

Skenfaktura med momsdebitering – konsekvenser för skatt och redovisning

I artikeln redogör advokat Björn Forssén för konsekvenserna för såväl utfärdare som mottagare av skenfaktura med momsdebitering, det vill säga "oäkta moms".

När ett företag utfärdar en skenfaktura med ett belopp som felaktigt anges som mervärdesskatt får det konsekvenser för både skattskyldighet och redovisning. Även om momsen är att betrakta som oäkta föranleder den betalningsskyldighet för den som utfärdat fakturan. Om mottagaren av fakturan felaktigt redovisar den oäkta momsen som ingående moms kan det innebära att mottagaren gör sig skyldig till skattebrott och även bokföringsbrott. Författaren noterar även att utfärdaren av fakturan kan vara skyldig att nämna den oäkta momsen i årsredovisningen, om beloppet är väsentligt.

Text: **Björn Forssén**

1. Inledning



ARTIKEL 203 I EU:s mervärdesskattedirektiv (2006/112/EG) anger att mervärdesskatt ska betalas av varje person som anger mervärdesskatten på en faktura. Regeln infördes den 1 januari 2008 i mervärdesskattelagen

(1994:200), ML, genom SFS 2007:1376.¹ Det föranledde införandet av 1 kap. 1 § tredje stycket och 2 e § i ML med konsekvensen att den som felaktigt har debiterat mervärdesskatt (moms) i en faktura är *betalningsskyldig* till staten för beloppet, trots att det inte utgör moms enligt ML. Ett sådant belopp, som jag benämner en oäkta moms, ska redovisas i den ordning som gäller för den skattskyldiges redovisning av utgående moms.² Om beloppet inte motsvaras av en leverans av vara eller ett tillhandahållande av tjänst, ska det redovisas för den redovisningsperiod då fakturan utfärdades.³ Betalningsskyldigheten till staten för den oäkta momsen kvarstår till den redovisningsperiod då företaget har utfärdat en kreditnota, om inte Skatteverket (SKV) efterger kravet på kreditnota på grund av särskilda skäl.⁴ Faktureringsreglerna i 11 kap. ML stipulerar inte någon tidsgräns för fakturas utfärdande,⁵ och sålunda inte heller för utfärdande av en kreditnota (dvs. kreditfaktura).

Det finns olika fall av oäkta moms enligt förarbetena till reformen 2008, där följande exempel på olika situationer av felaktigt debiterad moms i förevarande mening anges:

- en skattskyldig debiterar moms på en från skatteplikt undantagen vara eller tjänst;
- en skattskyldig debiterar moms på en betalning som inte utgör ersättning för en vara eller en tjänst;
- någon som inte är skattskyldig debiterar moms på en vara eller en tjänst;
- en skattskyldig debiterar moms med felaktig skattesats;
- en skattskyldig debiterar moms i en situation där förvärvaren är den som är skattskyldig för mervärdesskatten, s.k. omvänd skattskyldighet;
- en skattskyldig debiterar moms på undantagen omsättning av vara som transporteras till annat EU-land (gemenskapsintern – numera unionsintern – omsättning) eller på export av vara till tredje land;
- en person som inte är skattskyldig på grund av att han inte uppfyller kraven på yrkesmässig verksamhet – numera beskattningsbar person – har av misstag tagit ut moms på en transaktion; och
- en person ”begår skattebedrägeri genom att utställa fakturor med mervärdesskatt som inte motsvarar någon reell transaktion (skentransaktioner)”⁶

I denna artikel utgår jag från att ett företag utfärdar en faktura och felaktigt anger ett belopp däri som moms, eftersom fråga är om en skentransaktion, det vill säga det sistnämnda av fallen enligt ovan. Frågorna som

jag behandlar är vilka konsekvenser den felaktigt debiterade momsen kan medföra för företaget utöver betalningsskyldighet till staten för beloppet och för mottagaren av fakturan samt om, och i så fall hur, utfärdaren ska redovisa den oäkta momsen.

