

Lucka i tullagen öppnar för ej avsett momsavdrag

*på grund av två olika bestämmningar av
vem som är beskattningsbar person*

I denna artikel fortsätter Björn Forssén att beskriva luckor i lagstiftning som berör mervärdesskatt. Här tar han upp att det föreligger en möjlighet till upplägg som innebär att vissa importörer kan få momsavdrag på import för ren konsumtion utan någon kommersiell vidareförsäljning av importerade varor, beroende på att mervärdesskattelagen (1994:200), ML, innehåller två bestämmningar av vem som är beskattningsbar person, vilket kan utnyttjas för upplägg på grund av en lucka i tullagen. Exempel på sådana importörer är holdingbolag, allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund.

I artikeln Befrielse från skatt – en nåd att stilla bedja om hos Skatteverkets huvudkontor och regeringen eller rättspröva hos HFD (i detta nummer av Balans fördjupning) anför jag att det i regeln om möjlighet till befrielse från vissa skatter och avgifter i 60 kap. 1 § skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL, saknas ett stycke motsvarande andra stycket i regeln föregångare, 13 kap. 1 § skattebetalningslagen (1997:483), så att befrielseinstitutet skulle vara tillämpligt på sådan ”importmoms” som inte omfattas av tullagen (2016:253) utan av SFL. Det förhållandet är till den enskildes nackdel rättssäkerhetsmässigt sett. I denna artikel fortsätter jag med en annan lucka i lagen som i stället kan öppna för upplägg som innebär att exempelvis holdingbolag, allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund kan få avdrag för ”importmoms”, trots att importerade varor inte säljs vidare och leder till skyldighet

att redovisa utgående moms utan används för ren konsumtion. Den förmodade luckan finns i tullagen, och kan utnyttjas på det sättet beroende på att ML innehåller två bestämmningar av begreppet beskattningsbar person – den allmänna i 4 kap. 1 § och den särskilda i 5 kap. 4 § som används i samband med tillämpning av de regler i 5 kap. ML som bestämmer om en omsättning av en tjänst sker inom eller utom landet.¹

Problembeskrivning och bedömning

Om en beskattningsbar person eller en vanlig privatperson (konsument) gör införsel av en vara till Sverige från en plats utanför EU (tredje land) eller från så kallat tredje territorium (det vill säga varan övergår i fri omsättning här), ska denne betala mervärdesskatt i Sverige på sådan *import*, enligt 1 kap. 2 § första stycket 6 och 19 §§ ML. För övrigt gäller från och med 2015 att ”importmoms” tas ut av Skatteverket (SKV) för dem som är moms-

registrerade här, medan Tullverket annars alljämt är beskattningsmyndighet för import (SFS 2014:50 och SFS 2014:51).

Avgörande för att SKV ska vara beskattningsmyndighet för "importmomsen" är att den momsregistrerade är en beskattningsbar person som agerar i denna egenskap. För att avgöra sistnämnda har SKV – i samarbete med Tullverket – tagit fram ett ställningstagande 2014-11-21 (dnr 131 639684-14/111), där SKV har uttalat följande i sammanfattning angående hur frågan bör hanteras:

"SKV anser att det kan presumeras att en juridisk person som meddelar sitt registreringsnummer till mervärdesskatt till Tullverket vid importen agerar i sin egenskap av beskattningsbar person. Meddelandet kan ske genom återopande av ett så kallat EORI-nummer som är kopplat till importörens registreringsnummer till mervärdesskatt.² Följden av återopandet blir att mervärdesskatten vid importen ska redovisas till SKV i mervärdesskattedeclarationen."

