JFT 4/2024 s. 294–329

ARTIKLAR

Björn Forssén, juris doktor, advokat, f.d. byrådirektör, Stockholm

Mellanmän och frågor om karusellhandel respektive vinstmarginalbeskattning – en jämförelse av gamla och nya mervärdesskattelagen i Sverige

1 Presentation av frågeställningarna i denna artikel

I denna artikel berör jag problematiken huruvida en mellanman beträffande frågor om mervärdesskatt (moms) ska anses ha karaktären av en vanlig förmedlare (agent) eller om ombudet i fråga ska anses vara en kommissionär. Utifrån min erfarenhet inom skatteförvaltningen i Sverige respektive som ombud för företagare i skattemål gäller temat kommission eller inte kommission i momshänseende främst två huvudfall. De avser fråga om fall av påstådda mervärdesskattebedrägerier av så kallad karuselltyp, det vill säga en sådan karusellhandel som ibland benämns momskaruseller, respektive fall där mellanmannen är en återförsäljare av begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter och frågan gäller huruvida sådan handel omfattas av den särskilda ordningen med vinstmarginalbeskattning (VMB). Dessa båda fall tar jag upp och problematiserar i denna artikel beträffande huruvida svensk mervärdesskatterätt angående nämnda tema är förenlig med EU:s mervärdesskattedirektiv (2006/112/EG).[1]

Jag har berört mellanmansfrågan tidigare med anledning av att den svenska momsreformen den 1 juli 2023 innebar att mervärdesskattelagen (1994:200, här förkortad GML) ersattes av mervärdesskattelagen (2023:200, här förkortad ML).[2] Den regel som jag analyserar i denna artikel fanns före reformen i GML 6 kap. 7 § och i dess föregångare, första stycket i punkt 3 av anvisningarna till 2 § i lag (1968:430) om mervärdeskatt. Regeln utgjorde i förhållande till de allmänna momsbestämmelserna i lagstiftningen en av specialreglerna om vem som i vissa fall är skattskyldig (numera betalningsskyldig).[3] I denna artikel kallar jag ifrågavarande specialregel också för

[1] EU, förkortning av Europeiska unionen eller unionen. Mervärdesskattedirektivets fullständiga titel är: Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt.

[2] Se Björn Forssén, Momsreformen i Sverige – flera minus än plus beträffande implementeringen av bestämmelserna i EU:s mervärdesskattedirektiv, JFT 1–2/2024, s. 48–82. (Forssén 2024a). Forssén 2024a är tillgänglig på www.forssen.com.

[3] Jämför GML 1 kap. 2 § sjätte stycket, där det angavs att ”särskilda bestämmelser om vem som i vissa fall är skattskyldig finns i 6 kap., 9 kap. och 9 c kap.”, och ifrågavarande specialregel återfanns i GML 6 kap. 7 §.

en särskild *momskommissionsregel*. Det uppenbara problemet med specialregeln i fråga är, för frågan om en korrekt implementering av mervärdesskattedirektivet, att de närmast motsvarande bestämmelserna i direktivet skulle anses genomförda i en gemensam specialregel, GML 6 kap, 7 §, i stället för i en regel för varor och en regel för tjänster som i direktivbestämmelserna artikel 14.2.c och artikel 28. Jag återger här GML 6 kap. 7 § respektive artikel 14.2 c och artikel 28 i mervärdesskattedirektivet:

GML 6 kap. 7 §

> ”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.”

Art. 14.2 c i mervärdesskattedirektivet

> ”2. Förutom den transaktion som avses i punkt 1 skall följande transaktioner anses som leverans av varor:
>
> c) Överföring av en vara i enlighet med ett kommissionsavtal om köp eller försäljning.”

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.”

Genom ML ändrades den särskilda förmedlingsregeln i GML 6 kap. 7 §, så att den numera består i två regler, ML 5 kap. 3 § andra stycket 3 och 27 §. Dessa motsvarar i princip de båda obligatoriska bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet, det vill säga artikel 14.2 c och artikel 28. De båda reglerna i ML har följande lydelser:

ML 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.”

ML 5 kap. 27 §

> ”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 ett före- och efterperspektiv på momsreformen 2023 i förevarande hänseende noterar jag vidare att kriteriet om att mellanmannen ”uppbär likviden för varan eller tjänsten”, vilket förekom i GML 6 kap. 7 § liksom i dess föregångare, första stycket i punkt 3 av anvisningarna till 2 § i 1968 års mervärdesskattelag, inte har överförts till ML 5 kap. 3 § andra stycket 3 och 27 §.[4] Sedan noterar jag att uttrycket ”i eget namn”, vilket förekom såväl i GML 6 kap. 7 § som i föregångaren i 1968 års mervärdesskattelag, inte har överförts från GML 6 kap. 7 § till ML 5 kap. 3 § andra stycket 3, vilket är förenligt med artikel 14.2 c i mervärdesskattedirektivet, där det uttrycket inte förekommer beträffande mellanmanssituationer som utgör kommissionshandel med varor. Uttrycket ”i eget namn” återfinns i stället i artikel 28 i mervärdesskattedirektivet beträffande mellanmanssituationer avseende tillhandahållande av tjänster, och i överensstämmelse därmed har det behållits i ML 5 kap. 27 §. En korrekt implementering i den svenska mervärdesskattelagstiftningen av direktivbestämmelserna avseende mellanmanssituationer rörande kommissionshandel med varor respektive tillhandahållande av tjänster får enligt min mening därmed anses föreligga numera, genom införandet av ML.

Problemet med behandlingen av mellanmanssituationer i enlighet med den svenska mervärdesskattelagstiftningen innan ML infördes består i att svenska Skatteverket (SKV) och Ekobrottsmyndigheten (EBM), i exempelvis ärenden och mål där de anförde att mervärdesskattebedrägerier av så kallad karuselltyp (karusellhandel) förekom, hävdade att uttrycket ”i eget namn” i äldre svensk mervärdesskatterätt avsåg ”kommissionärer och jämförliga ombud”. SKV har då hävdat att även ombud *jämförliga* med kommissionärer skulle omfattas av allmänna momsbestämmelser såsom för en vanlig egenförsäljare, i stället för att vederbörande betraktades som en vanlig agent, bara för att ombudet uppbar likviden från kunden, om det inte gick att identifiera huvudmannen i fakturan som ombudet utfärdade till kunden. Den grundläggande problemställning som jag tar upp i denna artikel beträffande frågor om kommission i momshänseende gäller två huvudfall på det temat. Det ena avser huruvida vad jag – i överförd bemärkelse – kallar för ett gummiband har funnits, så att begreppet kommissionär utvidgades i momshänseende till att omfatta även *jämförliga ombud*. Det fick till följd att mellanmannen skulle betraktas som en vanlig egenförsäljare enligt

[4] Första stycket i punkt 3 av anvisningarna till 2 § i 1968 års mervärdesskattelag hade följande lydelse: ”Den som i egenskap av ombud i eget namn förmedlar vara eller tjänst som anges i 2 § första stycket är skattskyldig om han uppbär likviden för varan eller tjänsten, exempelvis såsom kommissionär vid försäljning i kommission.”

de allmänna momsbestämmelserna och beskattningsunderlaget utgöra hela försäljningspriset till kund. En sådan särskild *momskommissionsregel*, fanns enligt SKV, på det sätt som jag nyss har beskrivit, i den svenska mervärdesskattelagstiftningen enligt äldre svensk mervärdesskatterätt, det vill säga i GML 6 kap. 7 § och i dess föregångare, första stycket i punkt 3 av anvisningarna till 2 § i 1968 års mervärdesskattelag.[5]

Innan jag analyserar problematiken i fråga, redogör jag kort för den ekonomiska konsekvensen för en mellanman av att SKV skulle kunna åberopa en särskild *momskommissionsregel* i exempelvis fall av påstådd karusellhandel respektive i fall där den särskilda ordningen med VMB kunde diskvalificeras med stöd av en sådan regel för en återförsäljare som bedriver handel med begagnade varor, konstverk, samlarföremål eller antikviteter. Konsekvenserna därav blir enligt min mening följande:

> - Om mellanmannen i fall av påstådd karusellhandel anses vara en kommissionär eller *jämförligt ombud*, består dennes beskattningsunderlag för moms inte enbart i en förmedlingsprovision från huvudmannen. Då anses mellanmannen göra samma omsättning som huvudmannen, och vederbörandes beskattningsunderlag utgör hela försäljningspriset till kund. Dessutom anses mellanmannen i sådant fall göra ett förvärv från huvudmannen av den förmedlade varan eller tjänsten.
>
> - Om en mellanman i egenskap av beskattningsbar återförsäljare bedriver handel med begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter som uppfyller kriterierna för VMB, kan denne ta ut mervärdesskatt enbart på själva vinstmarginalen vid vidareförsäljningen till kund, i stället för på hela försäljningspriset. Vederbörande kan i stället för den särskilda ordningen för VMB i ML 20 kap., tidigare GML 9 a kap., alltid välja att ”tillämpa de allmänna bestämmelserna” i ML, tidigare GML.[6] Sålunda är det – och var också tidigare – frivilligt att tillämpa VMB om kriterierna är uppfyllda, och i de fall SKV anför att kriterierna för VMB inte är uppfyllda ställer sig frågan huruvida vanlig förmedling kan anföras som ett alternativ till VMB. Om mellanmannen kan åberopa att vanligt agentförhållande råder, blir beskattningsunderlaget lika med förmedlingsprovisionen. Provisionen utgör samma beskattningsunderlag som om VMB skulle godkännas av SKV, i stället för att beskattningsunderlaget ska anses utgöra priset för varan som erhålls från kund.

Sålunda kan det konstateras att bestämningen av mellanmannens momssituation har en stor ekonomisk betydelse för denne, och den har även en straffrättslig betydelse för

[5] Se Forssén 2024a, s. 64–67, det vill säga avsnitt 6 som rubriceras ”Förändringen av specialregeln om skattskyldighet för förmedlare – ’momskommissionsregeln’”.

[6] Se ML 20 kap. 5 §.

vederbörande, när EBM ansluter till SKV:s ståndpunkt att det skulle finnas en särskild *momskommissionsregel* med ovan nämnda konsekvenser.

Jag avser med denna artikel att ge ett före- och efterperspektiv med anledning av momsreformen 2023 på vad jag enligt ovan benämner de båda huvudfallen på temat kommission eller inte kommission i momshänseende. Jag disponerar artikeln på följande sätt för att genomföra analysen och dra slutsatser därav.

I det närmast följande avsnittet utvecklas bakgrunden till frågan om det förekom en särskild *momskommissionsregel* enligt äldre svensk mervärdesskatterätt, det vill säga enligt GML 6 kap. 7 § respektive enligt föregångaren, första stycket i punkt 3 av anvisningarna till 2 § i 1968 års mervärdesskattelag.[7] Därefter görs en viss komparation med den finska mervärdesskattelagen och danska momsloven för bedömningen av frågan om det förekom en särskild *momskommissionsregel* enligt äldre svensk mervärdesskatterätt.[8] Vidare behandlas den för sammanhanget viktiga omständigheten att en mellanman som betraktas som kommissionär dessutom kan anses tillhandahålla en särskild förmedlingstjänst åt huvudmannen.[9] En genomgång sker särskilt beträffande bakgrunden till valet av karusellhandel som ett av de båda huvudfallen för problematiseringen i denna artikel av frågan om en särskild *momskommissionsregel* har förekommit.[10] Därefter behandlas frågan om karusellhandel och sammansatta transaktioner bestående i att en elektronisk produkt utgör en vara och en licens avseende operativsystemet.[11]

Vidare behandlas särskilt det andra huvudfallet i denna artikel beträffande frågan om en särskild *momskommissionsregel* har förekommit enligt äldre svensk mervärdesskatterätt. Det fallet gäller frågan om en sådan specialregel förekom, så att SKV med stöd av den har kunnat diskvalificera en återförsäljares tillämpning av VMB vid handel med begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter.[12] Mot bakgrund av att analysen i denna artikel skulle visa att SKV:s ståndpunkt, av innebörd att en särskild *momskommissionsregel* har förekommit i äldre svensk mervärdesskatterätt, kan ifrågasättas, behandlas frågan om konsekvenserna därav i de båda huvudfallen i denna artikel är sådana att resningsärenden kan aktualiseras i skattemål och skattebrottmål om sådana fall.[13] Under Avslutande synpunkter återger jag min slutsats huruvida det får anses klarlagt genom momsreformen 2023 att ifrågavarande specialregel för

[7] Se avsnitt 2.

[8] Se avsnitt 3.

[9] Se avsnitt 4.

[10] Se avsnitt 5.

[11] Se avsnitt 6.

[12] Se avsnitt 7.

[13] Se avsnitt 8.

mellanmanssituationer inte längre existerar, och lämnar därvidlag vissa synpunkter för sammanhanget angående frågor om rättssäkerhet samt om registreringskontroll och uppbörd.[14]

2 Bakgrunden till frågan om en särskild *momskommissionsregel* i äldre svensk mervärdesskatterätt

Problematiken med frågan om en särskild *momskommissionsregel* förekom enligt äldre svensk mervärdesskatterätt[15], består i att SKV ofta anförde att så var fallet, och att SKV med stöd därav kunde hävda att en mellanman, genom sin prestation (förmedlingen), gjorde samma omsättning av vara eller tjänst som huvudmannen, oavsett om ett kommissionsavtal förekom mellan dem. SKV:s ståndpunkt innebar att GML 6 kap. 7 § på så sätt utgjorde ett *gummiband* varigenom mellanmannen kunde jämställas i momshänseende med en egenförsäljare avseende varan eller tjänsten till konsument enbart i kraft av den specialregeln. Regeln hade sitt ursprung i tredje stycket första meningen i anvisningarna till 12 § Kungl. Maj:ts förordning (1959:507) om allmän varuskatt, som hade följande lydelse: ”Vid försäljning i kommission anses kommissionären såsom säljare.”