2. Konsekvenserna enligt ML av utfärdande av skenfaktura med oäkta moms

Av förarbetena till reformen 2008 framgår att lagstiftaren ansåg att det följde redan av 8 kap. 2 § första stycket ML att en felaktigt debiterad moms inte utgör ingående moms, eftersom beloppet som felaktigt betecknas som moms i mottagen skenfaktura inte utgör moms enligt ML, utan utgör vad jag kallar för en oäkta moms. Genom att betalningsskyldigheten för en sådan oäkta moms reglerades i en separat paragraf, 1 kap. 2 e § ML, underströk lagstiftaren att för den som felaktigt har debiterat momsen ska åtgärden inte leda till annat än en betalningsskyldighet.⁷

Utfärdandet av skenfakturan leder således till en betalningsskyldighet till staten för företaget som har utfärdat den avseende det däri som moms felaktigt betecknade beloppet. Eftersom det inte är fråga om skattskyldighet enligt ML för utfärdaren, uppfylls inte reciprocitetsprincipen för mottagaren, som därmed inte får dra beloppet såsom en ingående moms.⁸

3. Bokföring av oäkta moms i skenfaktura

I det i förevarande artikel tänkta exemplet är det inte fråga om att verkliga (reella) affärshändelser har förekommit, utan utfärdad faktura har upprättats för skens skull. Enligt huvudregeln i ML inträder redovisningsskyldighet när en affärshändelse, genom vilken skattskyldighet har inträtt, enligt god redovisningssed har bokförts eller borde ha bokförts,⁹ och skattskyldighet förutsätter enligt huvudregeln i 1 kap. 1 § första stycket 1 ML att en omsättning av en skattepliktig vara eller tjänst har företagits inom landet av en beskattningsbar person, det vill säga i princip av en företagare. Enligt huvudregeln om faktureringskyldighet i ML ska varje beskattningsbar person säkerställa att faktura utfärdas av den beskattningsbara personen själv (eller i dennes namn och för dennes räkning av köparen eller en tredje person), för omsättning av varor eller tjänster som görs till en annan beskattningsbar person,¹⁰ det vill säga även om skattskyldighet enligt ML inte uppkommer. Reglerna om faktureringskyldighet i ML utgör speciallagstiftning i förhållande till bokföringslagen (1999:1078), BFL, som allmän lagstiftning om redovisningsskyldighet för en bokföringskyldig avseende dennes affärshändelser. Av de allmänna bestämmelserna om definitioner

av vissa begrepp i årsredovisningslagen (1995:1554), ÅRL, framgår i 1 kap. 3 § första stycket 3 att med nettoomsättning avses i ÅRL: intäkter från sålda varor och utförda tjänster som ingår i företagets normala verksamhet med avdrag för lämnade rabatter, *mervärdesskatt och annan skatt som är direkt knuten till omsättningen*. Sammantaget är sålunda min bedömning att utan en underliggande affärshändelse uppkommer ingen omsättning enligt ML, och således varken någon skattskyldighet, redovisningsskyldighet eller faktureringskyldighet enligt ML.

Enligt 1 kap. 2 § första stycket 7 BFL betyder affärshändelse ”alla förändringar i storleken och sammansättningen av ett företags förmögenhet som beror på företagets ekonomiska relationer med omvärlden, såsom in- och utbetalningar, uppkomma fordringar och skulder samt egna tillskott till och uttag ur verksamheten av pengar, varor eller annat”. En skenfaktura ska enligt min mening inte redovisas i den löpande bokföringen, eftersom den inte motsvaras av någon affärshändelse som påverkar rörelsens *förlopp* eller *ekonomiska resultat*. Emellertid är företaget som har utfärdat fakturan betalningsskyldigt till staten för den oäkta momsen som anges däri. Frågan är hur det beloppet ska redovisas (förutom i en särskild skattedeklaration).

Enligt 3 kap. 1 § ÅRL ska balansräkningen i sammandrag redovisa företagets samtliga tillgångar, avsättningar och skulder samt eget kapital på balansdagen. Eftersom den oäkta momsen i fråga inte utgör skatt, ska den inte redovisas som någon skatteskuld i balansräkningen eller som uppskjuten skatt i en not i årsredovisningen.¹¹ Den utgör inte heller någon ansvarsförbindelse eller något åtagande som omfattas av reglerna i ÅRL om redovisning av poster inom linjen. Även om ett åtagande inte utgör en inom linjen-post, kan det dock vara lämpligt att det omnämns i en not eller i förvaltningsberättelsen.¹²

