

# ”Momskaruseller” samt näringspenningtvätt, m.m.

*Björn Forssén*

Produkten ingår i plattformen  
**Pedagogiskt Forum Skatt - PFS**  
[www.forssen.com](http://www.forssen.com)



”Momskaruseller” samt näringspenningtvätt, m.m.

© Björn Forssén  
www.forssen.com  
Titel: "Momskaruseller" samt näringspenningtvätt, m.m.

## FÖRORD

”Momskaruseller” samt näringspenningtvätt, m.m. motsvarar följande artiklar av mig från och med 2018, vilka ingår i materialet till kurser som jag håller med fokus på frågor från artiklarna.

I *Momsbedrägerier av så kallad karuselltyp och NJA 2018 s. 704* resonerar jag utifrån Högsta domstolens (HD) avgörande i målet NJA 2018 s. 704 om bedrägerier av så kallad karuselltyp avseende redovisning av mervärdesskatt (moms), när det gäller fråga om skattebrott i fall av förfarandemissbruk.

I *Skenfaktura med momsdebitering – konsekvenser för skatt och redovisning* redogör jag för konsekvenserna för utfärdare och mottagare av skenfaktura med momsdebitering, det vill säga ”oäkta moms”. Jag anför bland annat att i fall av momsbedrägerier genom karusellhandel, där ett skenföretag förekommer i transaktionskedjan, varvid sådant företag kallas för *missing trader* (eller målvaktsbolag eller bulvanföretag), utfärdar det en faktura med en oäkta moms och mottagaren försöker utöva avdragsrätt genom att ta upp beloppet som ingående moms i en momsdeklaration till Skatteverket. Om denne kände till eller borde ha känt till att uppgiften om moms var felaktig, kan sådant förfarandemissbruk föranleda straffrättsligt ansvar för både utfärdaren och mottagaren. Jag anför även att utfärdaren av fakturan kan vara skyldig att nämna den oäkta momsens i årsredovisningen, om beloppet är väsentligt.

I *Näringspenningtvätt i momskarusell* upprepar jag min varning för att förfarandemissbruk gentemot momssystemet kan leda till straffansvar, även om sådant missbruk ”i sig” inte medför ansvar för skattebrott, varvid jag lägger till en varning för straffansvar för näringspenningtvätt. Jag anför att ett likgiltighetsuppsåt – eventuellt uppsåt – kan förekomma beträffande penningtvätt, men inte avseende näringspenningtvätt. Eftersom Ekobrottsmyndigheten numera inte sällan anför ansvar för näringspenningtvätt samtidigt med ansvar för skattebrott avseende ”momskaruseller”, anser jag att ett sådant fall bör prövas av HD till vägledning för rättstillämpningen i just uppsåtsfrågan, särskilt som uppsåtsfrågan beträffande skattebrott inte omfattades av prövningstillståndet i NJA 2018 s. 704.

I *Momsbedrägerier genom karusellhandel – erfarenheter i Sverige avseende mervärdesskatt, redovisning och straffrätt i förhållande till EU-rätten* återkommer jag till ”momskaruseller” och *missing trader* samt går bland annat igenom vad lagstiftaren sedan år 2000 har gjort för att stävja karusellhandel, genom bland annat införande av omvänd betalningsskyldighet för viss handel. Där berör jag ånyo näringspenningtvätt, och att straffrättsligt ansvar kan föreligga i sådant hänseende i stället för ansvar för skattebrott, när det gäller förfarandemissbruk.

I *Konkurrensfördelar med varuomsättningar efter moms fria omsättningar av varor i vissa lager och av finansiella tjänster* anför jag att en sådan sänkning av beskattningsunderlaget för moms, som inte är möjlig enligt de allmänna momsbestämmelserna, i stället kan genomföras med tillämpning av de särskilda regler om *varor i vissa lager* som infördes i svensk mervärdesskatterätt den 1 januari 1996, och vilka närmast motsvaras av artiklarna 154-163 i mervärdesskattedirektivet.

I *Aktuell utredning löser inte problemet med momsbedrägerier* knyter jag ihop ovan nämnda artiklar.

I *BILAGA 1* finns bland annat min kommentar till en kommentar av min förstnämnda artikel enligt ovan.

I *BILAGA 2* fortsätter jag på temat från den andra av mina ovan nämnda artiklar, och anknyter till en dom i Svea hovrätt av 2023-11-07, där fällande domar avkunnades avseende grovt skattebrott, grovt bokföringsbrott och/eller näringspenningtvätt, grovt brott.