När mervärdesskatten ersatte varuskatten i Sverige 1969, genom lag (1968:430) om mervärdeskatt, överfördes bestämmelsen i fråga till första stycket i punkt 3 av anvisningarna till 2 § i 1968 års mervärdeskattelag, där den omfattade ett ”ombud” som ”i eget namn förmedlar vara eller tjänst […] om han uppbär likviden för varan eller tjänsten, exempelvis såsom kommissionär vid försäljning i kommission”.[16] SKV har tagit fasta på att dess föregångare, Riksskatteverket (RSV), i sin handledning ansåg att kommissionär endast var en exemplifiering på tillämpning av specialregeln.[17] Vidare har SKV anfört att det i förarbetena till 1968 års mervärdesskattelag angavs att uttrycket ”i eget namn” skulle avse ”kommissionärer och jämförliga ombud”.[18] Det faktum att exemplifieringen i fråga slopades i GML 6 kap. 7 §, när GML ersatte 1968 års mervärdesskattelag den 1 juli 1994, skedde enligt lagstiftaren enbart på grund av

[14] Se avsnitt 9.

[15] Det vill säga i GML 6 kap. 7 § och i dess föregångare, första stycket i punkt 3 av anvisningarna till 2 § i 1968 års mervärdesskattelag.

[16] Jämför avsnitt 1.

[17] Se RSV:s Handledning för mervärdesskatt 1993 (RSV 553 utg 6), s. 71.

[18] Se prop. 1968:100 (Kungl. Majt:s proposition till riksdagen med förslag till förordning om mervärdeskatt, m.m.), s. 121. Jämför även Björn Forssén, ’Momskaruseller’ och ändringen av den särskilda förmedlingsregeln genom nya mervärdesskattelagen, Dagens Juridik 2024-05-16 (Forssén 2024b). Forssén 2024b är tillgänglig på Dagens Juridiks hemsida, www.dagensjuridik.se, och på www.forssen.com.

att den ansågs som ”onödig”.[19] SKV har också i sin handledning uttryckt att GML 6 kap. 7 § ska gälla ”exempelvis vid försäljning i kommission”.[20]

Sålunda har SKV alltsedan mervärdesskatten infördes i Sverige 1969 ofta hävdat att även om ett kommissionsavtal inte föreligger mellan en mellanman och dennes huvudman utsträcks genom specialregeln i fråga vad som avses med kommissionär i momshänseende till att omfatta inte bara kommissionärer i vanlig mening, utan dessutom ombud som är *jämförliga* med sådana. En sådan särskild *momskommissionsregel* ska därmed enligt SKV anses ha inneburit att också ombud *jämförliga* med kommissionärer ska omfattas av allmänna momsbestämmelser såsom för en vanlig egenförsäljare, i stället för att vederbörande betraktas som en vanlig agent, bara för att ombudet uppbär likviden från kunden *och* underlåter att, i fakturan till denne, identifiera huvudmannen. SKV hänvisar i ett ställningstagande av 2020-09-25 till förarbetena, nämligen till nämnda prop. 1993/94:99 (s. 190), beträffande GML 6 kap. 7 §, men utan att beröra att lagstiftaren där anförde att ordet ”exempelvis” från punkt 3 av anvisningarna till 2 § i 1968 års mervärdeskattelag inte överfördes till lagrummet på grund av att exemplifieringen ansågs som ”onödig”.[21]

Utredningen om en strukturell översyn av mervärdesskattelagstiftningen i Sverige berörde inte ifrågavarande specialregel i sitt betänkande SOU 2020:31, En ny mervärdesskattelag. Jag lämnade synpunkter på det betänkandet i JFT,[22] och noterar i Forssén 2024b, att i SOU 2020:31, som kom i juni 2020, föreslogs att 6 kap. 7 § skulle få en direkt motsvarighet i den nya mervärdesskattelagen. Det var först i lagrådsremissen den 17 februari 2022 som lagstiftaren frångick 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 mervärdesskattelagen till strukturen och lydelsen

[19] Se prop. 1993/94:99 (Ny mervärdesskattelag), s. 190. Jämför även SOU 2002:74 (Mervärdesskatt i ett EG-rättsligt perspektiv) Del 1, s. 653 och Björn Forssén, Momsrullan IV: En handbok för praktiker och forskare, avsnitt 11 222 000, utgiven på eget förlag 2019 (Forssén 2019a). GML 6 kap. 7 § berörs även i avsnitten 12 201 030–12 201 033, 12 213 130, 12 214 001, 12 216 120, 12 216 422 och 12 216 511. Forssén 2019a är tillgänglig på www.forssen.com, och finns dessutom i tryckt version hos Kungliga biblioteket i Stockholm och hos Lunds universitetsbibliotek.

[20] Se SKV:s Handledning för mervärdesskatt 2013 Del 1 (SKV 553 utgåva 24), s. 329.

[21] Se SKV:s ställningstagande av 2020-09-25, Förmedling av tjänster i eget eller i annans namn, mervärdesskatt, dnr 8-314934, avsnitt 3.2. Se https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/384806.html?date=2020-09-25.

[22] Björn Forssén, Synpunkter på vissa regler i förslaget till en ny mervärdesskattelag i Sverige – SOU 2020:31, JFT 3/2020, s. 388–399. (Forssén 2020a). Forssén 2020a är tillgänglig på www.forssen.com.

av mervärdesskattedirektivet,[23] varför 5 kap. 3 § andra stycket 3 och 27 §, vilka i princip motsvarar artikel 14.2 c och artikel 28 i mervärdesskattedirektivet, infördes i ML genom momsreformen 2023.[24] Emellertid borde enligt min mening detta ha skett redan vid Sveriges EU-inträde 1995, eftersom föregångarna till de båda direktivbestämmelserna hade i stort sett samma lydelser i EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv (77/388/EEG) som i mervärdesskattedirektivet, vilket ersatte sjätte mervärdesskattedirektivet den 1 januari 2007.[25]

En sak som gör det oklart huruvida SKV anser att det även efter momsreformen 2023 finns en sådan särskild *momskommissionsregel* i svensk mervärdesskatterätt som SKV och föregångaren RSV har hävdat är följande. SKV har i ställningstagandet av 2020-09-25 gjort ett tillägg, ”Nytt: 2023-05-31”, där SKV noterar att ”en ny mervärdesskattelag (2023:200) träder i kraft den 1 juli 2023”, vilket medför att ”vissa begrepp i ställningstagandet blir inaktuella”, men att ”Skatteverkets uppfattning är att den rättsliga bedömningen […] kvarstår varför ställningstagandet ska finnas kvar”. Frågan som ställer sig är huruvida SKV framlägger den ståndpunkten och samtidigt beaktar att lagstiftaren i lagrådsremissen den 17 februari 2022 frångick uppfattningen i SOU 2020:31 av innebörd att GML 6 kap. 7 § skulle få en direkt motsvarighet i ML.

Mot bakgrund av genomgången i det närmast föregående avsnittet anför jag att implementeringen av de båda obligatoriska direktivbestämmelserna, artiklarna 14.2 c och 28, i ML 5 kap. 3 § andra stycket 3 och 27 § innebär att SKV inte längre kan hävda att det enligt gällande rätt skulle finnas en särskild *momskommissionsregel* på det sätt som SKV har hävdat. Genom momsreformen 2023 är det enligt min uppfattning klarlagt att det inte längre finns en sådan specialregel i momshänseende. Med andra ord finns inte vad jag kallar för en gummiregel som skulle medföra att en vanlig agent kan anses som skattskyldig (numera betalningsskyldig) för hela försäljningspriset på en vara eller en tjänst till kund, i stället för enbart avseende provisionen som vederbörande uppbär från huvudmannen. Enligt min uppfattning får det anses klarlagt att den konsekvensen inte kan uppkomma efter momsreformen 2023, bara för att agenten har

[23] Se lagrådsremissen Ny mervärdesskattelag, som regeringen överlämnade till lagrådet den 17 februari 2022, s. 230 och 231 (se www.regeringen.se). Jämför även Forssén 2024b.

[24] Jämför avsnitt 1.

[25] Jämför den svenskspråkiga översättningen av sjätte mervärdesskattedirektivet, där artikel 5.4 c respektive artikel 6.4 hade följande lydelser: ”4. Som leverans i den betydelse som avses i punkt 1 anses vidare: c) Överföring av varor i enlighet med ett kommissionsavtal om köp eller försäljning.” respektive ”Då en skattskyldig person i sitt eget namn men för någon annans räkning deltar i tillhandahållande av tjänster, skall det anses att han själv har tagit emot och tillhandahållit dessa tjänster.” Jag noterar särskilt likheten mellan sjätte mervärdesskattedirektivet och den svenskspråkiga versionen av mervärdesskattedirektivet, genom att motsvarigheten till ”i eget namn”, dvs. ”i sitt eget namn”, enbart förekom beträffande tjänster också i sjätte mervärdesskattedirektivet. Sjätte mervärdesskattedirektivets fullständiga titel var: Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdeskatt: enhetlig beräkningsgrund,

uppburit likvid från kund *och* utfärdat faktura i eget namn. Jag får också nämna att det inte längre kan anses att en specialregel förekommer som utvidgar fall av kommission till att omfatta även vanliga privatpersoner, såsom jag har anfört att GML 6 kap. 7 § gjorde.[26] Det beror på att det i ML anges i 16 kap. vem som är betalningsskyldig, och i vilka kapitel i övrigt i ML som bestämmelser därom förekommer, medan vilka transaktioner som är beskattningsbara anges i ML 5 kap. Därigenom har en tudelning införts genom ML av bestämningen av skattesubjektet respektive skatteobjektet, i stället för att som i GML 1 kap. 2 § sjätte stycket utvidga begreppet skattskyldig med *särskilda bestämmelser om vem som i vissa fall är skattskyldig*, vilka fall återfanns i 6 kap., 9 kap. och 9 c kap. med ifrågavarande specialregel i 6 kap., dvs. 7 § i GML 6 kap.[27] Det är inte avgörande för frågeställningarna som jag tar upp i denna artikel, men för sammanhanget nämner jag att det således också får anses klarlagt genom momsreformen 2023 att mellanmän – i likhet med egenförsäljare – måste ha karaktären av beskattningsbara personer för att omfattas av mervärdesskatten.

Även om förarbeten är en sådan rättskälla som bör beaktas, ska inte lagstiftning ske genom förarbeten. Det strider mot den grundlagsfästa legalitetsprincipen för beskattningsåtgärder.[28] SKV:s uppfattning om att det skulle ha funnits en särskild *momskommissionsregel* baserad på förarbetena i äldre svensk mervärdesskatterätt bryts enligt min mening genom momsreformen 2023. Om det har varit så, har det också sedan Sveriges EU-inträde den 1 januari 1995 förlegat ett fördragsbrott från Sveriges sida på grund av att de obligatoriska direktivbestämmelserna, det vill säga artiklarna 14.2 c och 28 i mervärdesskattedirektivet respektive artiklarna 5.4 c och 6.4 i föregångaren sjätte mervärdesskattedirektivet, inte har varit korrekt implementerade i den svenska mervärdesskattelagstiftningen. Det strider mot EU-rätten såtillvida att det är bindande för EU:s medlemsstater att implementera direktiv i den nationella lagstiftningen, vilket följer av artikel 288 tredje stycket i fördraget om EU:s funktionssätt (här förkortat FEUF), och att det i förevarande hänseende är fråga om obligatoriska bestämmelser i mervärdesskattedirektivet respektive i föregångaren sjätte mervärdesskattedirektivet.

Sålunda kan SKV enligt min uppfattning inte fortsätta också efter momsreformen 2023 med att hävda att en faktisk gällande rätt föreligger baserad på förarbeten, när det måste anses klarlagt genom ML att det inte längre finns någon särskild

[26] Se Björn Forssén, Law and Language on The Making of Tax Laws and Words and context – with Legal Semiotics: Fourth edition, avsnitt 2.2 (The special rule on tax liability for intermediary services – Ch. 6 sec. 7 ML). Utgiven på eget förlag 2019 (Forssén 2019b). Forssén 2019b är tillgänglig på www.forssen.com, och finns dessutom i tryckt version hos Kungliga biblioteket i Stockholm och hos Lunds universitetsbibliotek.

[27] Se avsnitt 1, där jag i not återger lydelsen av GML 1 kap. 2 § sjätte stycket.

[28] Jämför principen ingen skatt utan lag (*nullum tributumj sine lege*), vilken kommer till uttryck genom legalitetsprincipen för beskattningsåtgärder enligt 8 kap. 2 § första stycket 2 regeringsformen (1974:152, här förkortad RF).

momskommissionsregel i den svenska mervärdesskattelagstiftningen som i sig skulle utvidga mellanmannens betalningsskyldighet på det sätt som SKV har hävdat – om så överhuvudtaget har varit fallet. Frågeställningen kunde enligt min uppfattning för länge sedan ha varit uppe för prövning utifrån gällande rätt i en verklig mening av högsta förvaltningsdomstolen (HFD) eller föregångaren regeringsrätten, om det inte vore för att prövningstillstånd krävs för en sådan prövning sedan 1972.[29] Om en prövning i HFD i ett skattemål avseende omfattningen av ML 5 kap. 3 § andra stycket 3 eller 27 § skulle medföra en avvikelse från vad som följer därvidlag av artikel 14.2 c eller 28 i mervärdesskattedirektivet, innebär det att en parallell rättspraxis utvecklas i Sverige jämfört med i andra EU-medlemsstater vilka inte anser att en särskild *momskommissionsregel* föreligger i enlighet med vad SKV har hävdat. Det är inte önskvärt mot bakgrund av kravet på harmonisering av medlemsstaternas nationella lagstiftningar avseende indirekta skatter och att snedvridning av konkurrensen på den inre marknaden ska motverkas enligt FEUF artikel 113 respektive mot bakgrund av att principen om en neutral moms också följer av skäl 4 i ingressen till mervärdesskattedirektivet och artikel 1.2 i direktivet. Därför ska det bli intressant att följa huruvida SKV kompletterar sitt ställningstagande av 2020-09-25 i förevarande hänseende eller fortsätter att hävda sin uppfattning om specialregelns i fråga existens enligt svensk mervärdesskatterätt.