Jag anser att ett företag som har utfärdat en skenfaktura med en oäkta moms däri är skyldig att redovisa beloppet i fråga i en not i årsredovisningen, om det är viktigt för bedömningen av rörelsens *ställning*, vilket jag anser att det är – i vart fall beträffande icke oväsentliga dylika belopp – på grund av att betalningsskyldigheten till staten påverkar likviditeten i företaget och försiktighetsprincipen innebär att företaget inte får övervärderas i redovisningen. I 5 kap. ÅRL anges vad som ska upptas i noter i årsredovisningen. Beträffande kravet på noter för mindre och större företag är enligt min mening vad som anges beträffande så kallade eventalförpliktelser i 5 kap. 15 § ÅRL av intresse i förevarande sammanhang. Där anges att om ett företag har garantiåtaganden, ekonomiska åtaganden eller eventuella förpliktelser som inte tas upp i balansräkningen (eventalförpliktelser),

ska det upplysa om summan av dessa. Oavsett om oäkta moms har betalats eller inte till staten, kvarstår *betalningsskyldigheten* enbart tills en kreditnota har utfärdats av företaget, varför jag anser att den utgör en eventalförpliktelse. Beloppet ska inte redovisas i den löpande bokföringen,¹³ men jag anser att en kvarstående betalningsskyldighet bör omnämnas i en not i företagets årsredovisning.

4. Straffrättsliga konsekvenser kring oäkta moms i skenfaktura

Skattebrottslagen (1971:69), SBL, ändrades den 1 juli 1996, genom SFS 1996:658, så att effektbrottet skattebedrägeri numera utgör ett farebrott, benämnt skattebrott. Det innebär att brottmålen kan avgöras utan avvaktan på lagakraftvunna avgöranden i skattedomstolarna. Emellertid måste – oavsett konstruktionen i övrigt av brottet – alltså vad som är oriktig uppgift avgöras med ledning av skattereglerna, så att det sambandet mellan skattebrottsmålet och beskattningsfrågan inte bryts.¹⁴ Skattebrottet beskrivs enligt följande i 2 § SBL:

”Den som på annat sätt än muntligen uppsåtligen lämnar oriktig uppgift till myndighet eller underlåter att till myndighet lämna deklARATION, kontrolluppgift eller annan föreskriven uppgift och därigenom ger upphov till fara för att skatt undandras det allmänna eller felaktigt tillgodoräknas eller återbetalas till honom själv eller annan döms för *skattebrott* till fängelse i högst två år.”

Fråga ska således vara om att en *oriktig uppgift* skriftligen lämnas *uppsåtligen* i en deklARATION etc. och att *fara* uppkommer för att *skatt* undandras staten eller felaktigt tillgodoräknas eller återbetalas till deklARANTEN etc. Skattebrottet avser därmed

felaktig eller utebliven redovisning av skatt, det vill säga det utgör ett redovisningsbrott, varför något betalbrott inte finns i sig beträffande skattekontosystemet, som infördes den 1 november 1997, varvid det så kallade uppbördsbrottet avskaffades avseende obetalda källskatteavdrag.¹⁵

Om ett företag, exempelvis en fysisk person (enskild firma) eller en juridisk person såsom ett aktiebolag, har utfärdat en faktura vari ett belopp felaktigt anges som moms, ska beloppet såsom en oäkta moms redovisas i en särskild skattedeKLARATION (26 kap. 7 § SFL) och inte såsom för en verklig moms i en mervärdesskattedeKLARATION (26 kap. 21 § SFL). Att det som moms felaktigt betecknade beloppet inte är mervärdesskatt enligt ML får anses innebära att utfärdaren av fakturan inte har begått brott avseende *skatt*, det vill säga skattebrott enligt 2 § SBL. För det skulle krävas ett förtydligande i SBL av innebörd att med *skatt* avses även belopp som felaktigt betecknats som mervärdesskatt i en faktura. I 3 kap. 12 § SFL anges att det ”som sägs om mervärdesskatt” gäller även belopp som felaktigt har betecknats som mervärdesskatt i en faktura och att ”det som sägs om skattskyldig enligt mervärdesskattelagen gäller även den som är skyldig att betala sådant belopp”. Emellertid är det enligt 3 kap. 1 § första stycket första meningen SFL enbart fråga om användningen av vissa termer och uttryck i själva SFL. Ett sådant belopp som avses här får därmed betraktas som *skatt* endast när det gäller förfarandet för dess redovisning, inte materiellt sett enligt ML. Att bestämma vad som är *skatt* materiellt sett genom en förfarandemässig regel i SFL strider mot legalitetsprincipen för beskattningsåtgärder i 8 kap. 2 § första stycket 2 regeringsformen (1974:152). Sålunda bör en fysisk person som