I *BILAGA 3* återfinns en artikel där jag framhåller betydelsen av en effektivare registreringskontroll hos Skatteverket för att motverka momsbedrägerier.

I *BILAGA 4* nämner jag en lucka i tullagen som kan medföra en alltför vid omfattning av rätten till avdrag för ingående moms, och beskriver att en risk därmed föreligger för oönskade upplägg. *BILAGA 4* är ett utdrag från ett avsnitt i en av mina böcker, där jag sammanfattar min artikel Lucka i tullagen öppnar för ej avsett momsavdrag på grund av två olika bestämmelser av vem som är beskattningsbar person. Tidningen Balans fördjupningsbilaga 3/2018, s. 17–19.

I *BILAGA 5* berör jag att den för momsens särskilda förmedlingsregeln 6:7 har ersatts i nya mervärdesskattelagen från 2023 med mellanmansregler från EU:s mervärdesskattedirektiv avseende varor och tjänster, och att det bör få konsekvenser för den i sammanhanget komplexa frågeställningen om licenser i förening med varor såsom datorer och mobiltelefoner. Jag återkommer då till ett föredrag som jag höll 2001, där jag nämnde att 6:7 ofta var en fråga i samband med ”momskarusellerna”.

Jag inleder med att ge en översikt av exempel på frågor som kan ställas och diskussioner som kan tas upp utifrån bokens kapitel och bilagor, vilket i första hand avser att ge stöd för studerande till seminarieövningar i ämnet, och avslutar med mina slutord från föredraget 2001.

Denna bok riktar sig även till praktiker inom områdena mervärdesskatterätt och straffrätt. Min avsikt är att boken ska ge vägledning i frågor på dessa områden, när det gäller i första hand fenomenet momsbedrägerier av så kallad karuselltyp och kopplingar i det hänseendet till näringspenningtvätt, så att rättssäkerheten gynnas i förfarandet beträffande såväl skatteprocessen som brottmålet i sådana fall.

Stockholm i maj 2024

*Björn Forssén*

# INNEHÅLL

FÖRKORTNINGAR, s. 10

Översikt av exempel på frågor som kan ställas utifrån bokens kapitel och bilagor, s. 12

I. Momsbedrägerier av så kallad karuselltyp och NJA 2018 s. 704, s. 13

**1 Inledning**, s. 13

**2 Svea hovrätts domskäl**, s. 14

**3 Jämförelse av hovrättslagmannens uppfattning med HD:s avgörande**, s. 17

**4 Avslutande synpunkter**, s. 18

II. Skenfaktura med momsdebitering – konsekvenser för skatt och redovisning, s. 22

**1 Inledning**, s. 22

**2 Konsekvenserna enligt GML av utfärdande av skenfaktura med oäkta moms**, s. 23

**3 Bokföring av oäkta moms i skenfaktura**, s. 23

**4 Straffrättsliga konsekvenser kring oäkta moms i skenfaktura**, s. 25

**5 Fråga om momsregistrering på grund av utfärdad skenfaktura med oäkta moms**, s. 27

**6 Fråga om företrädaransvar avseende oäkta moms i skenfaktura**, s. 28

**7 Oäkta moms i skenfaktura utfärdad av företag som försätts i konkurs**, s. 28

**8 Konklusioner**, s. 29

III. ”Näringspenningtvätt i momskarusell”, s. 31

IV. Momsbedrägerier genom karusellhandel – erfarenheter i Sverige avseende mervärdesskatt, redovisning och straffrätt i förhållande till EU-rätten, s. 34

**1 Inledning**, s. 34

**2 Den nya svenska mervärdesskattelagen**, s. 36

*2.1 Genomförandet av huvudreglerna i mervärdesskattedirektivet för leverans av varor och tillhandahållande av tjänster*, s. 36

*2.2 Viss komparation med dansk respektive finsk mervärdesskatterätt*, s. 38

**3 Momsbedrägerier genom karusellhandel – ett fenomen och inte något juridiskt preciserat begrepp**, s. 40

**4 Angående åtgärder från lagstiftarens sida för att motverka karusellhandel**, s. 41

*4.1 Omvänd skattskyldighet – en metod som lagstiftaren i Sverige har tillgripit flera gånger sedan år 2000 mot momsbedrägerier genom karusellhandel*, s. 41