För övrigt får nämnas att det finns en bestämmelse angående försäljning av varor och tjänster för en producents räkning i ML 5 kap. 39 § första stycket. Den innebär endast att bestämmelserna i ML 5 kap. 3 § andra stycket 3 och 27 § ”tillämpas även om ett producentföretag säljer en vara eller en tjänst på auktion för en producents räkning”. På samma sätt hänvisade för sådana fall GML 6 kap. 8 § första stycket till GML 6 kap. 7 §. Därför berör jag i denna artikel enbart GML 6 kap. 7 § och första stycket i punkt 3 av anvisningarna till 2 § i 1968 års mervärdesskattelag respektive ML 5 kap. 3 § andra stycket 3 och 27 §, när jag problematiserar vad anpassningen till artiklarna 14.2 c och 28 i mervärdesskattedirektivet innebär för de utifrån min erfarenhet båda

[29] Förvaltningsprocesslagen (1971:291, här förkortad FPL) trädde i kraft den 1 januari 1972. Att prövningstillstånd krävs i HFD följer av FPL 35 §. Jämför även s. 19 i Kungl. Majt:s proposition nr 30 år 1971 till riksdagen med förslag till lag om allmänna förvaltningsdomstolar, m.m.; given Stockholms slott den 12 mars 1971. Ang. min användning av uttrycket faktisk gällande rätt: Jämför Forssén, Björn, Styrelseproffs med flera och F-skatten – faran med utveckling av en faktisk gällande rätt vid sidan av gällande rätt i en egentlig mening. Tidningen Balans Fördjupningsbilaga 5/2017, s. 20–23 (publicerad 2017-11-26 på www.tidningenbalans.se). (Forssén 2017). Forssén 2017 är tillgänglig även på www.forssen.com. Jämför, i samma hänseende, Ord och kontext i EU-skatterätten – En analys av svensk moms i ett law and language-perspektiv: Tredje upplagan, avsnitt 1.4 (Språkliga frågor). Utgiven på eget förlag 2019 (Forssén 2019c). Där anger jag att med faktisk gällande rätt resp. gällande rätt i egentlig mening avser jag att en faktisk gällande rätt kan förekomma hos SKV eller hos förvaltningsrätterna och kammarrätterna, dvs. en faktisk gällande rätt som inte har kommit till uttryck i en egentlig gällande rätt i form av rättspraxis från HFD eller EU-domstolen. Forssén 2019c är tillgänglig på www.forssen.com, och finns även i tryckt version hos Kungliga biblioteket i Stockholm och hos Lunds universitetsbibliotek.

huvudfallen avseende momssituationer för mellanmän på temat kommission eller inte kommission som jag tar upp i denna artikel.

3 En viss komparation med den finska mervärdesskattelagen och danska momsloven beträffande förekomsten av en särskild momskommissionsregel enligt äldre svensk rätt

Särskilt för problematiseringen i denna artikel av att specialregeln om förmedling i GML 6 kap. 7 § har anpassats i ML, genom 5 kap. 3 § andra stycket 3 och 27 §, till artikel 14.2 c och artikel 28 i mervärdesskattedirektivet gör jag en viss komparation med den finska mervärdesskattelagen, mervärdesskattelag 30.12.1993/1501, här förkortad FML, och den danska mervärdesskattelagen, *momsloven*,[30] här förkortad DML.

Vad som är kommission enligt FML följer av FML 19 §, som har följande lydelse:

> ”När en vara eller tjänst i ett ombuds namn säljs för huvudmannens räkning anses ombudet ha sålt varan eller tjänsten till köparen och huvudmannen ha sålt den till ombudet.
>
> När en vara eller tjänst i ett ombuds namn köps för huvudmannens räkning anses ombudet ha sålt varan eller tjänsten till huvudmannen och försäljaren ha sålt den till ombudet.”

FML 19 § har således en avfattning närliggande till GML 6 kap. 7 §. Emellertid utgör enligt min mening de båda reglerna inte varandras direkta motsvarigheter. Det som skiljer lagrummen åt är i första hand att FML 19 § saknar en sådan skrivning beträffande huruvida mellanmannen uppbär likviden från kunden som återfanns i GML 6 kap. 7 §. För jämförelsens skull noterar jag följande från finska Skatteförvaltningens anvisning, *Momsbeskattning av kommissionshandel och förmedlingsverksamhet*.[31]

I avsnitt 1 i sin anvisning anger Skatteförvaltningen att det allmänt sett gäller vid momsbeskattningen att åtskilja kommissionärer från vanliga förmedlare (agenter), när ett ombud anlitas vid försäljningen eller köpet av en vara eller tjänst. Det gäller enligt Skatteförvaltningen att först utreda om ombudet deltar i sitt eget namn, det vill säga om ombudet (mellanmannen) fungerar som kommissionär eller om ombudet deltar i huvudmannens namn, det vill säga som förmedlare. Skatteförvaltningen anger att om ombudet anses sälja en vara eller tjänst till en kund ”i eget namn”, ska denne betala moms på hela vederlaget som kunden har betalat för varan eller tjänsten, medan ett

[30] Jämför *Bekendtgørelse af lov om merværdiafgift (momsloven)*, LBK nr 1021 af 26/09/2019 Skatteministeriet. Se https://www.retsinformation.dk/eli/lta/2019/1021.

[31] Se Skatteförvaltningens anvisningar av den 1 januari 2023, dnr VH/4840/00.01.00/2022, på www.vero.fi.

ombud som fungerar som förmedlare, det vill säga agerar i någon annans (huvudmannens) namn, betalar i sin tur endast moms på sitt förmedlingsarvode.

I avsnitt 2 i anvisningen (Kommissionshandel eller försäljning av tjänster?) anger Skatteförvaltningen att det för rätt momsbehandling av en mellanmanssituation först ska utredas huruvida transaktionerna mellan ombudet och huvudmannen rör sig om ”kommissionshandel eller försäljning av en förmedlingstjänst eller någon annan tjänst”. Därvidlag är det enligt Skatteförvaltningen särskilt betydelsefullt ”i vems namn varan eller tjänsten säljs till kunden”. Det är också betydelsefullt vad kunden har för uppfattning angående från vem denne anser sig köpa varan eller tjänsten, varvid marknadsföring och de uppgifter som i övrigt har lagts fram beaktas. Otydliga situationer ska avgöras genom att bedöma helheten utifrån fakta, varvid Skatteförvaltningen anser att det för bedömningen inte är relevant vilken benämning som används för ombudets arvode (kommission, förmedlingsarvode eller provision). Det är enligt Skatteförvaltningen inte heller av betydelse i momsbeskattningen hur arvodet debiteras, det vill säga om ombudet tar ut sitt arvode separat eller drar av det vid redovisningen till huvudmannen. I avsnitt 2.1 (Definition av kommissionshandel) anger Skatteförvaltningen bland annat, att kommissionshandel innebär att ombudet agerar i sitt egen namn, men för huvudmannens räkning, varvid momsbeskattningen vid kommissionshandel jämställs med återförsäljning. Då anses enligt Skatteförvaltningen två efterföljande försäljningar ske: 1) huvudmannens försäljning till ombudet och 2) ombudets försäljning till kunden. Skatteförvaltningen anger att kommissionshandlaren på motsvarande sätt också kan fungera som köparens ombud, vilket följer av FML 19 § 2 mom.

Enligt vad Skatteförvaltningen vidare anför i avsnitt 2.1 i sin anvisning kan det förekomma att termerna förmedlingstjänst eller förmedlingsarvode används i avtalen mellan parterna, trots att det *de facto* är fråga om kommissionshandel i momshänseende. En sådan otydlig situation beträffande frågan om mellanmannen (ombudet) agerar ”i eget namn”, varvid kommission föreligger, eller om denne agerar i varuleverantörens eller tjänstetillhandahållarens, det vill säga huvudmannens, namn, varvid en vanlig förmedlingstjänst tillhandahålls av mellanmannen, ska enligt Skatteförvaltningen bedömas ”utifrån innehållet i avtalen och övriga omständigheter”. Bedömningen görs alltid som en helhetsbedömning, och Skatteförvaltningen anför exempel på kännetecken på att kommissionshandel enligt FML 19 § föreligger, varvid Skatteförvaltningen anger att samtliga kännetecken inte behöver vara uppfyllda för att kommissionshandel ska anses föreligga. Anförda kännetecken är följande, nämligen:

- att försäljningsverifikat eller beställningsbekräftelse eller annan bekräftelse av försäljningen har skrivits i ombudets namn,

- att kunden anser att denne utifrån marknadsföringen och de uppgifter som i övrigt lagts fram köper varan eller tjänsten av ombudet,

- att fel i varan eller tjänsten reklameras till ombudet,
- att försäljningen har organiserats av någon annan än varuleverantören eller tjänstetillhandahållaren, det vill säga av någon annan än huvudmannen, och
- att varuleverantören eller tjänstetillhandahållaren (huvudmannen) inte ensam fastställer försäljningspriserna på varor och tjänster, utan tillsammans med ombudet.[32]

Bland exemplen på kännetecken på kommissionshandel återfinns således inte omständigheten hur ombudet tar ut sitt arvode, separat eller genom att det dras av vid redovisningen till huvudmannen, vilken omständighet Skatteförvaltningen, som nämnts, också uttryckligen anger i sin anvisning sakna betydelse för bedömningen av om kommissionshandel eller vanlig förmedling föreligger i momshänseende. Detta belägger min uppfattning att det som i första hand skiljer GML 6 kap. 7 § och FML 19 § åt är att det för kommissionshandel saknas en skrivning i FML 19 § angående huruvida ombudet uppbär likviden från kunden. För övrigt anges det uttryckligen i FML 19 § 1 mom. och 2 mom., att kommission kan avse antingen ett ombuds försäljning eller inköp åt en huvudman, men det föreligger enligt min mening ingen skillnad i sak därvidlag jämfört med GML 6 kap. 7 § eller ML 5 kap. 3 § andra stycket 3 och 27 §.

Sålunda anser jag att det saknas en direkt motsvarighet till GML 6 kap. 7 § i FML. Utan att ha gjort en empirisk undersökning genom en enkät till skattemyndigheter och finansministerier i övriga medlemsstater är min erfarenhet att den karaktär av *gummiregel* som SKV har givit specialregeln i äldre svensk mervärdesskatterätt var unik för Sverige. Jag hänvisar därvidlag till FML samt till DML, där det beträffande *leverancer af varer og ydelser* anges i § 4 Stk. 3 1) att i det hänseendet anses *endvidere* (dessutom) ”*overdragelse af en vare i henhold til en kommissionsaftale med henblik på køb eller salg*”. För att jämställa en mellanman med en egenförsäljare (återförsäljare) beträffande varor krävs således ett kommissionsavtal. I samma lagrum anges i Stk. 4 följande beträffande *ydelser* (tjänster): ”*Når en formidler af en ydelse handler i eget navn, men for en andens regning, anses formidleren for selv at have modtaget og leveret den pågældende ydelse*”. I likhet med enligt FML saknas också i dansk mervärdesskattelagstiftning något om att själva betalningen ska beaktas för att avgöra mellanmannens ställning i momshänseende.

Att den omständigheten att mellanmannen uppbär likviden från kunden åt huvudmannen inte återfinns som ett kriterium i förevarande sammanhang i ML efter anpassningen till artikel 14.2 c och artikel 28 i mervärdesskattedirektivet, genom att

[32] Se Skatteförvaltningens anvisningar dnr VH/4840/00.01.00/2022, avsnitt 2.1.

ML 5 kap. 3 § andra stycket 3 och 27 § har ersatt GML 6 kap. 7 §, innebär sålunda följande enligt min uppfattning. Enligt gällande svensk mervärdesskatterätt är det klarlagt att det inte längre är möjligt att utsträcka omfattningen av beskattningsunderlaget för moms för mellanmannen, så att denne jämställs vid mervärdesbeskattningen med en egenförsäljare (återförsäljare) av huvudmannens varor eller tjänster, bara för att mellanmannen uppbär likviden från kunden *och* underlåter att i fakturan till denne ange huvudmannens identitet.

Även om det, som ovan nämns,[33] är oklart huruvida SKV även efter momsreformen 2023 anser att det finns en sådan särskild *momskommissionsregel* i svensk mervärdesskatterätt som SKV och föregångaren RSV har hävdat, anser jag att SKV:s ställningstagande av 2020-09-25 inte innehåller något som stödjer att SKV skulle kunna fortsätta att hävda sin ståndpunkt om förekomsten av specialregeln. I stället anför SKV, för bedömningen av om förmedlaren av en tjänst framstår som köparens motpart, i stort sett samma omständigheter som tecken på att så ska anses vara fallet som finska Skatteförvaltningen anför i sin anvisning som kännetecken på att kommissionshandel ska anses föreligga. SKV redovisar följande lista på omständigheter som SKV anser utgör tecken på att förmedlaren framstår som köparens motpart, nämligen:

- att avtalet, bokningsbekräftelsen, kvittot eller liknande handlingar innehåller förmedlarens (ombudets) namn och är utformade på ett sådant sätt att förmedlaren framstår som köparens motpart,

- att marknadsföringen av tjänsten innehåller förmedlarens namn och är utformad på ett sådant sätt att förmedlaren framstår som köparens motpart,

- att förmedlaren ska ersätta köparen om tjänsten inte har utförts på avtalat sätt, varvid det saknar betydelse att förmedlaren i sin tur har regressrätt mot säljaren av tjänsten,

- att förmedlaren, genom avtalsvillkor, ansvarsfördelning och praktiska arrangemang, framstår som ansvarig för tillhandahållandet av tjänsten, och

- att förmedlaren har det finansiella ansvaret i förhållandet till köparen om tjänsten säljs på kredit.

SKV anger att fråga är om en samlad bedömning av alla omständigheter i varje enskilt fall, men att listan enligt ovan på tecken på att förmedlaren framstår som köparens motpart

[33] Jämför avsnitt 2.

inte är uttömmande.[34] Det överensstämmer också med finska Skatteförvaltningens uppfattning att bedömningen av kännetecken på att kommissionshandel förekommer ska ske genom en helhetsbedömning, varvid Skatteförvaltningen anger att de kännetecken som räknas upp enbart är exempel på att fråga angår sådan handel.