”Även om en fysisk person som bedriver verksamhet under enskild firma eller som är företrädare för ett aktiebolag inte kan anses begå skattebrott för själva utfärdandet av skenfakturan med en oäkta moms, kan denne ådra sig ansvar för bokföringsbrott avseende årsredovisningen enligt 11 kap. 5 § första stycket BrB.”

bedriver verksamhet under enskild firma eller som är företrädare för ett aktiebolag, och som utfärdar en faktura med en oäkta moms, inte kunna anses begå skattebrott enligt 2 § SBL därigenom, eftersom en oriktig uppgift avseende *skatt* som ska redovisas i en mervärdesskattedeclaration (momsdeklaration) inte aktualiseras. Skattetillägg, som för övrigt också är av en straffrättslig karaktär,¹⁶ kan inte heller påföras en oäkta moms, eftersom pålagan skattetillägg tas ut på *skatter* som omfattas av SFL,¹⁷ och ett belopp i form av en oäkta moms är inte *skatt* i materiellt hänseende. Den enda konsekvensen är förfarandemässigt och avser betalningsskyldigheten, det vill säga att den enskilda firman eller aktiebolaget ska redovisa ett belopp som utgör en oäkta moms i en särskild skattedeclaration och betala det.

Däremot kan skattebrott aktualiseras för en företagare som har mottagit fakturan och försöker utöva avdragsrätt för den felaktigt debiterade momsen i en momsdeklaration, eftersom det företaget saknar avdragsrätt såsom för ingående moms avseende beloppet i fråga, enligt 8 kap. 2 och 3 §§ ML. I sådant fall kan straffrättsligt ansvar aktualiseras även för den som har utfärdat fakturan med den oäkta momsen, nämligen enligt 23 kap. 4 § brottsbalken (1962:700), BrB, för medverkan till skattebrott som mottagaren av fakturan kan anses ha begått genom att försöka göra avdrag för beloppet. Den situationen kan vara föremål för utredningar av SKV och Ekobrottsmyndigheten i fall angående momsbedrägerier av så kallad karuselltyp, där ett skenföretag förekommer i en kedja av företag, varvid sådant företag kallas för *missing trader* (eller målvaktsbolag eller bulvanföretag), det vill säga det utfärdar en faktura med en oäkta moms och mottagaren av fakturan försöker

utöva avdragsrätt för beloppet genom att ta upp det som ingående moms i en momsdeklaration till SKV. Genom att mottagaren av fakturan i det tänkta exemplet kände till eller borde ha känt till att uppgiften om moms var felaktig är det fråga om ett fall av förfarandemissbruk som kan föranleda straffrättsligt ansvar för både utfärdaren och mottagaren av fakturan.¹⁸

EU-domstolen anser i och för sig att avdragsrätten för ingående moms inte kan betagas någon för förvärv gjorda i avsikt att utföra skattepliktiga transaktioner, bara för att annan före eller efter i leveranskedjan har utfört en med avseende på mervärdesskatt bedräglig transaktion som vederbörande inte kände till eller kunde känna till.¹⁹ Emellertid är det så i förevarande tänkta exempel att mottagaren av fakturan inte har erhållit någon vara eller tjänst och således kände denne till eller borde ha känt till att mottagen faktura var upprättad för skens skull, varför denne lämnade en oriktig uppgift i momsdeklarationen till SKV, genom att däri ta upp beloppet i mottagen faktura som en ingående moms, vilken denne sålunda inte har rätt att dra. I sådant fall kan ansvar för skattebrott aktualiseras eller skattetillägg påföras.²⁰

Om mottagaren av fakturan har bokfört den oäkta momsen som ingående moms, kan denne även ådra sig ansvar för bokföringsbrott enligt 11 kap. 5 § första stycket BrB på grund av oriktig uppgift tillika i sin bokföring, om övriga förutsättningar för sådant ansvar uppfylls, det vill säga att bokföringsåtgärden företagits uppsåtligen eller av oaktsamhet och innebär att rörelsens ställning inte kan bedömas i huvudsak.²¹

Även om en fysisk person som bedriver verksamhet under enskild firma eller som är företrädare för ett aktiebolag inte kan anses begå skattebrott för själva utfärdandet av skenfakturan med en oäkta

moms, kan denne ådra sig ansvar för bokföringsbrott avseende årsredovisningen enligt 11 kap. 5 § första stycket BrB.²² Det kan enligt min uppfattning vara fallet om betalningsskyldigheten till staten för den oäkta momsen inte omnämns i en not i företagets årsredovisning, såsom jag anför bör ske i närmast föregående avsnitt, det vill säga om den eventualförpliktelse som betalningsskyldigheten innebär kräver en sådan upplysning för att rörelsens ställning ska kunna bedömas i huvudsak. För övrigt bör omständigheterna i förevarande fall typiskt sett vara sådana att rekvisiten uppsåt eller oaktsamhet är uppfyllda.²³