4.2 Särskilt om så kallad cross invoicing och lagstiftarens resonemang om omvänd betalningsskyldighet för handel med mobiltelefoner m.m., s. 42

## **5 Särskilt om missing trader och skyldighet att betala felaktigt debiterad moms, s. 43**

5.1 Allmänt om skenfaktura med felaktigt debiterad moms – oäkta moms, s. 43

5.2 Särskilt om faktura med oäkta moms och själva momsfrågan, s. 44

5.3 Särskilt om faktura med oäkta moms och redovisningen, s. 46

5.4 Särskilt om faktura med oäkta moms och straffrättsligt ansvar, s. 48

## **6 Frågan huruvida omvänd betalningsskyldighet och implementeringen av artikel 203 i mervärdesskattedirektivet kan stävja momsbedrägerier genom karusellhandel, s. 52**

## **7 Särskilt om straffrättsligt ansvar vid underprissättning eller gratistillhandahållanden i samband med momskaruseller, s. 54**

7.1 Prissättningsfrågan i samband med regler om omvärdering av beskattningsunderlag för moms respektive uttagmoms, s. 54

7.2 Prissättningsfrågan i samband med allmänna momsbestämmelser och särskilda momsregler om varor i vissa lager, s. 56

## **8 Sammanfattning och avslutande synpunkter, s. 59**

8.1 Sammanfattning, s. 59

8.2 Avslutande synpunkter, s. 60

- V. Konkurrensfördelar med varuomsättningar efter momsfria omsättningar av varor i vissa lager och av finansiella tjänster, s. 62

## **Bestämmelserna om undantag från skatteplikt för omsättning av vara, s. 62**

## **Skatteupplag samt icke-unionsvara, anläggning för tillfällig lagring, tullager och frizon enligt 9 c kap. GML, s. 63**

## **Att sänka beskattningsunderlaget och därmed priset på en skattepliktig vara, s. 64**

Allmänna momsbestämmelser, s. 64

Särreglerna i 9 c kap. GML i förhållande till reglerna om undantag från skatteplikt för finansiella tjänster, s. 65

## **Behov av precisering, s. 72**

Nedan resonerar jag särskilt kring artikel 9 i tillämpningsförordningen och artikel 24.1 i mervärdesskattedirektivet och privaträttsliga optioner – angående behov av precisering i artikel 24.1 i direktivet, s. 72

## **Konklusioner och förslag till forskning eller lagändringar, s. 73**

Konklusioner, s. 73

Förslag till forskning eller lagändringar, s. 73

- VI. Aktuell utredning löser inte problemet med momsbedrägerier, s. 75

## **1 Missing trader – den enklaste versionen av karusellhandel enligt SOU 2023:49, s. 76**

## **2 Missing trader – kopplingen till betalningssäkring och företrädaransvar, s. 77**

## **3 Missing trader – förfarandemissbruk och NJA 2018 s. 704, s. 79**

## **4 Missing trader – felaktigt debiterad moms och bokföringen, s. 80**

## **5 Lagstiftarens åtgärder för att motverka momsbedrägerier genom karusellhandel, s. 82**



**6 Förslagen enligt SOU 2023:49 prövas inte utifrån legalitetsprincipen**, s. 83

**7 Alternativ till förslagen i SOU 2023:49 för att motverka ”momskaruseller”**, s. 84

*BILAGA 1 – ”Livsmedelspriserna föranleder lagändringar och planering avseende indirekta skatter”, s. 86*

*BILAGA 2 – ”Felaktigt debiterad moms föranleder betalningsskyldighet – inte skattebrott – ’karusellen’ går vidare”, s. 89*

*BILAGA 3 – ”Rätt resurs på rätt ställe minskar momsbedrägerierna”, s. 92*

*BILAGA 4 – Utdrag ur avsnitt 5.2 i Avdelning III i Forssén 2024b, s. 95*

*5.2 Angående att avdragsrätten för ingående moms kan påverkas av en oklar bestämning av skattesubjektet momsmässigt och en lucka i tullagstiftningen, s. 95*

*BILAGA 5 – ”’Momskaruseller’ och ändringen av den särskilda förmedlingsregeln genom nya mervärdesskattelagen”, s. 97*