För övrigt får jag nämna för sammanhanget att det i FML respektive DML återfinns motsvarande bestämmelser om resebyråer som i ML 9 b kap. – numera ML 19 kap. – beträffande resebyråer och vinstmarginalbeskattning (VMB), där i eget namn och *i eget navn* används beträffande resetjänster. Jämför FML 80 § 1 mom. angående bestämningen av resebyråtjänster respektive *særordning for rejsebureauer* i DML § 67 Stk. 1. Dessa regler motsvarar den särskilda ordningen för resebyråer i ML 19 kap., där det av 2 § första stycket 2 följer att en resebyrå omfattas av VMB-reglerna vid tillhandahållande av resor till resenärer, ”om resebyrån som ett led i det tillhandahållandet 1. förvärvar varor och tjänster från andra beskattningsbara personer, eller 2. förmedlar varorna och tjänsterna i eget namn för deras räkning”. Sålunda konstaterar jag att den särskilda ordningen för resebyråer enligt artiklarna 306–310 i mervärdesskattedirektivet har genomförts i mervärdesskattelagstiftningarna i de tre nordiska medlemsstaterna i EU, och att begreppet ”i eget namn” respektive ”*i eget navn*” i artikel 306.1 första stycket i direktivets språkversioner på svenska respektive danska därigenom har implementerats i dessa nationella lagstiftningar på momsområdet.

4 Vid kommissionshandel kan mellanmannen dessutom tillhandahålla en särskild förmedlingstjänst åt huvudmannen

Förmedling är ett begrepp som inte är definierat i mervärdesskattedirektivet och så var inte heller fallet i GML.[35] Även i numera gällande ML saknar begreppet en definition.[36] Emellertid har förmedling omfattats av den generella skatteplikten för omsättning av varor och tjänster alltsedan reformen av GML 1991, genom SFS 1990:576. Det innebar en anpassning till EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv (77/388/EEG), som var en av föregångarna till mervärdesskattedirektivet. På samma sätt som i mervärdesskattedirektivet gäller undantag från skatteplikt för förmedlingstjänster endast om så uttryckligen anges i ML, såsom avseende bank- och finansieringstjänster och värdepappershandel respektive försäkringstjänster.[37] Exempelvis en fastighetsmäklare utför således en skattepliktig omsättning, trots att den underliggande omsättningen avseende fastigheten som förmedlas inte är mervärdesskattepliktig. Om ett uttryckligt

[34] Se SKV:s ställningstagande av 2020-09-25, dnr 8-314934, avsnitt 4.1.2.

[35] Se regeringens lagrådsremiss Ny mervärdesskattelag av den 17 februari 2022, s. 196.

[36] Se ML 2 kap. (Definitioner och förklaringar).

[37] Jämför ML 10 kap. 33 §, GML 3 kap. 9 § och artikel 135.1 d-f i mervärdesskattedirektivet respektive ML 10 kap. 32 §, GML 3 kap. 10 § och artikel 135.1 a i mervärdesskattedirektivet.

undantag saknas för en förmedlingstjänst, innebär det enligt förarbetena till reformen 1991 att en mäklares tjänst omfattas av skatteplikt även om denne ”endast sammanför säljare och köpare” av objektet i fråga.[38]

Att en mellanman i eget namn sålde en vara eller en tjänst åt huvudmannen innebar enligt GML 6 kap. 7 § att denne gjorde samma omsättning som huvudmannen avseende den underliggande varan eller tjänsten. Emellertid innebar det också, i enlighet med regeln om en generell skatteplikt för omsättning av varor och tjänster i GML 3 kap. 1 § första stycket (numera ML 10 kap. 2 §), att mellanmannen dessutom tillhandahöll huvudmannen en skattepliktig förmedlingstjänst. I praktiken försvann dock den frågeställningen ofta, genom att mellanmannen gjorde sitt påslag i prissättningen av den underliggande varan eller tjänsten och tog då inte ut någon särskild provision för själva förmedlingstjänsten.[39]

I sistnämnda hänseende hänvisar jag till ett mål i HFD, RÅ 2002 ref. 113, där frågan gällde tid före den 1 juli 1994, dvs. innan GML trädde i kraft. Sålunda gällde 1968 års mervärdesskattelag. HFD berörde emellertid både GML 6 kap. 7 § ML och föregångaren, anvisningspunkt 3 till 2 § i 1968 års mervärdesskattelag. I målet ansåg HFD att ett aktiebolag, som i eget namn hade sålt prenumerationer på allmänna nyhetstidningar och utländska periodiska publikationer, vilka undantogs från skatteplikt enligt dåvarande 8 § första stycket 9 respektive 10 i 1968 års mervärdesskattelag, inte hade tillhandahållit några skattepliktiga förmedlingstjänster. HFD fann utifrån vad som framkommit i underinstanserna att det inte kunde anses klarlagt mot bolagets bestridande att det vid försäljningen av prenumerationerna skulle ha agerat som ombud för förlagen enligt punkt 3 av anvisningarna till 2 § i 1968 års mervärdesskattelag och därvid uppburit provision för tjänsterna. HFD ansåg att utredningen snarare gav vid handen att det varit fråga om en självständig återförsäljning av tidskrifterna, det vill säga av varorna. Sålunda anförde HFD att det inte fanns skäl för att bedöma bolagets tillhandahållande som två transaktioner, varför bolaget, utöver själva försäljningen av varorna, inte ansågs ha tillhandahållit några förmedlingstjänster vilka är skattepliktiga (varför HFD biföll bolagets överklagande).[40]

I detta sammanhang återkommer jag här till att finska Skatteförvaltningen i sin anvisning angående kommissionshandel anför att sådan handel innebär att ombudet

[38] Se prop. 1989/90:111 (Reformerad mervärdeskatt m.m.), s. 106. Jämför även Forssén 2019a, avsnitt 12 212 130.

[39] Se Forssén 2019a, avsnitt 12 216 511, exempel 3.

[40] Se Forssén 2019a, avsnitt 12 216 511, exempel 3, där jag också anger att det under Litteratur i RÅ 2002 ref. 113 hänvisades till: prop. 1968:100 s. 115 och 121; prop. 1968:137 [Kungl. Maj:ts proposition till riksdagen med förslag till förordning angående ändring i förordningen den 6 juni 1968 (nr 430) om mervärdeskatt], s. 20 och 21; prop. 1989/90:111 s. 106 och 190; prop. 1993/94:99 s. 190; och prop. 1994/95:202 (Mervärdesskatten på omsättning av begagnade varor, m.m.) s. 61–62.

agerar i sitt egen namn, men för huvudmannens räkning, varvid momsbeskattningen jämställs med återförsäljning på så sätt att två försäljningar anses ske: 1) huvudmannens försäljning till ombudet och 2) ombudets försäljning till kunden.[41] Det utesluter dock inte att det även kan förekomma en särskild förmedlingstjänst som ombudet gör åt huvudmannen enligt allmänna momsbestämmelser. Om bolaget i RÅ 2002 ref. 113 hade tagit ut en provision för förmedling, skulle det enligt min uppfattning ha inneburit att det inte bara var fråga om en självständig återförsäljning enligt allmänna momsbestämmelser, utan även en förmedlingstjänst som bolaget utförde som agent åt huvudmannen enligt sådana bestämmelser.

Sålunda kan enligt min uppfattning ett ombud (en agent) tillhandahålla en förmedlingstjänst åt en huvudman, medan ett ombud som anses agera som kommissionär jämställs med en egenförsäljare (återförsäljare). Emellertid kan en mellanman som agerar som kommissionär samtidigt tillhandahålla en särskild förmedlingstjänst åt huvudmannen. För mellanmansfrågor om moms innebär momsreformen i Sverige 2023 enligt min mening enbart att det tidigare uppställda rekvisitet för *momskommission* av innebörd att ombudet uppbär likviden från kunden har utmönstrats ur ML, genom att 5 kap. 3 § andra stycket 3 och 27 § däri har ersatt GML 6 kap. 7 §. Den anpassningen till artikel 14.2 c och artikel 28 i mervärdesskattedirektivet anser jag innebära att gränsdragningen i enlighet med ML mellan ett agentförhållande och kommission principiellt sett också är förenligt med vad som följer därvidlag enligt FML och DML.

5 Bakgrund till valet av karusellhandel för att problematisera frågan om en särskild *momskommissionsregel*

I inledningen av en tidigare av mina artiklar framgår att jag benämner karusellhandel eller ”momskaruseller” för fenomen.[42] Det beror på att det inte finns någon entydig definition av sådana momsbedrägerier, utan det finns många olika varianter av momsbedrägerier genom karusellhandel. Jag anförde dock att det finns en gemensam nämnare för fenomenet, nämligen att oseriösa företag vidtar åtgärder med sina momsdeklarationer så att staten i slutändan förlorar pengar. Detta genom att momsen på varor eller tjänster i en kedja av företag inte övervältras på en konsument som skattebärare. Det strider mot EU-rätten på momsområdet, eftersom fenomenet därmed strider redan mot mervärdesskatteprincipen enligt artikel 1.2 i mervärdesskattedirektivet. Av den artikeln följer att mervärdesskatt enligt EU-rätten är ”en allmän skatt på konsumtion som är exakt proportionell mot priset på varorna och tjänsterna, oavsett antalet trans-

[41] Jämför avsnitt 3.

[42] Björn Forssén, Momsbedrägerier genom karusellhandel – erfarenheter i Sverige avseende mervärdesskatt, redovisning och straffrätt i förhållande till EU-rätten, JFT 4–6/2023, s. 344–378. (Forssén 2023a). Forssén 2023a är tillgänglig på www.forssen.com.

aktioner som äger rum under produktions- och distributionsprocessen före det led där skatt tas ut",[43] och att "det gemensamma systemet för mervärdesskatt skall tillämpas till och med detaljhandelsledet".[44]

Sålunda liknar bedrägerier mot staten genom "momskaruseller" andra momsbedrägerier som innebär en medveten tillämpning av mervärdesskatterätten i strid mot nämnda grundkriterier för mervärdesskatteprincipen. Efter Forssén 2023a skrev jag i JFT om den svenska momsreformen i Forssén 2024a, I avsnitt 6 däri berörde jag förändringen av *momskommissionsregeln*. Den regeln kan aktualiseras i samband med "momskaruseller", och då blir ärenden och mål på det temat i högre grad rättsfrågemässiga, genom att frågan om ett korrekt beskattningsunderlag har redovisats kan aktualiseras för både huvudmannen och mellanmannen i ett kommissionsförhållande. Därmed kommer frågor kring sammansatta transaktioner in i bilden, vilka jag har berört tidigare.[45] Innan jag går igenom denna komplexa frågeställning i det närmast följande avsnittet, ger jag en bakgrund till vad som utöver Forssén 2020b och Forssén 2020c har lett till mitt val av karusellhandel för att problematisera frågan om förekomsten av en särskild *momskommissionsregel*. Jag avslutar därför detta avsnitt med att peka på några av mina tidigare insatser för att visa på komplexitetsgraden i samband med tolkning och tillämpning av reglerna som berör "momskarusellerna". På så sätt lyfter jag att den stora ekonomiska frågan såväl för staten som för företagen som ligger i att reda ut om *momskommissionsregeln* som en gummiparagraf numera kan uppfattas som utmönstrad ur den svenska mervärdesskatterätten. Min erfarenhet är att *momskommissionsregeln* har en tendens att dyka upp tämligen godtyckligt i till exempel ärenden om "momskaruseller", och det gäller i så fall särskilt i fall av sammansatta transaktioner.

I inledningen av Forssén 2023a anger jag att inspirationen till den artikeln i viss mån kom dels från en kurs som jag har givit med titeln Momsbedrägerier genom karusellhandel,[46] där bland annat en artikel av mig i ämnet publicerad i Svensk Skattetidning ingick,[47] dels från ett föredrag som jag höll i ämnet på Svensk Juriststämma för över

[43] Se artikel 1.2 första stycket i mervärdesskattedirektivet.

[44] Se artikel 1.2 tredje stycket i mervärdesskattedirektivet.

[45] Jämför Björn Forssén, Sammansatta transaktioner och semiotik beträffande moms, Svensk Skattetidning 2020 s. 160–172 (Forssén 2020b) och Björn Forssén, Vara och tjänst vid sammansatta transaktioner – tolkning och tillämpning enligt mervärdesskattelagen och EU:s mervärdesskattedirektiv, utgiven på eget förlag 2020 (Forssén 2020c). Forssén 2020b och Forssén 2020c är tillgängliga på www.forssen.com, och Forssén 2020c finns dessutom i tryckt version hos Kungliga biblioteket i Stockholm och hos Lunds universitetsbibliotek.

[46] Första kurstillfället var i Stockholm (2022-11-30): arrangör Institutet för juridisk utbildning, IFJU (Stockholm).

[47] Björn Forssén, Momsbedrägerier av så kallad karuselltyp och NJA 2018 s. 704, Svensk Skattetidning 2022 s. 118–130. (Forssén 2022). Forssén 2022 är tillgänglig på www.forssen.com.

två decennier sedan, den 14 november 2001.[48] Jag angav också att jag i Forssén 2023a även utgick från en artikel av mig publicerad 2023-06-13 i Tidningen Balans, som ges ut av Föreningen Auktoriserade Revisorer (FAR) i Sverige.[49]

Inspirationen till förevarande artikel kommer givetvis från mina nämnda fördjupningar i ämnet, och framför allt av att jag inför årets (2024) föreläsningar och seminarier som jag brukar hålla varje år sedan 2015 på Magisterprogrammet i Europarättsliga studier vid Södertörns högskola (Stockholm) förbereder ett material åt studenterna. Materialet kommer, beträffande momentet momsbedrägerier genom karusellhandel, bland annat att bestå i Forssén 2022, Forssén 2023a, Forssén 2023b, Forssén 2024b och ytterligare en artikel som jag berör i förevarande artikel.[50] Jag har sammanställt det materialet och ytterligare några av mina skrifter i en e-bok som läggs ut på studiewebben hos Södertörns högskola.[51] Jag har även inspirerats till att skriva förevarande artikel på grund av att Sveriges advokatsamfund under juni 2024 har utsett mig som författare i en arbetsgrupp för att utarbeta ett utkast till remissvar till Finansdepartementet medio november 2024 på slutbetänkandet från Utredningen om åtgärder för att förhindra mervärdesskattebedrägerier.[52]

I Forssén 2023a redogjorde jag för min uppfattning om erfarenheterna i Sverige av fenomenet med bedrägerier avseende mervärdesskatt genom karusellhandel i förhållande till EU-rätten – beträffande framför allt mervärdesskattelagstiftningen, den civilrättsliga redovisningsrätten och skattebrott enligt 2 § skattebrottslagen (1971:69, här förkortad SBL). I Forssén 2023a nämner jag inledningsvis också att momsbedräg-

[48] Björn Forssén, Föredrag på Svensk Juriststämma 2001-11-14 (Stockholmsmässan i Älvsjö), Moms och omsättningsbegreppet. Karusellen hos skatte- och ekobrottsmyndigheten (SKM och EBM). Arrangör VJS. Föreläsningspromemorian finns tillgänglig på https://www.forssen.com/forskning/f10/f13/. (Forssén 2001).