5. Fråga om momsregistrering på grund av utfärdad skenfaktura med oäkta moms

Den enskilda firman eller aktiebolaget är inte registreringskyldigt till moms på grund av utfärdandet av skenfakturan, eftersom beloppet däri som felaktigt betecknats som moms inte omfattas av skattskyldighet enligt ML. Det följer av att registreringskyldigheten enligt 7 kap. 1 § första stycket 3 SFL enbart åvilar ”den som är skattskyldig enligt mervärdesskattelagen (1994:200)”. Om betalningsskyldighet föreligger för sådant belopp, innebär det i sig, som ovan nämns, enbart att beloppet ska redovisas i en särskild skattedeklaration och inte i en momsdeklaration. Det är bara den som ska redovisa äkta moms i momsdeklarationer som ska momsregistrera sig. Den enda konsekvensen av att ett belopp felaktigt betecknats som moms i en utfärdad faktura är betalningsskyldigheten för beloppet till staten, och den ska fullgöras i en särskild skattedeklaration, men kvarstår inte om en kreditnota på beloppet utfärdas.²⁴

6. Fråga om företrädaransvar avseende oäkta moms i skenfaktura

I det fallet att skenfakturan med en oäkta moms har utfärdats av en juridisk person, såsom av ett aktiebolag enligt ovan, anser jag vidare att företrädaransvar enligt huvudregeln i 59 kap. 13 § SFL inte kan omfatta företräddaren som har utfärdat fakturan. Lagstiftaren anför i förarbetena till SFL att skatt enligt 59 kap. SFL ”är skatt om huvudansvaret avser skatt”.²⁵ Emellertid är, som nämns ovan, ett belopp som felaktigt betecknats som moms inte en äkta moms, varför huvudansvaret hos den juridiska personen som utfärdat fakturan inte avser skatt i materiellt hänseende, det vill säga enligt ML. Eftersom lagstiftning inte får ske i själva förarbetena, är det enligt min mening inte möjligt att ålägga den juridiska personens företrädare personligt betalningsansvar enligt 59 kap. 13 § SFL, om den oäkta momsen inte betalas av den juridiska personen. För övrigt skulle det strida mot att det i förarbetena till reformen 2008 om införande i ML av betalningsskyldigheten i fråga anges att ”en felaktigt debiterad mervärdesskatt inte ska leda till annat än en betalningsskyldighet för den som felaktigt har debiterat skatten”,²⁶ det vill säga för den juridiska personen. Detta bör enligt min mening beaktas i förevarande sammanhang vid tolkningen av omfattningen av företrädaransvaret enligt 59 kap. 13 § SFL. Enligt min uppfattning är det således inte av intresse att bedöma de subjektiva rekvisiten i 59 kap. 13 § SFL, uppsåt eller grov oaktsamhet, eftersom det ändå inte är fråga om ansvar för en skatt avseende underliggande ärendet eller målet hos bolaget.

Däremot ligger det närmare till hands att företräddaren för ett aktiebolag som mottar skenfakturan skulle kunna åläggas ett personligt betalningsansvar i

form av företrädaransvar enligt den särskilda regeln om sådant ansvar i 59 kap. 14 § SFL avseende för högt redovisad överskjutande ingående moms. Om företrädaren har lämnat oriktig uppgift i en momsdeklaration för bolaget, genom att redovisa den oäkta momsen i mottagen skenfaktura som en ingående moms, och vad som faktiskt har redovisats som ingående moms överstiger redovisad utgående moms i momsdeklarationen, med den följd att en för hög överskjutande ingående moms har redovisats, kan enligt min uppfattning SKV stämma företrädaren inför förvaltningsrätten för betalningsansvar för sådant belopp, varvid också de subjektiva rekvisiten för ansvar, uppsåt eller grov oaktsamhet, ska prövas.

7. Öökta moms i skenfaktura utfärdad av företag som försätts i konkurs

Av 6 kap. 3 § ML framgår att om en skattskyldig har försatts i konkurs, är konkursboet skattskyldigt för omsättning i verksamheten efter konkursbeslutet. För tiden före konkursbeslutet är gäldenären skattskyldig. Om denne har utfärdat en skenfaktura med en öökta moms föreligger, som nämns ovan, en betalningsskyldighet till staten för beloppet i fråga, men den kvarstår inte, som också nämns ovan, om en kreditnota på beloppet utfärdas.

