade i tredje stycket första meningen i anvisningarna till 12 § Kungl. Maj:ts förordning (1959:507) om allmän varuskatt. Jag har kommenterat 6:7 i olika sammanhang. Exempelvis återfinns hänvisningar till förarbetena i fråga på sidan 41 i Momshandboken Enligt 2001 års regler, som är tillgänglig på min hemsida (https://www.forssen.com/pedagogiskt-forum-skatt-pfs-plattformen/pfs-bocker/bocker-m-m/).

Genom den nya mervärdesskattelagen (2023:200) ersattes den 1 juli 2023 lagen från 1994, varvid den särskilda förmedlingsregeln i fråga ändrades, så att den numera består i två regler, 3 § andra stycket 3 respektive 27 § i 5 kap. i den nya lagen, vilka i princip motsvarar artikel

14.2 c i EU:s mervärdesskattedirektiv (2006/112/EG) respektive artikel 28 i direktivet. Sålunda lyder 5 kap. 3 § andra stycket 3: ”Med leverans av varor avses även överföring av en vara i enlighet med ett kommissionsavtal om köp eller försäljning.” 5 kap. 27 § lyder: ”Om en beskattningsbar person i eget namn men för någon annans räkning deltar i ett tillhandahållande av tjänster, ska den beskattningsbara personen anses själv ha förvärvat och tillhandahållit dessa tjänster.”

I utredningen som ledde till den nya mervärdesskattelagen, SOU 2020:31 (En ny mervärdesskattelag) – som kom i juni 2020, föreslogs att 6 kap. 7 § skulle få en direkt motsvarighet i den nya mervärdesskattelagen. I lagrådsremissen den 17 februari 2022 frångick lagstiftaren den lösningen, och framhöll i stället ”fördelar med att direktivets bestämmelser i artikel 14.2 c och 28 om överföringar av varor respektive deltagande i tillhandahållanden av tjänster ges tydligare motsvarigheter i NML” (dvs. i den nya mervärdesskattelagen). Lagstiftaren ansåg att det stärkte anpassningen av lagen till direktivets struktur och lydelse, och med hänsyn till detta föreslogs införandet av en motsvarighet till artikel 14.2 c i 5 kap. 3 § andra stycket 3 mervärdesskattelagen, varvid angavs att genom att lydelsen närmare ansluter till direktivbestämmelsen bör bestämmelsen ”omfatta överföring av en vara i enlighet med kommissionsavtal om köp och försäljning” samt framhöll lagstiftaren även att ”i fråga om tjänster bör det också finnas en tydligare motsvarighet till artikel 28.” Jämför sidorna 230 och 231 i lagrådsremissen Ny mervärdesskattelag, som regeringen överlämnade till lagrådet den 17 februari 2022 (se www.regeringen.se).

Jag anser att den förändringen som består i att den särskilda förmedlingsregeln 6:7 har anpassats till mervärdesskattedirektivet bryter den uppfattning som har rått från tid till annan hos Skatteverket om att en mellanman kan anses skattskyldig (numera betalningsskyldig) till moms, bara för att denne har uppburit likvid från kund och utfärdat faktura i eget namn. För att mellanmannen ska kunna jämställas med en egenförsäljare och anses betalningsskyldig för moms avseende huvudmannens varor (i likhet med denne) krävs numera att ett kommissionsavtal föreligger mellan dem. Det anser jag följer direkt av 5 kap. 3 § andra stycket 3 mervärdesskattelagen och understryks av lagstiftaren i lagrådsremissen. Därmed saknas numera stöd för Skatteverkets ofta framförda motsatta uppfattning, vilken baserades på att det i förarbetena till 1968 ås lag uttrycktes att ”i eget namn” ska avse ”kommissionärer och jämförliga ombud” (se prop. 1968:100 s. 121). Något sådant gummiband existerar inte längre, och eftersom 6 kap. 7 § har ersatts av nämnda bestämmelser i mervärdesskattedirektivet både för varor och tjänster gäller detta även tjänster.

Ett av de sammanhang där jag har sett att Skatteverket och åklagare har anfört den särskilda förmedlingsregeln 6:7 är i utredningar och mål avseende så kallade ”momskaruseller”, och jag begränsar mig till det sammanhanget i denna artikel.