[49] Björn Forssén, Skenfaktura med momsdebitering – konsekvenser för skatt och redovisning. Tidningen Balans fördjupning 2023, s. 1–9 (publicerad 2023-06-13 på www.tidningenbalans.se). (Forssén 2023b). Sedan 2022 publiceras Tidningen Balans fördjupningsartiklar endast digitalt. Forssén 2023b är tillgänglig även på www.forssen.com.

[50] Björn Forssén, Aktuell utredning löser inte problemet med momsbedrägerier, Tidningen Balans fördjupning 2024, s. 1–11 (publicerad 2024-05-06 på www.tidningenbalans.se). (Forssén 2024c). I Forssén 2024c berör jag det delbetänkande som utredningen Åtgärder för att förhindra mervärdesskattebedrägerier (Fi 2022:11) lämnade den 31 augusti 2023, dvs. *Skyddet för EU:s finansiella intressen. Ändringar och kompletteringar i svensk rätt* (SOU 2023:49). Forssén 2024c är tillgänglig även på www.forssen.com.

[51] Jämför Björn Forssén, ”Momskaruseller” samt näringspenningtvätt, m.m. Utgiven på eget förlag 2024 (Forssén 2024d). Forssén 2024d är tillgänglig på ”http://www.forssen.com”www.forssen.com, och finns dessutom i tryckt version hos Kungliga biblioteket i Stockholm och hos Lunds universitetsbibliotek.

[52] Utredningen om åtgärder för att förhindra mervärdesskattebedrägerier (Fi 2022:11) lämnade den 2 maj 2024 sitt slutbetänkande *Åtgärder mot mervärdesskattebedrägerier* (SOU 2024:32). Den 31 maj 2024 inbjöds Sveriges advokatsamfundet av Finansdepartementet att senast den 15 november 2024 lämna remissvar på SOU 2024:32. Intresserade kan ta del av Sveriges advokatsamfunds remissvar på dess hemsida (https://www.advokatsamfundet.se/), när det är klart. Då avser jag att lägga ut det även på https://www.forssen.com/forskning/f10/.

erier genom karusellhandel är ett stort problem för den svenska staten och att det har eskalerat de senaste decennierna och brukar beskrivas som Sveriges och EU:s största momsbedrägeri. I denna artikel följer jag sålunda upp bland annat mina artiklar i JFT i Forssén 2023a och Forssén 2024a, och problematiserar beträffande mellanmanssituationer särskilt frågan från Forssén 2024b angående den momsmässiga behandlingen, i SKV:s och EBM:s utredningar om karusellhandel, av licenser avseende operativsystem i elektroniska produkter såsom datorer och mobiltelefoner. Den frågeställningen brukar enligt min erfarenhet inte beröras i sig i sådana utredningar, men borde särskilt på temat sammansatta transaktioner ges särskild uppmärksamhet i förhållande till GML 6 kap. 7 §, varvid jag upprepar från Forssén 2024b att jag vid nämnda föredrag på Svensk Juristtämma (Forssén 2001) angav att 6 kap. 7 § utgjorde en frågeställning i samband med ”momskarusellerna” (varvid jag bland annat hänvisade till ovan nämnda prop 1968:100 s. 121).[53]

6 Frågan om karusellhandel och sammansatta transaktioner bestående i att en elektronisk produkt utgör en vara och en licens avseende operativsystemet

Enligt min erfarenhet brukar inte SKV respektive EBM i sina utredningar angående mervärdesskattebedrägerier genom karusellhandel beröra något annat beskattningsunderlag för moms än handlarens. Utredningarna avser ofta handel med elektroniska produkter, såsom datorer och mobiltelefoner. Emellertid behandlar inte SKV eller EBN huruvida staten förlorar momsintäkter till följd av att moms inte redovisas av de stora internationella företag som äger mjukvaran i sådana produkter.

I EU-domstolens förenade mål C-131/13, C-163/13 och C-164/13 (Schoenimport ”Italmoda” Mariano Previti, ECLI:EU:C:2014:2455) nämnde generaladvokaten i sitt förslag till avgörande (ECLI:EU:C:2014:2217) bland annat, att *missing trader* är ett fall av karusellhandel där bedrägeriet helt enkelt består i att en näringsidkare försvinner. Det kallas på engelska för *missing trader*. En mottagare av en faktura gör avdrag för debiterad ingående skatt, men någon utgående skatt redovisas inte av säljaren eller så sker det till ett lågt belopp och exempelvis varan i fråga sätts åter i omlopp, vilket kallas för ”karusellbedrägeri”.[54]

Generaladvokaten anför i sitt förslag till avgörande, att flera olika varutyper kan användas vid mervärdesskattebedrägerier genom karusellhandel. Emellertid föredrar bedragarna ofta varor som ’datorer eller mobiltelefoner’, eftersom de har ett högt värde per enhet och är lätta att transportera (notera att i den engelska språkversionen näm-

[53] Jämför s. 7 i det PM som deltagarna vid mitt föredrag erhöll (dvs. Forssén 2001), och som är tillgängligt på https://www.forssen.com/forskning/f10/f13/.

[54] Se punkterna 32–34 i generaladvokatens förslag till avgörande i EU-domstolens förenade mål C-131/13, C-163/13 och C-164/13 (Schoenimport ”Italmoda” Mariano Previti).

ner generaladvokaten ’*computer components* or mobile phones’). Generaladvokaten anför vidare att det inte är fråga om normala leveranskedjor, utan om verksamheter organiserade uteslutande för att ett skattebedrägeri ska kunna genomföras. Det rör sig om affärstransaktioner som på så sätt innebär att mervärdesskatt undanhålls, och bedragarnas vinst härrör från själva bedrägeriet och inte från vinstmarginalen. Generaladvokaten anger emellertid också att det förekommer att vanliga företag utnyttjas, med eller utan deras vetskap, och att ”vissa näringsidkare i leveranskedjan kan till och med vara ovetande om att de deltar i ett bedrägeri och handla i god tro. Det är endast den försvunna näringsidkaren som, genom att inte betala den skatt han eller hon är skyldig, begår ett bedrägeri i egentlig mening”. Generaladvokaten medger att mervärdesskattesystemet är tämligen komplext, men att en fullständig skatteneutralitet utgör fördelen med systemet, medan ”medaljens baksida är att systemets komplexitet gör det lättare att utnyttja dess mekanismer i bedrägligt syfte”.[55]

Mjukvaran som så att säga ligger gömd i en elektronisk produkt såsom en dator eller en mobiltelefon utgörs av ett operativsystem. Det ägs inte av handlaren som säljer själva varan, det vill säga datorn eller mobiltelefonen, utan av en annan aktör på marknaden för sådana produkter, vilket ofta är ett stort internationellt företag som äger licensen till operativsystemet också efter det att konsumenten har köpt datorn eller mobiltelefonen från handlaren, det vill säga vanligtvis från en detaljist som driver en vanlig butik för elektroniska produkter. Försäljningen av en dator har således inte bara betydelse för omsättningen av själva varan, utan varje dator omfattar en OEM-licens vars tillhandahållande normalt ska behandlas för sig i momshänseende – såsom ett tillhandahållande av tjänster.[56] Detsamma gäller för operativsystem i mobiltelefoner.

SKV och EBM borde sålunda enligt min mening i sina utredningar av ”momskaruseller” beakta också huruvida stora internationella aktörer korrekt redovisar moms där beskattningsunderlagen även avser licenser avseende operativsystem för exempelvis datorer eller mobiltelefoner. Innan den frågan har undergått en empirisk undersökning, är det enligt min mening poänglöst att hänföra statens förlust av momsintäkter i påstådda ”momskaruseller” till grossister eller detaljister. För att finna en försvunnen näringsidkare – *missing trader* – föreslår jag att SKV och EBM i sina utredningar delar upp exempelvis en dator eller en mobiltelefon i vara respektive tjänst, så att försäljningen som grossisten eller detaljisten gör inte ses som en enda vara, där frågan om ett beskattningsunderlag för moms avseende licensen till operativsystemet helt lämnas därhän av SKV och EBM.

Till stöd för min uppfattning om behovet av en gränsdragning mellan hårdvara

[55] Se punkterna 31–37 i generaladvokatens förslag till avgörande i EU-domstolens förenade mål C-131/13, C-163/13 och C-164/13 (Schoenimport ”Italmoda” Mariano Previti).

[56] OEM, *Original Equipment Manufacturer*.

respektive mjukvara avseende produkter såsom datorer och mobiltelefoner anför jag följande från förarbetena till den svenska produktansvarslagen (1992:18, här förkortad PAL), där följande anförs beträffande datorer, när det gäller PAL 2 § första stycket första meningen och att däri anges att ”med produkter avses i denna lag lösa saker”. Lagstiftaren anför beträffande en dators uppbyggnad och huruvida PAL blir tillämplig på datorer bland annat att maskinvarans alla delar är lösa och sålunda produkter i PAL:s mening, medan programvaran utgör en serie instruktioner som inte är lösa saker utan intellektuella alster vilka inte omfattas av PAL:s produktbegrepp. Om skada orsakas av ett logiskt fel i ett dataprogram, blir programmets upphovsman inte skadeståndsskyldig enligt PAL, utan lagstiftaren anser att dennes ansvar för uppkomna skador i stället får bedömas enligt andra regler, i sista hand utifrån skadeståndslagen (1972:207). Detta utesluter emellertid inte att ett fel i ett dataprogram kan ge upphov till produktansvar. Vissa dataprogram utgör nödvändiga förutsättningar för att en dator överhuvudtaget ska kunna fungera, vilket är fallet med operativsystemet som ofta är lagrat i datorn på sådant sätt att det är oåtkomligt för användaren. Även rena tillämpningsprogram kan utgöra *firmware* och därmed vara permanent inbyggda i maskinvaran. Program av dessa slag ingår som integrerade delar i datorn, och fysiskt och tekniskt finns det inte någon skarp skiljelinje mellan maskinvaran och programvaran. Om en dator med sådana fast inbyggda program orsakar skada, ansvarar datorns tillverkare för skadan enligt reglerna i PAL, även om förklaringen till skadan ytterst är ett fel i datorns program. Lagstiftaren anför därvidlag att det för produktansvaret saknar betydelse vad som materiellt förklarar att en produkt orsakar skada, eftersom ansvaret i stället begränsas enligt PAL 1 § genom att skadan ska vara en följd av en säkerhetsbrist.[57]

Det är mer än tre decennier sedan PAL infördes och elektroniska produkter har i och för sig utvecklats mycket sedan dess, vilket har bidragit till att EU-kommissionen presenterade ett förslag till nytt produktansvarsdirektiv den 28 september 2022.[58] Justitiedepartementet noterade i en faktapromemoria angående förslaget bland annat att kommissionen vid en utvärdering av produktansvarsdirektivet från 1985 – på vilket PAL baserades – drog slutsatsen att det direktivet ”på det hela taget är ett effektivt

[57] Se prop. 1990/91:197 (om produktskadelag), s. 93 och 94. Jämför även Björn Forssén, Produktansvar – introduktionsbok: Tredje upplagan, avsnitt 5.3.2 (Särskilt om datorer). Utgiven på eget förlag 2019 (Forssén 2019d). Forssén 2019d är tillgänglig på www.forssen.com, och finns dessutom i tryckt version hos Kungliga biblioteket i Stockholm och hos Lunds universitetsbibliotek.

[58] EU-kommissionens Förslag till EUROPAPARLAMENTETS OCH RÅDETS DIREKTIV om skadeståndsansvar för produkter med säkerhetsbrister, COM(2022) 495 final, vilket ska ersätta och därmed upphäva produktansvarsdirektivet från 1985 som utgör grunden för PAL. Produktansvarsdirektivets fullständiga titel är: Rådets direktiv av den 25 juli 1985 om tillnärmning av medlemsstaternas lagar och andra författningar om skadeståndsansvar för produkter med säkerhetsbrister (85/374/EEG).

och relevant instrument", trots att det ansågs ha "vissa brister".[59] Sålunda kan enligt min mening stöd alltjämt hämtas från lagstiftarens anföranden beträffande datorer enligt ovan i samband med införandet av PAL såtillvida att det från en ekonomisk synvinkel bör göras en åtskillnad mellan hårdvara och operativsystem i elektroniska produkter, vilken läggs till grund för att bestämma ett beskattningsunderlag för moms hos å ena sidan handlaren (grossisten eller detaljisten), och å andra sidan hos ägaren av operativsystemet. I enlighet med EU-domstolens uppfattning får en uppdelning av en sammansatt transaktion inte ske på ett sätt som är "konstlat",[60] och enligt min uppfattning bör det – i ett ekonomiskt perspektiv – i stället framstå som naturligt att den som äger operativsystemet, och som därmed kan ta ut royalty på upplåtelsen av detta, också fastställer ett beskattningsunderlag på vilket moms redovisas och betalas till framför allt skattemyndigheterna i respektive av de av EU:s medlemsstater där konsumenterna finns. Annars uppstår typiskt sett en konkurrenssnedvridning som är oförenlig med den inre marknaden enligt regeln om otillåtet statsstöd till företag i FEUF artikel 107.1. För svenska förhållanden anser jag att det är högst angeläget att dessa aspekter beaktas i SKV:s och EBM:s utredningar av påstådda "momskaruseller", när *momskommissionsregeln*, det vill säga GML 6 kap. 7 §, vilken således har åberopats tidigare i sådana utredningar av SKV och EBM numera har anpassats till EU-rätten på momsområdet, genom reformen 2023.