Konkursförvaltaren har behörighet att föra talan beträffande gäldenärens momsredovisning, och enligt Kronofogdens handbok bör denne göra så om det kan leda till att konkursboet får tillbaka moms från SKV. Däremot anges däri att det inte finns någon anledning för konkursförvaltaren att vidta åtgärder för att gäldenärens momsskuld ska bli lägre, men att det kan vara befogat för en ställföreträdare för en juridisk person i konkurs, för att denne riserar personligt betalningsansvar.²⁷ Om gäldenären är

exempelvis ett aktiebolag, ligger det således, i linje med vad jag anför i det närmast föregående avsnittet om att företrädaransvar för en öökta moms inte kan åläggas företrädaren för bolaget som har utfärdat skenfakturan men att sådant ansvar kan åläggas företrädare för ett mottagande bolag, i sistnämnda företrädares intresse att verka för att företrädare för konkursbolaget, i samråd med konkursförvaltaren, utfärdar en kreditnota, varvid jag upprepar att någon tidsgräns inte finns för sådan åtgärd.

8. Konklusioner

I avsnitt 1 anger jag att frågorna som jag avser att besvara i denna artikel är vilka konsekvenserna är av att ett företag utfärdar en faktura och felaktigt betecknar ett belopp däri som moms, eftersom fakturan inte motsvaras av någon reell transaktion, utan fråga är om en skentransaktion. Jag konstaterar i avsnitt 1 att det 2008, med stöd av artikel 203 i mervärdesskattedirektivet, infördes en särskild betalningsskyldighet till staten i ML (1 kap. 1 § tredje stycket och 2 e §) för sådana belopp, vilka jag benämner öökta moms, beträffande bland annat felaktig debitering av moms i faktura för skentransaktioner. I avsnitten 2 och 4-7 har jag konkluderat vilka konsekvenserna, utöver betalningsskyldighet till staten för den öökta momsen för företaget som har utfärdat skenfakturan, är för det företaget och för mottagaren av fakturan, och i avsnitt 3 konkluderar jag om, och i så fall hur, utfärdaren ska bokföra den öökta momsen. Jag redogör här i sammanfattning för dessa mina konklusioner avsnitt för avsnitt.

I avsnitt 2 konkluderar jag att konsekvenserna enligt ML av utfärdande av skenfaktura med öökta moms är en betalningsskyldighet till staten för beloppet i fråga för företaget som har utfärdat fakturan,

och eftersom utfärdaren inte är skattskyldig såsom för en äkta moms saknar mottagaren av fakturan avdragsrätt som för ingående moms för beloppet i fråga.

I avsnitt 3 anför jag att en skenfaktura inte ska redovisas i den löpande bokföringen, då den inte motsvaras av en reell affärshändelse, men konkluderar att den oäkta momsens bör omnämnas av utfärdaren i en not i årsredovisningen, eftersom betalningsskyldigheten till staten bara kvarstår tills en kreditnota har utfärdats. Jag anser att en sådan skyldighet utgör en eventalförpliktelse som kräver information i en not i årsredovisningen, om beloppet inte är oväsentligt, då det påverkar likviditeten i företaget och företagets ställning inte får övervärderas i redovisningen.

I avsnitt 4 drar jag följande slutsatser avseende de straffrättsliga konsekvenser som kan förekomma beträffande oäkta moms i skenfaktura:

- En fysisk person som bedriver verksamhet under enskild firma eller som är företrädare för ett aktiebolag, och som utfärdar en faktura med en oäkta moms, bör inte kunna anses begå skattebrott enligt 2 § SBL. Detta eftersom någon oriktig uppgift avseende *skatt* som ska redovisas i en momsdeklaration inte aktualiseras därigenom. Att oäkta moms inte utgör skatt enligt ML, det vill säga materiellt sett, innebär också att inte heller skattetillägg kan föras beloppet i fråga. Den enda konsekvensen för den enskilda firman eller aktiebolaget är förfarandemässig, och innebär enligt SFL att betalningsskyldigheten ska fullgöras genom att den oäkta momsens redovisas i en särskild skattedeklaration och betalas.
- Jag anger vidare att skattebrott – och/eller skattetillägg – däremot kan aktualiseras för mottagaren av skenfakturan, om denne har lämnat oriktig uppgift i sin momsdeklaration genom att däri uppta den oäkta momsens som ingående moms, vilket är fel eftersom avdragsrätt saknas avseende beloppet på grund av att utfärdaren inte är skattskyldig för det, utan enbart betalningsskyldig enligt ML. Jag anför även att i sådant fall kan utfärdaren av skenfakturan åläggas straffrättsligt ansvar för medverkan till skattebrott.
- Dessutom anför jag på temat bokföringsbrott enligt 11 kap. 5 § första stycket BrB dels att om mottagaren av fakturan har bokfört den oäkta momsens som ingående moms, kan denne även ådra sig straffrättsligt ansvar på grund av oriktig uppgift i bokföringen, dels att en fysisk person som bedriver verksamhet under enskild firma eller som är företrädare för ett aktiebolag kan anses ha ådragit sig straffrättsligt ansvar, om betalningsskyldigheten för den eventalförpliktelse som betalningsskyldigheten till staten för den oäkta momsens utgör inte omnämns i en not i företagets årsredovisning, och rörelsens ställning därmed i huvudsak inte kan bedömas.

I avsnitt 5 anför jag beträffande frågan om momsregistrering på grund av utfärdad skenfaktura med oäkta moms, att sådan skyldighet i sig inte föreligger för den som ska fullgöra betalningsskyldighet för beloppet till staten i en särskild skattedeklaration. Det är bara den som ska redovisa äkta moms i momsdeklarationer som ska momsregistrera sig.

I avsnitt 6 konkluderar jag avseende frågan om företrädaransvar avseende oäkta moms i skenfaktura, att sådant ansvar, enligt huvudregeln därom i 59 kap. 13 § SFL, inte kan omfatta företrädaren för en juridisk person, exempelvis ett aktiebolag, som har utfärdat fakturan, eftersom huvudansvaret hos den juridiska personen inte avser *skatt*. Lagstiftaren anför i förarbetena till SFL att skatt enligt 59 kap. SFL ”är skatt om huvudansvaret avser skatt”, men ett belopp som felaktigt betecknats som moms är inte en äkta moms, varför huvudansvaret hos den juridiska personen som utfärdat fakturan inte avser *skatt* materiellt sett enligt ML. Eftersom lagstiftning inte får ske i förarbetena, är det inte möjligt att ålägga den juridiska personens företrädare personligt betalningsansvar, om den juridiska personen inte betalar den oäkta momsens. Däremot är det möjligt att ålägga företrädaren för ett aktiebolag som mottar skenfakturan ett personligt betalningsansvar i form av företrädaransvar enligt den särskilda regeln om sådant ansvar i 59 kap. 14 § SFL avseende för högt redovisad överskjutande ingående moms, om företrädaren har lämnat oriktig uppgift i en momsdeklaration för bolaget, genom att redovisa den oäkta momsens i mottagen skenfaktura som en ingående moms. Detta föranleder för det fall gäldenären är en juridisk person, exempelvis ett aktiebolag, som har försatts i konkurs att jag i avsnitt 7 konkluderar att det ligger i företrädarens för ett bolag som mottar en skenfaktura intresse att verka för att konkursbolaget utfärdar en kreditnota.



BJÖRN FORSSÉN

Juris doktor, verksam som advokat i egen verksamhet i Stockholm.