Angående SFS 2014:50, lag om ändring i ML, och SFS 2014:51, lag om ändring i tullagen (2000:1281) – som för övrigt ersattes 1 maj 2016 av tullagen (2016:253)³ – finns ett ärende registrerat hos finansdepartementet 2014-12-12 (Dnr. Fi2014/4452), där jag uppmärksammar en förmodad lucka i lagen beträffande reglerna om att SKV 1 januari 2015 övertog mervärdesskattning av visst slag av import från Tullverket. Jag har beskrivit problemet enligt följande:

I 5 kap. 11 a § tullagen, dess lydelse enligt SFS 2014:51, angavs i punkt 2, som ett av villkoren för att moms på import ska tas ut enligt SFL, att deklaranten etcetera "agerar i egenskap av beskattningsbar person enligt mervärdesskattelagen vid importen eller införseln." (OBS! Min kursivering av ordet "vid".)

I ML har beskattningsbar person två bestämmelser som är av intresse här, nämligen i 4 kap. 1 § respektive i 5 kap. 4 §. I 5 kap. 4 § avses med beskattningsbar inte bara personer som bedriver ekonomisk verksamhet etcetera, utan även till exempel holdingbolag och allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund som inte har en ekonomisk verksamhet enligt 4 kap. 1 § ML. Den enda definitionen angående beskattningsbar person som anges i ML avser utländsk beskattningsbar person och återfinns i 1 kap. 15 §. Således omfattade hänvisningen i 5 kap. 11 a § första stycket 2 till beskattningsbar person enligt ML även till exempel holdingbolag och nämnda slag av ideella föreningar och trossamfund.

Eftersom det andra kravet för att SKV ska vara beskattningsmyndighet enligt 2 kap. 2 § tullagen (2016:253) är – liksom i föregångaren 5 kap. 11 a § första stycket 1 tullagen (2000:1281), dess lydelse enligt SFS 2014:51 – att deklaranten etcetera är mervärdesskatteregistrerad i Sverige, och 8 kap. 2 § fjärde stycket 2 ML anger att med ingående skatt avses också skatt hänförlig till import och skattskyldighet uppkommer för import enligt 1 kap. 2 § första stycket 6 ML, uppkommer avdragsrätt för ingående skatt motsvarande mervärdesskatten på importen enligt 8 kap. 3 § första stycket ML hos dessa subjekt, oavsett om de i sina verksamheter omsätter skattepliktiga varor eller tjänster. Därigenom föreligger en uppenbar risk för så kallade upplägg, där till exempel en allmännyttig ideell förening som

förvärvar någon tjänst från utlandet, och därmed är beskattningsbar person enligt 5 kap. 4 § ML, kombinerar det med att importera varor för ren konsumtion utan att någon vidareförsäljning sker på vilken utgående skatt skulle redovisas, och ändå får avdrag för ingående moms på importen. Beskattning för uttag av varor är inte heller möjlig i en sådan situation, eftersom sådan beskattning träffar en beskattningsbar person enligt 2 kap. 2 första stycket ML, och då är det fråga om beskattningsbar person enligt 4 kap. 1 § ML.

För att risken för nämnda slag av upplägg ska undvikas borde – enligt min uppfattning – 5 kap. 11 a § första stycket 1 och 2 tullagen (2000:1281) i dess lydelse enligt SFS 2014:51 ha ändrats så att punkt 2 hänvisade till beskattningsbar person enligt ML utom i den särskilda betydelse begreppet ges i 5 kap. 4 § ML. Ordet "vid" i 5 kap. 11 a § första stycket 2 tullagen (2000:1281), som finns kvar i 2 kap. 2 § tullagen (2016:253), bidrar till tolkningsproblematiken, och uttrycket *i samband med* borde ha ersatt det. Emellertid skulle det problemet ha bortfallit, om förstnämnda ändring hade genomförts. Den förmodade luckan i lagen finns således i dag i 2 kap. 2 § tullagen (2016:253) och kan ge en obefogad rätt till avdrag för ingående moms på import enligt 8 kap. 3 § första stycket ML.