I sammanhanget får jag också nämna, att den reform som skedde redan den 1 juli 2021, genom SFS 2020:1171, av reglerna om särskilda ordningar för mervärdesskatt för distansförsäljning av varor och tjänster, bland annat innebar att den så kallade tredjelandsordningen och unionsordningen, vilka tidigare gällde för vissa tjänster (elektroniska tjänster etc.), utökades till att omfatta alla tjänster. Dessa regler återfinns numera i ML 22 kap. och 23 kap., och enligt ML 22 kap. 8 § första stycket är det frivilligt att tillämpa en särskild ordning för redovisning och betalning av moms till SKV, genom att en särskild mervärdesskattedeklaration lämnas på elektronisk väg till SKV, i stället för att så sker i en vanlig mervärdesskattedeklaration enligt skatteförfarandelagen (2011:1244, här förkortad SFL), om villkoren för den särskilda ordningen är uppfyllda. Emellertid innebär det inte att Sverige förlorar beskattningsrätten för moms avseende exempelvis ett amerikanskt företags upplåtelser av mjukvara såsom operativsystem, när köpare finns i Sverige, bara för att företaget väljer exempelvis Finland eller Danmark som identifieringsstat och enda kontaktpunkt (*One Stop Shop* – OSS), och redovisar

[59] Se avsnitt 1.1 i Regeringskansliet Faktapromemoria 2022/23:FPM7, Nytt direktiv om produktansvar. Publicerad den 1 november 2022: se https://www.regeringen.se/faktapromemoria/2022/11/202223fpm7/.

[60] Punkt 30 i EU-domstolens mål C-41/04 (Levob Verzekeringen and OV Bank), ECLI:EU:C:2005:649, där EU-domstolen anförde att "när 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".

och betalar all moms hänförlig till aktuella omsättningar till skattemyndigheten där, eller vice versa. Inbetalda momsintäkter ska på samma sätt som vid vanlig momsredovisning tillfalla medlemsstaten som utgör platsen för tillhandahållandet av tjänsten.[61]

7 Mellanmannen och frågan om vinstmarginalbeskattning enligt den särskilda ordningen för handel med begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter

Det andra problemområdet, där det enligt min erfarenhet ofta har förekommit att SKV har åberopat GML 6 kap. 7 § som en särskild *momskommissionsregel* till nackdel för företag, är den ovan nämnda handeln med begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter. Regler om vinstmarginalbeskattning (VMB) avseende sådan handel återfanns i GML 9 a kap. och finns numera, som nämns ovan, i ML 20 kap. (Särskild ordning för begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter).[62] Reglerna om den särskilda ordningen har sin motsvarighet i artiklarna 311–343 i mervärdesskattedirektivet.

När det gäller betydelsen av att ML – till skillnad från vad i vart fall SKV (och EBM) anförde beträffande GML 6 kap. 7 § som en särskild *momskommissionsregel* – inte längre kan anses utvidga vad som avses med kommissionshandel till att gälla ombud som är *jämförliga* med, det vill säga liknar, kommissionärer, återkommer jag i förstone kort till vad jag anförde i avsnitt 6 i Forssén 2024a beträffande VMB avseende handel med begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter.[63]

Om SKV kan driva igenom att försäljningar som en återförsäljare gör av begagnade varor, konstverk, samlarföremål eller antikviteter inte uppfyller kriterierna för VMB, blir konsekvensen beträffande beskattningsunderlaget följande. Då ska återförsäljaren ta ut moms på hela försäljningspriset till kund enligt allmänna momsbestämmelser, i stället för att beskattningsunderlag anses utgöra själva vinstmarginalen vid vidareförsäljningen till kund enligt VMB-reglerna. Numera kan dock SKV enligt min mening inte åberopa att någon särskild *momskommissionsregel* existerar i ML, för att hindra återförsäljaren från att anföra agentförhållande som ett alternativ till VMB eller kommissionshandel som jämställs med egenförsäljning.

Enligt min uppfattning kan sålunda mellanmannen såsom förmedlare numera åberopa att vanligt agentförhållande råder som ett alternativ till VMB eller kommission

[61] Se även Björn Forssén, Momsreformen 1 juli 2023 – fokus på särskilda ordningar för moms. Tidningen Balans fördjupning 2023, s. 1–11 (publicerad 2023-11-16 på www.tidningenbalans.se). (Forssén 2023c). Forssén 2023c är tillgänglig även på www.forssen.com.

[62] Jämför avsnitt 1.

[63] Ang. särskilda ordningar om VMB för handel med begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter: se ML 20 kap. (tidigare GML 9 a kap.) och artiklarna 311–343 i mervärdesskattedirektivet.

som jämställs med egenförsäljning i momshänseende, och att beskattningsunderlaget är förmedlingsprovisionen. Därmed blir beskattningsunderlaget lika med provisionen. Den utgör samma belopp som om VMB skulle godkännas av SKV, i stället för att SKV driver igenom att beskattningsunderlaget ska anses utgöra hela försäljningspriset som erhålls från kund. Jag anser således att SKV numera inte kan underkänna ett alternativt yrkande om att vanligt agentförhållande råder, eftersom ML inte innehåller någon *momskommissionsregel* som i momshänseende utvidgar kommissionshandeln till att gälla även ombud som enbart liknar kommissionärer i civilrättslig mening. På samma sätt som finska Skatteförvaltningen anför enligt vad jag redogör för ovan måste SKV (och EBM) enligt min mening numera göra en bedömning där ett vanligt agentförhållande ställs mot vad som avses med kommissionshandel utan någon utvidgning till att sådan handel ska anses omfatta också ombud som är *jämförliga* med kommissionärer.

I avsnitt 6 i Forssén 2024a anförde jag också att SKV:s uppfattning om GML 6 kap. 7 § som en särskild *momskommissionsregel* blev desto märkligare, när SKV, med åberopande av den regeln, anförde att mellanmannen skulle anses ha gjort ett förvärv momsmässigt sett från en huvudman i ett annat EU-land än Sverige, trots att mellanmannen inte ansågs ha någon skyldighet att ta med varorna i fråga i en varulagerinventering enligt 1955 års lag därom.[64] SKV hävdade då att kommission kunde anses föreligga, i stället för att mellanmannen betraktades som en vanlig agent, bara för att det i fakturan från mellanman till kund inte gick att fullständigt identifiera en huvudman. SKV hävdade i sådana fall att mellanmannen agerade ”i eget namn” och att GML 6 kap. 7 § därmed tog över som just en särskild *momskommissionsregel* framför vad som anfördes om att ett vanligt agentförhållande förelåg mellan ett ombud (mellanmannen) och dennes huvudman. På så sätt skulle mellanmannen anses ha gjort fingerat förvärv av vara från en handlare i ett annat EU-land än Sverige.

Problematiken i fråga gällde exempelvis huruvida beskattningsbara återförsäljare i Sverige hade rätt att tillämpa VMB vid förvärv av begagnade bilar från bilhandlare i andra medlemsstater inom EU. För att få tillämpa VMB på sin vidareförsäljning i Sverige krävs i sådana fall att VMB har tillämpats enligt det andra EU-landets regler på den försäljning där som motsvarar återförsäljarens förvärv. Enligt HFD:s mål RÅ 2009 ref. 40 I och II var den svenska återförsäljaren därför skyldig att närmare undersöka om förutsättningarna för att tillämpa VMB var uppfyllda för bilhandlaren i den andra inblandade EU-staten. Om omständigheterna inte var sådana att det gick att konstatera att en bilhandlare i till exempel Tyskland hade tillämpat VMB, och den svenska återförsäljaren inte hade vidtagit åtgärder för att försäkra sig om att så var fallet, ansåg HFD att den svenska återförsäljaren inte hade rätt att tillämpa VMB på sin vidareförsäljning. Denne skulle i stället tillämpa allmänna momsbestämmelser såsom

[64] Jämför lag (1955:257) om inventering av varulager för inkomstbeskattningen. Jämför även Forssén 2019a, avsnitt 12 201 031.

en vanlig egenförsäljare, och därmed ta ut moms på hela försäljningspriset till kund.

Det beskrivna synsättet på GML 6 kap. 7 § hos SKV, EBM och HFD har lett till konkurser för återförsäljare av exempelvis begagnade bilar, eftersom de inte kunde debitera momshöjningen i efterhand till sina kunder och vad värre är så ledde synsättet ibland till straffrättsliga konsekvenser för dem. Att ett fingerat förvärv av vara kunde anses ha gjorts av återförsäljaren från huvudmannen, med stöd av GML 6 kap. 7 § som en särskild *momskommissionsregel*, har således inneburit en stor rättsosäkerhet. Jag upprepar därför av rättssäkerhetsmässiga skäl min uppfattning att det numera krävs att ett civilrättsligt kommissionsavtal föreligger, för att en mellanman ska jämställas momsmässigt med en egenförsäljare beträffande handel med exempelvis begagnade varor. Det innebär enligt min uppfattning att förutsebarheten i beslut från SKV bör öka och leda till en mer rättssäker tillämpning av ML, om SKV accepterar att det i vart fall numera får anses klarlagt att den svenska mervärdesskattelagstiftningen inte medger att en mellanman kan anses *jämförlig* med en kommissionär på det sätt som SKV har anfört beträffande GML 6 kap. 7 § respektive första stycket i punkt 3 av anvisningarna till 2 § i 1968 års mervärdesskattelag.

Att uttrycket ”i eget namn” inte har överförts från GML 6 kap. 7 § till ML 5 kap. 3 § andra stycket 3, samtidigt som det däri preciseras att fråga ska vara om ”ett kommissionsavtal om köp eller försäljning”, innebär enligt min mening att en korrekt implementering av artikel 14.2 c i mervärdesskattedirektivet numera föreligger i den svenska mervärdesskattelagstiftningen, vilket jag sålunda får upprepa utgör ett stort plus med momsreformen 2023. På samma sätt som jag enligt ovan uppfattar finska Skatteförvaltningen angående FML 19 § respektive DML § 4 Stk. 3 1) gäller det enligt ML 5 kap. 3 § andra stycket 3 att avgöra om en mellanman är agent eller kommissionär. Något tredje alternativ som öppnar för att fråga skulle kunna vara om ombud som är *jämförliga* med kommissionärer finns enligt min mening inte i den svenska mervärdesskattelagstiftningen – om detta överhuvudtaget har varit fallet. Däremot kan det, som jag anför ovan vid bedömningen av RÅ 2002 ref. 113,[65] även förekomma en särskild förmedlingstjänst som ombudet gör åt huvudmannen enligt allmänna momsbestämmelser.

Mervärdesskattedirektivet nämner, utan att definiera det, ”kommissionsavtal” i artikel 14.2 c, varför jag anför att civilrätten bör avgöra åtskillnaden mellan kommissionsavtal och vanliga agentavtal.[66] Jag anser således att vägledning bör hämtas för den bedömningen i kommissionslagen (2009:865), där 1 § anger att lagen avser försäljning och köp av lös egendom. Den avser således i och för sig inte tjänster, men 1 § innehåller begreppet ”i eget namn”, varför jag anser att kommissionslagen, tillsammans med lagen

[65] Se avsnitt 4.

[66] Se även Forssén 2019a, avsnitt 12 201 031.

(1991:351) om handelsagentur, där 1 § anger att en handelsagent tar upp anbud till huvudmannen eller sluter avtal i dennes namn, ger vägledning för åtskillnaden mellan å ena sidan kommissionsfall enligt ML 5 kap. 3 § andra stycket 3 och å andra sidan vanliga agentavtal, vilka omfattas av de allmänna bestämmelserna i ML. Ett problem med att söka vägledning i civilrätten för distinktionen mellan kommissionsavtal och vanliga agentavtal kunde jag konstatera redan i samband med att jag förberedde mitt föredrag om ”momskaruseller” på Svensk Juriststämma för över två decennier sedan.[67] Det var att författare inom civilrätten inte skriver något om moms.

Jag fann en kommentar från 1994 till lagen om handelsagentur av en advokat, Herbert Söderlund, som i och för sig nämnde mervärdesskatten,[68] men det enbart i ett avsnitt på ungefär en halv sida, ”Agenten och mervärdeskatten”, vilket inte gav någon vägledning för bestämningen av omfattningen av kommission i momshänseende.[69] Det som kunde ge någon liten vägledning för den bestämningen var en bok av professor Hugo Tiberg och Rolf Dotevall, som dåförtiden var docent och numera är professor, nämligen ”Mellanmansrätt”.[70] I avsnittet ”Handlande i eget namn” resonerar de båda om huruvida en mäklare, i stället för att betraktas som agent ”blir att se som kommissionär eller rentav egenhandlare”. De anför att i så fall *får inte huvudmannen i ett fullmaktsförhållande vara så okänd att han inte existerar vid avtalsslutet*. De menar att mäklaren inte ”i efterhand” ska kunna ”tillåtas […] leta fram en kanske insolvent medkontrahent och sedan undgå ansvar för att han som fullmäktig inte svarar för huvudmannens solvens!”.[71] Det hade varit intressant att veta om de båda författarna hade någon uppfattning om och i så fall hur distinktionen mellan å ena sidan agent och å andra sidan kommissionär eller egenförsäljare kunde vara avgörande på det sättet också i förhållande till mervärdesskattens begrepp för bestämningen av skattesubjektet. Emellertid nämner de båda inte mervärdesskatt i boken ”Mellanmansrätt”. Vid arbetet med min doktorsavhandling från 2013 om skatt- och redovisningsskyldighet för moms i enkla bolag och partrederier, som rörde den så kallade representantregeln

[67] Björn Forssén, Föredrag på Svensk Juriststämma 2001-11-14 (Stockholmsmässan i Älvsjö), Moms och omsättningsbegreppet. Karusellen hos skatte- och ekobrottsmyndigheten (SKM och EBM). Arrangör VJS. Föreläsningspromemorian finns tillgänglig på https://www.forssen.com/forskning/f10/f13/. (Forssén 2001).

[68] Herbert Söderlund, Agenträtt Kommentar till lagen om handelsagentur m.m. Publica, Stockholm 1994. (Söderlund 1994).

[69] Se Söderlund 1994, s. 164.

[70] Hugo Tiberg och Rolf Dotevall, Mellanmansrätt Nionde upplagan. Norstedts Juridik AB, Stockholm 1997 (Tryck: Norstedts Tryckeri AB, Stockholm 2000). (Tiberg och Dotevall 1997).

[71] Tiberg och Dotevall 1997, s. 90.

GML 6 kap. 2 § (och SFL 5 kap. 2 §),[72] kunde jag också konstatera att momsen inte berörs av författare inom civilrätten i det hänseendet. Professor Dotevall, som var ordförande i betygsnämnden, sade till mig efter disputationen att min avhandling – Forssén 2013 – sålunda blir som ett – i överförd bemärkelse – *kitt* mellan civilrätten och mervärdesskatterätten avseende enkla bolag.