I nämnda sammanhang återknyter jag till ett föredrag som jag höll på Svensk Juriststämma den 14 november 2001, Moms- och omsättningsbegreppet. Karusellen hos skatte- och Ekobrottsmyndigheten (Stockholmsmässan i Älvsjö – arrangör VJS). PM tillgängligt på min hemsida (https://www.forssen.com/forskning/f10/f13/).

På sidan 7 i PM:et som deltagarna vid mitt föredrag erhöll anger jag att 6 kap. 7 § i dåvarande ML var en fråga i samband med ”momskarusellerna” (varvid jag bland annat hänvisade till ovan nämnda prop 1968:100 s. 121).

Jag har i flera sammanhang tagit upp problematiken med ”momskarusellerna” också på senare år. I Dagens Juridik senast 2023-11-27, artikeln ”Felaktigt debiterad moms föranleder betalningsskyldighet – inte skattebrott – ’karusellen’ går vidare”, där jag också hänvisar till bland annat mina tidigare artiklar i DJ i detta ämne. Jag har fått artiklar i ämnet publicerade eller som är på väg att publiceras i andra tidskrifter även därefter, men begränsar mig här till följande konklusioner och bedömningar.

Lagstiftaren har inte lyckats åtgärda fenomenet med ”momskaruseller” genom att införa så kallad omvänd skattskyldighet för ytterligare situationer sedan så skedde första gången för investeringsguld den 1 januari 2000. Dessutom har enligt min uppfattning rättssäkerheten satts på undantag i sammanhanget, genom att utredningarna från Skatteverkets och Ekobrottsmyndighetens sida numera initieras i första hand av att handel bedrivs mellan Sverige och andra av EU:s medlemsstater avseende en viss sorts vara, framför allt elektroniska produkter. Så sker i stället för att frågor om begreppet omsättning (numera leverans eller tillhandahållande) ges en noggrann bedömning, vilket var fallet i utredningarna vid tiden för mitt föredrag på Svensk Juriststämma år 2001. Jag anser att som är mest stötande är att dubiösa utredningar drabbar även seriösa företagare – individen får sitta emellan på grund av lagstiftarens indolens i förevarande hänseende.

Jag uppfattar också att de stora företagen på mobiltelefonmarknaden vanligen inte angrips av vare sig Skatteverket eller Ekobrottsmyndigheten i förevarande sammanhang. Inför implementeringen i mervärdesskattelagen av nya omsättningslandsregler enligt direktiv 2008/8/EG hölls ett seminarium 2009-06-11 i Stockholm av Institutet för Mervärdesskatterättslig Forskning. Jag tog upp det seminariet 2011 på sidorna 222 och 349 i Skattskyldighet för mervärdesskatt – en analys av 4 kap. 1 § mervärdesskattelagen, som är tillgänglig på min hemsida (https://www.forssen.com/pedagogiskt-forum-skatt-pfs-plattformen/pfs-bocker/bocker-m-m/). På det seminariet berördes bland annat att försäljningen av datorer inte bara avser varorna, utan varje dator omfattar en OEM-licens vars tillhandahållande normalt ska behandlas för sig i momshänseende – såsom ett tillhandahållande av tjänster. Samma fråga borde tas upp också för operativsystem i mobiltelefoner, i stället för att myndigheterna inte beaktar stora internationella aktörer i ”momskaruseller” avseende mobiltelefoner.

Frågan om att dela upp en mobiltelefon i vara respektive tjänst borde vara av särskilt intresse på grund av att 6:7-fall inte kan åberopas av Skatteverket och åklagare med hänvisning till förarbeten från äldre svensk mervärdesskatterätt, eftersom EU-rätten har genomförts i förevarande hänseende genom den nya mervärdesskattelagen (2023:200). Jag anser att detta föranleder inte bara förändringar utredningsmässigt från Skatteverkets och Ekobrottsmyndighetens sida, när det gäller ärenden efter momsreformen den 1 juli 2023, utan resningsansökningar borde ske av dem vars företag har försatts i konkurs till följd av domar utan stöd i EU-rätten på momsområdet eller som till och med har ådömts straffansvar.

Dagens Juridikinfo@dagensjuridik.se
Dela
Skriv ut

Uppdaterad 2024-05-16 13:04Publicerad 2024-05-16 11:56