Finansdepartementet lämnade följande brevsvår i ärendet 2014-12-16:

"För närvarande anser regeringen inte att det finns skäl att ändra i den moms lagstiftning som reglerar hantering vid import av varor och som träder i kraft 1 januari 2015. Bestämmelsen i 5 kap. 4 § moms lagen (ML) används endast vid tillämpningen av 5 kap. 5-19 §§ ML, det vill säga den speciella definitionen av beskattningsbar person som anges i 5 kap. 4 § ML är endast tillämplig vid omsättning av vissa tjänster inom landet och inte vid import. Regeringen kommer att följa tillämpningen av de nya importmomsreglerna som träder i kraft 1 januari 2015. Om det skulle visa sig att reglerna är bristfälliga kan det eventuellt finnas behov att se över reglerna i framtiden."

När tullagen (2016:253) ersatte tullagen (2000:1281) hade lagstiftaren möjlighet att ändra regeln i fråga. Emellertid har motsvarigheten till 5 kap. 11 a §, det vill säga 2 kap. 2 § tullagen (2016:253), enbart kompletterats med att inte bara beskattningsbar person, utan även juridisk person som inte agerar i egenskap av beskattningsbar enligt ML och är mervärdesskatteregistrerad beskattas för moms på import av SKV och inte Tullverket. Lagstiftaren kunde tämligen enkelt ha kunnat åtgärda tolkningsproblematiken med avseende på bestämmelsen av beskattningsbar person i sammanhanget eller åtminstone ändrat ordet "vid" till uttrycket *i samband med*. Det skedde inte, utan regeringens besked om att återkomma om det skulle visa sig att reglerna är bristfälliga kvarstår således. Med andra ord är det rättstillämpningen och framtida rättspraxis som får visa om risken för upplägg är befogad. Jag återger här lydelsen av 2 kap. 2 § första stycket tullagen (2016:253):

"Mervärdesskatt som avses i 1 § första stycket ska inte tas ut enligt denna lag utan i enlighet med skatteförfarandelagen (2011:1244), om deklaranten eller, om deklaranten är ett ombud, den för vars räkning ombudet handlar är registrerad till mervärdesskatt i Sverige vid tidpunkten för beslutet om fastställande av tull och

1. agerar i egenskap av beskattningsbar person enligt mervärdesskattelagen (1994:200) vid importen eller införseln, eller 2. är en juridisk person som inte agerar i egenskap av beskattningsbar person enligt mervärdesskattelagen vid importen eller införseln.” (OBS! Min kursivering av ordet ”vid” i punkt 1.)”

För sammanhanget med gränsöverskridande handel inom EU erinras här om att nämnda risk för upplägg också är uppenbar beträffande holdingbolag. Den förmodade luckan i tullagen kan till exempel innebära följande:

Ett aktiebolag (AB), som är holdingbolag förvärvar en tjänst från utlandet och utgör därmed beskattningsbar person enligt 5 kap. 4 § ML. AB:et kombinerar det med införsel av varor från annat EU-land. Då är AB:et skattskyldigt för unionsinternt förvärv (UIF) enligt 1 kap. 2 § första stycket 5 (jämförd med 2 a kap. 3 §) ML och ska redovisa beräknad utgående moms på sådant UIF, men eftersom sådant belopp också utgör ingående moms enligt 8 kap. 2 § andra stycket ML uppkommer avdragsrätt för ingående moms enligt 8 kap. 3 § första stycket ML. Ett belopp motsvarande beräknad utgående moms blir avdragsgillt som ingående moms. Det uppkommer inte någon mervärdesbeskattning för ren konsumtion av förvärvade varor, trots att AB:et som holdingbolag saknar verksamhet med skattepliktiga transaktioner, eftersom AB:et inte är beskattningsbar person enligt 4 kap. 1 § ML och beskattning för uttag därmed inte uppkommer enligt 2 kap. 2 § första stycket ML.