I brist på vägledning från den civilrättsliga doktrinen tar jag fasta på att det i förarbetena till kommissionslagen anges att uppdragsgivarens – det vill säga huvudmannens – intresse av överlåtelsen till tredje man respektive köpet från tredje man bör avgöra frågan om parterna har träffat ett kommissionsavtal. Lagstiftaren anger – i likhet med finska Skatteförvaltningen (se ovan) – att frågeställningen avgörs genom ”en helhetsbedömning av parternas avtal, vilket är svårt att försöka reglera närmare i lagen”.[73] Enligt min mening har det således inte varit förenligt med EU-rätten på området, att SKV hävdade att GML 6 kap. 7 § respektive första stycket i punkt 3 av anvisningarna till 2 § i 1968 års mervärdesskattelag inte bara omfattade kommissionärsförhållanden, utan dessutom även ombud som är *jämförliga* med kommissionärer, varvid fakturans utseende skulle ha varit avgörande därvidlag.

Numera får det anses klarlagt enligt min mening att om det inte finns ett skriftligt avtal eller andra omständigheter till ledning för en helhetsbedömning av vad parterna har avtalat i förevarande hänseende, kan omständigheten huruvida en huvudman är fullständigt identifierbar i fakturan som mellanmannen utfärdar till kunden i och för sig utgöra ett indicium för bedömningen av om ett kommissionsavtal eller ett agentavtal föreligger i momshänseende. Emellertid är det enligt min uppfattning klarlagt genom ML 5 kap. 3 § andra stycket 3, att fakturans utseende inte i sig är avgörande för detta tolknings- och tillämpningsproblem. I stället anser jag att distinktionen mellan kommissionshandel och vanliga agentfall i momshänseende bör avgöras genom en helhetsbedömning av sådana exempel på kännetecken beträffande huruvida kommissionshandel enligt FML 19 § föreligger som finska Skatteförvaltningen tar upp i sin anvisning av 2023-01-01. Även omständigheter enligt SKV:s lista i ställningstagandet av 2020-09-25 på vad SKV anser utgör tecken på att förmedlaren framstår som köparens motpart bör beaktas för att avgöra om kommission föreligger, varvid jag noterar att exemplen i den listan och den som finska Skatteförvaltningen anför i stort

[72] Se Björn Forssén, Skatt- och betalningsskyldighet för moms i enkla bolag och partrederier. Örebro Studies in Law 4/2013 (Forssén 2013). Forssén 2013 är tillgänglig i databasen DiVA (www.diva-portal.org) och på www.forssen.com, under Böcker m.m. Jämför även Forssén 2024a, där jag i avsnitt 5.5, ”Moms i enkla bolag och partrederier”, kommenterar att de regler i GML vilka framför allt är av intresse därvidlag, dvs. 6 kap. 2 § resp. 7 kap. 1 § tredje stycket 9, har sina motsvarigheter i ML 4 kap. 16 § resp. 9 kap. 16 §, varvid jag anför att vissa frågor som jag tog upp i Forssén 2013 om enkla bolag och moms kvarstår också efter momsreformen 2023.

[73] Prop. 2008/09:88 (Ny kommissionslag), s. 56. Jämför även Forssén 2019a, avsnitt 12 201 031.

sett är desamma. Vad som enligt min uppfattning framför allt får anses klarlagt genom momsreformen 2023 är att frågan om mellanmannen uppbär likviden från kunden *och* underlåter att i fakturan till denne ange huvudmannens identitet numera inte i sig avgör om mellanmannen ska anses ha karaktären av kommissionär, oavsett om fråga är om förmedling av varor eller av tjänster. Det är i linje med vad jag också anför ovan angående finska Skatteförvaltningens uppfattning i dess anvisning daterad 1.1.2023 för dess bedömning av om kommissionshandel föreligger.[74]

8 Frågan om resningsärenden kan aktualiseras i skattemål och skattebrottmål om de båda huvudfallen av en särskild momskommissionsregel kan ifrågasättas

Beträffande frågan om en särskild *momskommissionsregel* har förekommit i svensk mervärdesskatterätt saknas vägledande avgöranden i HFD eller i högsta domstolen. Det finns således inget stöd i gällande rätt för att bedöma frågan om första stycket i punkt 3 av anvisningarna till 2 § i 1968 års mervärdesskattelag eller sedermera GML 6 kap. 7 § i sig kunde anses utvidga vem som i momshänseende är en kommissionär till att även gälla ombud *jämförliga* med kommissionärer. I det i avsnitten 4 och 7 nämnda avgörandet i HFD, RÅ 2002 ref. 113, tas den frågeställningen inte upp som en särskild tolknings- och tillämpningsfråga på temat gällande rätt. Att SKV har åberopat förarbetena till stöd för att reglerna skulle utgöra sådana *gummiregler* i förhållande till civilrätten och mervärdesskattedirektivet har således inte prövats i HFD. Lagstiftning ska inte ske i förarbeten, varför SKV:s och EBM:s ståndpunkter om att det förekom en särskild *momskommissionsregel* av nämnda innebörd i äldre svensk mervärdesskatterätt, vilken åberopades av dem i ärenden och mål avseende till exempel sådana typfall som de båda vilka jag kallar för huvudfallen i denna artikel, stred därmed mot legalitetsprincipen för beskattningsåtgärder respektive straff enligt RF 8 kap. 2 § första stycket 2 respektive 1 kap. 1 § brottsbalken (1962:700, här förkortad BrB).

Min erfarenhet är att ärenden och mål om mervärdesskattebedrägerier genom karusellhandel vid tiden för mitt föredrag på Svensk Juriststämma 2001 – Forssén 2001 – innebar att SKV och EBM lade ned avsevärda insatser på att bedöma detaljer såsom huruvida ett så kallat gemenskapsinternt varuförvärv – numera unionsinternt varuförvärv – förelåg i det aktuella ärendet och målet. Numera dras enligt min uppfattning alltför många subjekt in i ärenden och mål om karusellhandel, varvid det räcker med att en handlare har elektroniska produkter i sitt sortiment. Detta trots vad jag anför ovan från generaladvokatens förslag till avgörande i EU-domstolens förenade mål C-131/13, C-163/13 och C-164/13 (Schoenimport ”Italmoda” Mariano Previti) angående att även om bedragare ofta föredrar varor som datorer eller mobiltelefoner,

[74] Se avsnitt 3.

eftersom de har ett högt värde per enhet och är lätta att transportera, kan det förekomma att vanliga företag utnyttjas med eller utan deras vetskap. Generaladvokaten anför att de kan dras in i transaktionskedjor där sådant förekommer, och att ”vissa näringsidkare i leveranskedjan” till och med kan vara ”ovetande om att de deltar i ett bedrägeri och handla i god tro”. Det är enligt generaladvokaten ”endast den försvunna näringsidkaren som, genom att inte betala den skatt han eller hon är skyldig, begår ett bedrägeri i egentlig mening”. Generaladvokaten medger också att mervärdesskattesystemet är tämligen komplext.[75]

Generaladvokatens synpunkter på ”momskarusellerna” visar enligt min mening att SKV och EBM under åren efter mitt föredrag år 2001 har kommit att driva ärenden och mål om sådana fall utan att de båda förvaltningsmyndigheterna till fullo beaktar principerna enligt RF 1 kap. 9 § om allas likhet inför lagen samt saklighet och opartiskhet. Detta eftersom det enligt vad jag – i egenskap av advokat – har kunnat iaktta numera är tillräckligt, för att en handlare ska dras in som misstänkt i ett ärende om påstått mervärdesskattebedrägeri av karuselltyp, att denne har handlat med elektroniska produkter, såsom datorer eller mobiltelefoner. Ofta finns det inte ens en ordentlig förstudie från SKV:s sida i den skatterevision från SKV som normalt inleder förevarande slags utredningar från SKV:s och EBM:s sida. Enligt min uppfattning visar detta på ett alltför generellt urval av företag att utreda. Jag erinrar därvidlag om att en skatterevision anses utgöra något av det mest ingripande som staten kan företa mot en enskild, det vill säga som i ifrågavarande ärenden mot en företagare. Det i sig gör enligt min mening den beskrivna generaliseringen från SKV:s och EBM:s sida anmärkningsvärd, varför det kan ifrågasättas huruvida utredningarna kan anses uppfylla de grundlagsfästa kraven på saklighet och opartiskhet. Det faktum att frågan om vilka beskattningsunderlag för moms som bör efterforskas också åsidosätts av SKV gör att utredningarna om karusellhandel från SKV:s och EBM:s sida även sker utan beaktande av den tillika grundlagsfästa principen om allas likhet inför lagen, varvid jag får anföra följande.

När SKV hävdar att redovisningen av moms i ett företag innehåller oriktiga uppgifter, visar en jämförelse med fall angående huruvida en återförsäljare i Sverige har rätt att tillämpa VMB att utredningarna och målen i fall av påstådd karusellhandel behandlas alltför generellt angående vad som är den grundläggande beskattningsfrågan. Jag anger ovan att HFD i RÅ 2009 ref. 40 I och II ansåg att om en bilhandlare i Sverige inte hade vidtagit åtgärder för att försäkra sig om att exempelvis en säljare i Tyskland av en aktuell begagnad bil hade tillämpat VMB kunde den svenska bilhandlaren inte tillämpa VMB på sin vidareförsäljning av bilen i Sverige. Det innebar att denne skulle tillämpa allmänna momsbestämmelser och därmed, i likhet med en

[75] Se avsnitt 6.

vanlig egenförsäljare, ta ut moms på hela försäljningspriset, i stället för att enbart ta ut moms på vinstmarginalen.[76] HFD anger i RÅ 2009 ref. 40 II det som kan diskvalificera VMB för den svenska bilhandlaren kan bestå i oklarheter angående huruvida den tyska handlaren vid sitt eget förvärv av bilen i fråga var berättigad att använda sig av VMB enligt tyska momslagen (*Umsatzsteuergesetz*). Om den tyska bilhandlaren hade stämplat eller påtecknat vissa av sina fakturor med ”§ 25a”, det vill säga att fråga var om ett unionsinternt varuförvärv i stället för ”*differenzbesteuerung*” – VMB på tyska – kunde SKV anföra att oklarheter förelåg angående den svenska bilhandlarens rätt att tillämpa VMB på sin vidareförsäljning.[77]

Det är således praktiskt möjligt för en företagare att bedöma vilka omständigheter som anses utgöra problemet enligt SKV med frågan om VMB kan tillämpas, och denne kan sålunda bemöta vad som anförs av SKV respektive EBM i ett skattemål respektive ett skattebrottmål. Mot bakgrund av de generaliserade angrepp som kan förekomma beträffande påstådda mervärdesskattebedrägerier av karuselltyp är det dock i praktiken mycket svårt för företagaren att bemöta vad SKV och EBM anför på temat karusellhandel.

Det som är särskilt problematiskt att bemöta för den enskilde – företagaren – är när SKV i skatterevisionen påstår att företagaren har varit i ond tro att denne har ingått i en transaktionskedja där mervärdesskattebedrägeri av karuselltyp förekommer, bara för att denne har handlat med elektroniska produkter, såsom datorer eller mobiltelefoner. Det innebär enligt min mening att SKV föregriper vad det skattebrottmål som EBM kan påbörja efter anmälan om misstanke om skattebrott eller grovt skattebrott enligt SBL 2 eller 4 § kommer att resultera i beträffande uppsåtsfrågan, vilken inte ens är SKV:s att bedöma. Genom det generella tillvägagångssättet som SKV använder i skatterevisionen, vilken kommer att utgöra ett centralt bevis i såväl skattemålet som skattebrottmålet, får frågan *hur* företagaren ska ha gått till väga för att genom momsredovisningen ha tillskansat sig pengar från svenska staten, varvid det kan vara fråga om att SKV hävdar att fråga är om att exempelvis delägare i ett aktiebolag ska ha ska tagit ut tiotals miljoner kronor från skattekontot med sitt bolag som ett brottsverktyg.

Min erfarenhet är att SKV i fall av *missing trader*[78] inte bara fattar beslut om att vägra ett företag avdrag för ingående moms, utan SKV ansöker också hos förvaltningsrätten om betalningssäkring mot företaget och, om det är ett aktiebolag, även mot dess delägare enligt SFL 46 kap. 5 § samt stämmer en eller flera av delägarna inför förvaltningsrätten för personligt betalningsansvar (företrädaransvar) enligt SFL 59 kap. 16 §. SKV framställer därigenom krav i dessa hänseenden mot delägare i bolaget

[76] Se avsnitt 7.

[77] Se Forssén 2024a, s. 66 och 67.

[78] Se avsnitt 6.

motsvarande hela ingående momsen avseende förvärv som SKV anför har skett från en *missing trader*. Den fråga som jag anser bör ställas i sådana utredningar är *hur* en eller flera av bolagets delägare ska anses ha – såsom SKV brukar uttrycka det – tillskansat sig pengarna från svenska staten, det vill säga hela den enligt SKV oriktiga ingående momsen i lämnad momsdeklaration. Framför allt bör så ske om det – vilket är vanligt numera – saknas kontanta affärer i bolaget, och det inte enbart finns ingående moms att redovisa utan även utgående moms och all redovisad moms därför inte resulterar i överskjutande ingående moms. Ett upplägg med ett felaktigt berikande av bolagets delägare borde nämligen i sådant fall visa sig genom att resultatet i bolaget minskats på grund av onormala löneutbetalningar eller utdelningar till delägarna eller genom rättade årsredovisningar. Utan att SKV kan besvara frågan *hur* detta ska anses ha gått till gör SKV anmälningar om misstanke om skattebrott redan efter det att SKV har upprättat ett förslag till beslut om att vägra bolaget avdrag för ingående moms.[79]

Genom att hantera ärenden och mål om karusellhandel på ett sådant tendentiöst sätt som nyss beskrivits kommer aldrig frågan upp huruvida statens förlust av momsintäkter står att söka i oredovisade beskattningsunderlag hos stora internationella företag. Det kan enligt min mening inte uteslutas från början av en utredning om karusellhandel att sådana företag borde ha redovisat moms till svenska staten i en vanlig momsdeklaration till SKV eller via en annan EU-stats skattemyndighet enligt regler om särskilda ordningar för mervärdesskatt för distansförsäljning av varor och tjänster. Det kan vara fallet om de tillhandahåller tjänster i Sverige bestående i licenser på upplåtelse av mjukvara såsom operativsystem i elektroniska produkter, till exempel datorer och mobiltelefoner.[80] I stället för att de undersöker om moms på royalty borde ha redovisats av ett stort internationellt företag uppfattar jag att SKV och EBM i utredningarna om karusellhandel enbart fokuserar på små och medelstora svenska företag (familjeföretag och liknande), och hävdar att sådana ska ha använts som brottsverktyg. Genom att på ett sådant tendentiöst sätt underlåta att undersöka förekomsten av oredovisade beskattningsunderlag för moms hos stora internationella företag anser jag att SKV och EBM bryter mot principen om allas likhet inför lagen i RF 1 kap. 9 §.