Fotnoter

- 1) ML ersätts den 1 juli 2023 av mervärdesskattelagen (2023:200), vilket inte förändrar problematiken i artikeln.
- 2) Jfr 13 kap. 27 § första meningen ML.
- 3) Jfr 13 kap. 27 § andra meningen ML.
- 4) Jfr 13 kap. 28 § och 11 kap. 10 § ML.
- 5) Jfr prop. 2003/04:26 (Nya faktureringsregler när det gäller mervärdesskatt) s. 42, 48 och 84.
- 6) Jfr prop. 2007/08:25 (Förlängd redovisningsperiod och vissa andra mervärdesskattefrågor) s. 91.
- 7) Jfr prop. 2007/08:25 s. 90.
- 8) Jfr 8 kap. 2 § första och andra styckena och 3 § första stycket ML samt artikel 167 i mervärdesskattedirektivet.
- 9) Jfr 13 kap. 6 § 1 ML och prop. 1993/94:99 (om ny mervärdesskattelag) s. 234.
- 10) Jfr 11 kap. 1 § första stycket ML.
- 11) Jfr 5 kap. 36 § ÅRL om att större företag ska upplysa i not i årsredovisningen angående uppskjuten skatt.
- 12) Jfr prop. 1998/99:130 s. 303.
- 13) Då resultatet inte får undervärderas inkomstskattemässigt, anser jag att beloppet inte heller ska kostnadsföras.
- 14) Jfr prop. 1995/96:170 (Översyn av skattebrottslagen) s. 91.
- 15) Jfr prop. 1996/97:100 (Ett nytt system för skattebetalningar, m.m.) Del 1 s. 450; skattebetalningslagen (1997:483), som ersattes den 1 januari 2012 av skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL.
- 16) Det svenska skattetillägget är enligt Europadomstolen jämförbart med *a criminal charge* enligt artikel 6 i Europakonventionen. Jfr Europadomstolens domar av den 23 juli 2002: Janosevic v. Sweden, Application no. 34619/97, pkt 71; och Västberga Taxi Aktiebolag and Vulic v. Sweden, Application no. 36985/97, pkt 82. Därmed bekräftade lagstiftaren att skattetillägg är att betrakta som en straffliknande påföljd enligt Europakonventionen. Jfr prop. 2002/03:106 (Administrativa avgifter på skatte- och tullområdet, m.m.) s. 245.
- 17) Jfr 49 kap. 2 § SFL.
- 18) I min artikel *Momsbedrägerier av så kallad karuselltyp och NJA 2018 s. 704*, Svensk Skattetidning 2/2022 s. 118–130 (Forssén 2022), anför jag att även om Högsta domstolen (HD) i NJA 2018 s. 704 fastställde majoritetens i Svea hovrätt fällande dom är det inte givet att förfarandemissbruk i sig innebär att straffrättsligt ansvar föreligger. Hovrättslagmannen, som var skiljaktig och ville fria den tilltalade, anförde bland annat att EU-domstolen i målet C-255/02 Halifax m.fl. (ECLI:EU:C:2006:121), punkt 93, uttalat att ”det förhållandet att ett förfarandemissbruk konstateras inte behöver leda till en sanktionsåtgärd, vilket skulle kräva tydligt och otvetydigt lagstöd, men däremot återbetalningsskyldighet eftersom avdraget blivit omotiverat”. Jag noterade även att hovrättslagmannen vidare anförde att den straffrättsliga legalitetsprincipen enligt 1 kap. 1 § BrB fungerar som en rättssäkerhetsgaranti, genom att den ställer krav på lagstiftningen av innebörd att den enskilde ska kunna förutse när han eller hon kan bli föremål för straffrättsligt ingripande. Jfr Forssén 2022 s. 123–125.
- 19) Jfr de förenade målen C-354/03, C-355/03 och C-484/03 Optigen m.fl. (ECLI:EU:C:2006:16), punkt 55. Jfr även Forssén 2022 s. 121.
- 20) Åklagaren får dock inte åtala fysisk person om SKV beslutat att påföra denne skattetillägg (13 b § SBL). Skattetillägg får inte tas ut om förundersökning redan pågår mot denne avseende SBL (49 kap. 10 a § SFL).
- 21) Jfr även angående bl.a. rekvisitet falsk handling vid grovt bokföringsbrott i 11 kap. 5 § andra stycket BrB.
- 22) Enligt 6 kap. 1 § första stycket 1 BFL ska aktiebolag alltid avsluta den löpande bokföringen med en årsredovisning, medan en fysisk person (enskild firma) ska göra så endast på villkor enligt punkt 6 i lagrummet.
- 23) Jfr även angående bl.a. rekvisitet falsk handling vid grovt bokföringsbrott i 11 kap. 5 § andra stycket BrB.
- 24) Momsregistreringsnumret är betydelsefullt för Skatteverkets kontrollverksamhet, varför jag i olika sammanhang har poängterat att verket borde utveckla sin registreringskontroll. Jag nämner exempelvis i min doktorsavhandling, Skatt- och betalningsskyldighet för moms i enkla bolag och partrederier (Örebro Studies in Law 4 2013), s. 76, att EU hade gått från att så många företag som möjligt borde omfattas av moms systemet till att förorda återhållsamhet och i stället en prioritering av registreringskontroll och frågor om uppbörd av moms.
- 25) Jfr prop. 2010/11:165 (Skatteförfarandet) Del 2 s. 905.
- 26) Jfr prop. 2007/08:25 s. 90.
- 27) Jfr Handbok Konkurstillsyn, 6:e upplagan (2022), avsnitt 2.17.5 (www.kronofogden.se).