Konklusioner

Jag har uppmärksammat finansdepartementet på att det föreligger en risk för upplägg, eftersom 5 kap. 11 a § första stycket 1 och 2 tullagen (2000:1281) inte hade ändrats så att punkt 2 hänvisade till beskattningsbar person enligt ML utom i den särskilda betydelse begreppet ges i 5 kap. 4 § ML. Att det uttrycket alltjämt saknas i 2 kap. 2 § första stycket tullagen (2016:253) innebär enligt min uppfattning att det föreligger en lucka i lagen, nämligen en lucka i tullagen. Den förmodade luckan *kan* ge en obefogad rätt till avdrag för ingående moms på import enligt 8 kap. 3 § första stycket ML. Det föreligger enligt min mening en uppenbar risk för följande upplägg:

Exempelvis en allmännyttig ideell förening eller ett holdingbolag som förvärvar någon tjänst från utlandet blir därigenom beskattningsbar person enligt 5 kap. 4 § ML, och om den allmännyttiga ideella föreningen eller holdingbolaget kombinerar det med att importera varor för ren konsumtion kan det uppkomma avdragsrätt enligt 8 kap. 3 § första stycket ML för ingående skatt motsvarande mervärdesskatten på importen hos dessa subjekt, oavsett om de i sina verksamheter omsätter skattepliktiga varor eller tjänster.

Tolkningsproblemet här gäller således subjektfrågan och att det finns två relevanta bestämmelser av beskattningsbar person i ML till vilka aktuell regel i tullagen (2016:253) kan anses hänvisa, nämligen 4 kap. 1 § och 5 kap. 4 §. I 5 kap. 4 § avses med beskattningsbar person inte bara en person som bedriver ekonomisk verksamhet etcetera, utan även till exempel holding-

bolag och allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund som inte har en ekonomisk verksamhet enligt 4 kap. 1 § ML.

Jag uppmärksamade finansdepartementet på den sålunda förmodade luckan i tullagen 2014-12-12 och finansdepartementet svarade 2014-12-16 (Dnr. Fi2014/4452). Det som är betänkligt enligt min mening är att Regeringen hänvisar till att avvakta rättspraxis hellre än att vidta mina föreslagna ändringar i aktuell regel i tullagen för att minska risken för upplägg avseende moms med anledning av påtalad lucka i lagen. Lagstiftaren hade chansen att enkelt avhjälpa luckan, när tullagen (2016:253) ersatte tullagen (2000:1281) 1 maj 2016.

För övrigt får jag nämna att eftersom det inte finns svenska regler om vare sig underkapitalisering eller holdingbolag, kan skillnaden mellan beskattningsbar person enligt 4 kap. 1 § respektive enligt 5 kap.4 § i ML vara av intresse i samband med bedömning av om ett upplägg omfattas av den EU-rättsliga principen om förbud mot förfarandemissbruk momsmässigt sett. Av intresse i det hänseendet kan vara bland annat reflektioner som jag gjorde i min doktorsavhandling om holdingbolag i samband med vissa EU-mål, bland annat punkt 28 i C-142/99 (*Floridienne*), med mera.⁴

Björn Forssén är Juris doktor och verksam som advokat i egen verksamhet i Stockholm.

Fotnoter:

- 1.) *Se även avsnitten 3.7.1 och 3.7.2 i Ord och kontext i EU-skattevärdet: En analys av svensk moms i ett law and language-perspektiv Andra upplagan, av Björn Forssén. Melker Förlag, Laholm 2017.*
- 2.) *EORI, Economic Operators Registration and Identification number.*
- 3.) *Se även 1 kap. 2 § första stycket 6 och femte stycket, ML, deras lydelse enligt SFS 2016:261. I femte stycket hänvisas från och med den 1 maj 2016 till unionstullkodexen, förordning (EU) nr 952/2013, som då ersatte gemenskapstullkodexen (EEG) nr 2913/92.*
- 4.) *Se Skatt- och betalningsskyldighet för moms i enkla bolag och partrederier, av Björn Forssén, s. 25 och 26. Örebro Studies in Law 4. Örebro 2013. Boken finns som öppet dokument i databasen DiVA på www.oru.se.*