Mot bakgrund av de brister i tillvägagångssätt som jag anför beträffande SKV:s och EBM:s utredningar av karusellhandel samt klarläggandet genom momsreformen 2023 av innebörd att ML inte innehåller någon sådan *gummiregel* som utsträcker kommissionsfallen i momshänseende till att gälla även ombud *jämförliga* med kommissionärer, anser jag att det finns anledning för företagare mot vilka domar i sådana fall har avkunnats till deras nackdel i skattemål respektive skattebrottmål att ansöka

[79] Se Forssén 2024c, avsnitt 2. Där tar jag upp frågan *hur* ett aktiebolag ska anses ha använts som ett brottsverktyg i nu ifrågavarande fall.

[80] Se avsnitt 6.

om resning. Enligt min uppfattning innebär de alltför generella antagandena från SKV och EBM i karusellhandelmålen, och det faktum att ML inte utvidgar vad som avses med kommissionshandel på ett sådant sätt som har hävdats från SKV:s och EBM:s sida, att resning bör beviljas i karusellhandelsmål.

Enligt min mening innebär nämnda omständigheter i skattemål respektive skattebrottmål om karusellhandel att grund för resning föreligger, eftersom bristerna i utredningarna från SKV:s sida är så pass avgörande för utgången av den rättsliga prövningen att de utgör *synnerliga skäl* för att pröva saken på nytt i själva skattemålet, enligt FPL 37 b §. Genom att EBM baserar sin utredning på resultatet av SKV:s skatterevision föreligger grund för resning också i skattebrottmål, där någon i fall av ifrågavarande slag har dömts för skattebrott enligt SBL, eftersom *rättstillämpning som ligger till grund för domen* i ett sådant mål därigenom *uppenbart strider mot lag* enligt 58 kap. 1 § första stycket 4 rättegångsbalken (1942:740, här förkortad RB). Det finns inte något stöd i reglerna om revision i SFL 41 kap. för att SKV ska kunna bedriva skatterevision på det beskrivna tendentiösa sättet, utan SKV ska kunna fatta beslut om beskattning utifrån resultatet av skatterevisionen. Eftersom en skatterevision är något av det mest ingripande som staten kan företa mot en företagare, strider SKV:s tendentiösa tillämpning av reglerna i fråga, av innebörd att SKV påbörjar revisionen utifrån ett antagande om att mervärdesskattebedrägeri har förekommit i företaget bara för att det handlar med elektroniska produkter, mot proportionalitetsprincipen i SFL 2 kap. 5 §.[81] Tillvägagångssättet strider uppenbart mot lagstiftningen om beskattningsförfarandet i SFL, varvid jag hänvisar till 2 kap. 5 § som har följande lydelse: ”Av proportionalitetsprincipen följer att beslut enligt denna lag får fattas bara om skälen för beslutet uppväger det intrång eller men i övrigt som beslutet innebär för den som beslutet gäller eller för något annat motstående intresse.”

9 Avslutande synpunkter

Den centrala frågan i denna artikel gäller huruvida svensk mervärdesskatterätt har innehållit vad jag kallar för en gummiregel, som innebar att begreppet kommissionär utvidgades till att omfatta även *jämförliga ombud*. Följden av detta var att mellanmannen betraktades som en vanlig egenförsäljare enligt de allmänna momsbestämmelserna. Dennes beskattningsunderlag för moms ansågs utgöra hela försäljningspriset till kund. SKV har anfört att en sådan särskild *momskommissionsregel* fanns i den svenska mervärdesskattelagstiftningen enligt äldre svensk mervärdesskatterätt, nämligen i

[81] Jämför prop. 2010/11:165 (Skatteförfarandet) Del 1, s. 301, där lagstiftaren, inför att SFL infördes den 1 januari 2012, noterade att proportionalitetsprincipen är en hävdvunnen princip i svensk rätt som gäller som en allmän rättsgrundsats inom förvaltningsrätten. Lagstiftaren anförde på s. 303 i propositionen, att SFL skulle innehålla en bestämmelse om att proportionalitetsprincipen gäller, varför principen kodifierades för beskattningsförfarandet genom SFL 2 kap. 5 §.

GML 6 kap. 7 § och i dess föregångare, första stycket i punkt 3 av anvisningarna till 2 § i 1968 års mervärdesskattelag. Utifrån SKV:s ställningstagande av 2020-09-25, med tillägget av 2023-05-31 inför införandet av ML, är det oklart om SKV alltjämt anser detta efter det att ML ersatte GML.[82]

Jag konkluderar dock att det får anses klarlagt genom momsreformen 2023 att det inte längre finns en sådan specialregel i momshänseende. Om en sådan särskild *momskommissionsregel* över huvud taget kan anses ha förekommit i svensk mervärdesskatterätt, innebär den ändring av vad som anses som kommission i momshänseende genom införandet av ML 5 kap. 3 § andra stycket 3 att gällande rätt har ändrats i förevarande hänseende. Med andra ord finns det inte längre någon gummiregel som skulle medföra att en vanlig agent kan anses som skattskyldig (numera betalningsskyldig) för hela försäljningspriset på en vara eller en tjänst till kund, i stället för enbart avseende provisionen som vederbörande uppbär från huvudmannen, bara för att agenten (mellanmannen) uppbär likviden från kunden, och det inte går att identifiera huvudmannen i fakturan som agenten utfärdar till kunden.[83] Numera krävs det enligt min uppfattning att ett civilrättsligt kommissionsavtal föreligger, för att en mellanman ska jämställas momsmässigt med en egenförsäljare.[84]

Ändringen genom ML 5 kap. 3 § andra stycket 3 av vad som anses som kommission i momshänseende visar enligt min mening i sig att SKV:s och EBM:s uppfattning om omfattningen av GML 6 kap. 7 § och av föregångaren i första stycket i punkt 3 av anvisningarna till 2 § i 1968 års mervärdesskattelag uppenbart stred mot lag. Detta eftersom rättstillämpningen därmed baserades på förarbetena, och inte på mervärdesskattelagen med den materiella beskattningsregeln, vilket stred mot den grundlagsfästa legalitetsprincipen för beskattningsåtgärder.[85] I enlighet med vad jag anför i avsnitt 8 bör detta beaktas vid resningsansökningar avseende skattemål och skattebrottmål avseende exempelvis karusellhandelsmål respektive mål angående huruvida VMB var tillämpligt till exempel avseende en försäljning av en begagnad bil. Jag erinrar i detta hänseende också om generaladvokatens uppfattning i sitt förslag till avgörande i EU-domstolens förenade mål C-131/13, C-163/13 och C-164/13 av innebörd att mervärdesskattesystemet är tämligen komplext.[86] Det anser jag ger särskilt belägg för att det rättssäkerhetsmässiga kravet på förutsebarhet i beslut inte kan anses ha varit tillräckligt tillgodosett i den enskildes intresse, innan det genom momsreformen 2023

[82] Se avsnitten 2 och 3.

[83] Se avsnitten 2, 3 och 7.

[84] Se avsnitt 7.

[85] Jämför avsnitt 2 angående principen ingen skatt utan lag (*nullum tributumj sine lege*), vilken kommer till uttryck genom legalitetsprincipen för beskattningsåtgärder enligt RF 8 kap. 2 § första stycket 2.

[86] Se avsnitt 6.

blev klarlagt att kommissionsfallen i momshänseende inte utsträcks till att gälla även ombud *jämförliga* med kommissionärer.

För övrigt beläggs enligt min mening kopplingen mellan en fråga om resning angående ett skattebrottmål och ett skattemål, där *momskommissionsregeln* har avgjort mervärdesbeskattningsfrågan till den enskildes nackdel i karusellhandelsmål eller mål om tillämpningen av VMB, av vad lagstiftaren anförde i samband med reformen av SBL den 1 juli 1996. Den reformen innebar att uttrycket skattebedrägeri ändrades till skattebrott och att brottet i fråga konstruerades som ett farebrott i stället för ett effektbrott, och lagstiftaren angav att vad som är en oriktig uppgift måste avgöras med ledning av bestämmelserna i den skatteförfattning som i det enskilda fallet reglerar skattskyldigheten och att ”detta samband mellan skattebrottmålet och själva skattefrågan kan givetvis inte brytas”.[87] Sålunda innebär enligt min mening krav på rättssäkerhet för den enskilde och dennes rätt till en rättvis rättegång enligt artikel 6.1 i Den Europeiska Konventionen om de mänskliga rättigheterna att det sambandet inte heller får brytas vid bedömningen av om grund för resning föreligger.

I övrigt får jag återupprepa vad jag har anfört beträffande en bristande registreringskontroll från SKV:s sida, när det gäller vilka subjekt som släpps in i momssystemet. Tidigare har jag nämnt att EU-kommissionen redan dåförtiden hade frångått inställningen att så många företag som möjligt borde omfattas av momssystemet för att i stället förorda återhållsamhet med registreringar till moms, så att registreringskontroll och uppbördsfrågor skulle komma att prioriteras.[88] SKV borde således sätta fokus på registreringskontrollen när det gäller momsen, vilket jag har anfört tidigare. [89] Jag noterar i sammanhanget att det i förarbetena till reformen Det nya Skatteverket, som genomfördes den 1 januari 2004, genom lag (2003:642) med anledning av inrättande av Skatteverket, emellertid inte nämndes något om momsregistrering.[90] Genom en effektivare registreringskontroll för momsen borde enligt min uppfattning SKV – och därmed även EBM – kunna göra ett mera fokuserat urval av utredningsvärda objekt

[87] Prop. 1995/96:170 (Översyn av skattebrottslagen), s. 91.

[88] Se Forssén 2013, s. 76, där jag hänvisar jag till avsnitt 5.4.1 (Översyn av uppbörden av mervärdesskatt) i EU-kommissionens grönbok KOM(2010) 695 slutlig och EU-kommissionens uppföljning till grönboken, *COM(2011) 851 final*, s. 6.

[89] Detta har jag anfört i Forssén 2013 och upprepade i Forssén 2023a, avsnitt 8.2, Forssén 2023b, avsnitt 5 och Forssén 2024c, avsnitt 7. Dessutom berörde jag detta i en artikel i Dagens Juridik. Se Björn Forssén, Rätt resurs på rätt ställe minskar momsbedrägerierna, Dagens Juridik (Debatt), publicerad 2021-05-05, på www.dagensjuridik.se. (Forssén 2021). De fyra artiklarna, Forssén 2023a, Forssén 2023b, Forssén 2024c och Forssén 2021, återges också i Forssén 2024d, där de i den ordningen anges i kapitlen IV., II. och VI. samt i BILAGA 3. Ytterligare några av de av mina artiklar vilka jag hänvisar till i förevarande artikel återges i Forssén 2024d, nämligen: Forssén 2022, i kapitel I.; och Forssén 2024b, i BILAGA 5.

[90] Se Skatteutskottets betänkande 2003/04:SkU2 [Det nya Skatteverket (prop. 2002/03:99, delvis)], Regeringens proposition 2002/03:99 (Det nya Skatteverket) och departementspromemorian Ds 2002:15 (Det nya Riksskatteverket). Jämför även Forssén 2021 eller Forssén 2024d, BILAGA 3.

beträffande exempelvis fall av karusellhandel eller VMB-frågor, och därmed frångå det tendentiösa tillvägagångssätt för utredning och processer som jag tar upp i denna artikel och som riskerar att urholka rättssäkerheten för företagare. I stället för att skatterevisorer ska försöka åtgärda en flod av problem med att staten förlorar momsintäkter kan en effektivisering av den funktion som jag kallar för grindvakten minska dessa till rännilar att utreda, varigenom sådana generaliseringar vid genomförandet av utredningarna hos SKV och EBM som jag tar upp i denna artikel kan lämnas därhän. Detta kräver en ordentlig utredning från lagstiftaren eftersom det knappast kan förväntas att situationen åtgärdas genom domstolarna – så långt sträcker sig bevisligen inte principen *jura novit curia* (domstolen känner till rätten) i Sverige beträffande mervärdesskatterätten.

En annan rättssäkerhetssäkerhetsmässig frågeställning än de resningsärenden som förvaltningsdomstolarna och de allmänna domstolarna kan få anledning att bedöma enligt vad jag anför i avsnitt 8 och ovan i detta avsnitt gäller slutligen en bestämmelse i BrB:s promulgationslag, nämligen 5 § andra stycket andra meningen.[91] Av den bestämmelsen i BrP följer att om annan lag gäller ”när dom meddelas, skall den lagen tillämpas, om den leder till frihet från straff eller till lindrigare straff” (med undantag för ”gärning som under viss tid varit straffbelagd på grund av då rådande särskilda förhållanden”). Oavsett om SKV – och EBM – skulle anses ha haft belägg för sin ståndpunkt om förekomsten av en särskild *momskommissionsregel* i äldre svensk mervärdesskatterätt, har ändock momsreformen 2023 inneburit att en sådan inte gäller numera, enligt ML 5 kap. 3 § andra stycket 3 och 27 §.[92] Utifrån denna konklusion anser jag att om EBM i en utredning som avser tiden före den 1 juli 2023 har anfört GML 6 kap. 7 § som en *gummiregel* avseende vad som menas med kommission, kan de allmänna domstolarna inte avkunna dom mot den enskilde i sådant mål den 1 juli 2023 eller senare för skattebrott eller grovt skattebrott enligt SBL 2 eller 4 §. Frågan som ställer sig angående de allmänna domstolarna är således huruvida de kommer att kunna hantera förändringen av gällande rätt i momshänseende i förevarande hänseende även beträffande den princip om straffrihet som uppställs i BrP 5 § andra stycket andra meningen.

[91] Jämför 5 § andra stycket andra meningen lag (1964:163) om införande av brottsbalken (här förkortad BrP).

[92] Se avsnitten 2 och 3.