*SLUTORD*, s. 100

**KÄLLFÖRTECKNING**, s. 101

**Offentligt tryck**, s. 101

**EU-källor**, s. 102

**Europakonventionen**, s. 102

**Litteratur etc.**, s. 102

**Rättsfall**, s. 105

## FÖRKORTNINGAR

ADB, automatisk databehandling  
B, (i mål nr) brottmål  
BEPS, *base erosion and profit shifting*.  
BFL, bokföringslagen (1999:1078)  
bl.a., bland annat  
BrB, brottsbalken (1962:700)  
C, *curia* (om EU-domstolen)  
Cit., citat eller citeras  
DJ, Dagens Juridik  
dnr, diarienummer  
EBM, Ekobrottsmyndigheten  
ECLI, *European Case Law Identifier*/Europeisk identifieringskod för rättspraxis  
EEG, Europeiska ekonomiska gemenskaperna  
EES, Europeiska ekonomiska samarbetsområdet  
EG, Europeiska gemenskaperna  
Eppo, Europeiska åklagarmyndigheten (European Public Prosecutor's Office, EPPO)  
etc., etcetera  
EU, Europeiska unionen eller unionen  
FEUF, Fördraget om EU:s funktionssätt  
FML, finska mervärdesskattelagen (1501/1993)  
FN, Förenta Nationerna  
GML, mervärdesskattelagen (1994:200) – ersatt den 1 juli 2023 av ML  
GTuL, tullagen (2000:1281) – ersatt den 1 maj 2016 av TuL  
HD, Högsta domstolen  
HFD, Högsta förvaltningsdomstolen  
IL, inkomstskattelagen (1999:1229)  
Jfr, jämför  
JFT, Tidskrift utgiven av Juridiska Föreningen i Finland  
Mervärdesskattedirektivet, Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt  
m.fl., med flera  
ML, mervärdesskattelagen (2023:200)  
Moms, mervärdesskatt  
NJA, Nytt juridiskt arkiv, avdelning I  
nr, nummer  
OECD, *Organisation for Economic Co-operation and Development* (OECD)/Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling  
OEM, *Original Equipment Manufacturer*  
Prop., Regeringens proposition  
RF, regeringsformen (1974:152)  
RÅ, Regeringsrättens årsbok (numera HFD:s årsbok)  
s., sida/-or  
SBL, skattebrottslagen (1971:69)  
SEFI-direktivet, Europaparlamentets och rådets direktiv (EU) 2017/1371 av den 5 juli 2017 om bekämpande genom straffrättsliga bestämmelser av bedrägeri som riktar sig mot unionens finansiella intressen  
SEK, svenska kronor  
SFL, skatteförfarandelagen (2011:1244)  
SFS, svensk författningssamling  
SKV, Skatteverket

SOU, statens offentliga utredningar

SVT, Sveriges television

Tillämpningsförförordningen, Rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 av den 15 mars 2011 om fastställande av tillämpningsföreskrifter för direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt

TuL, tullagen (2016:253)

VAT, *value added tax* (mervärdesskatt)

VoIP, *Voice over Internet Protocol*

www, *world wide web*

ÅRL, årsredovisningslagen (1995:1554)

## Översikt av exempel på frågor som kan ställas utifrån bokens kapitel och bilagor

- Förfarandemissbruk: jfr kapitlen I.-IV. samt BILAGA 1. Är förfarandemissbruk inte straffbart alls eller inte straffbart i sig på temat skattebrott? Vad gäller i förhållande till näringspenningtvätt? Kan en laglig karusellhandel förekomma enligt de särskilda reglerna om varor i skatteupplag etc.? Jfr kapitel V.
- Är ett belopp som betecknas som mervärdesskatt (moms) i en faktura, men där fråga är om en skenfakturering, *skatt* beträffande skattebrott (jfr kapitel II. och BILAGA 2) respektive beträffande personligt betalningsansvar för en juridisk persons moms-skuld bestående i för hög överskjutande ingående moms (jfr kapitel II., avsnitten 6 och 8 samt kapitel VI., avsnitt 4)?
- Åtal brukar ofta avse både skattebrott och näringspenningtvätt. Om åtal i sådana fall inte avser bokföringsbrott, är frågan bland annat: vad krävs beträffande precision av gärningsbeskrivningen från åklagarens sida? Jfr bland annat kapitel I.; avsnitt 4.
- Kan en effektivare registreringskontroll av Skatteverket avseende moms minska problemen med karusellhandel? Jfr BILAGA 3.
- Nämn några problem för bedömningen av momsbedrägerier genom till exempel karusellhandel med förslaget i SOU 2023:49 om att upphäva undantaget från skattebrott för muntliga uppgifter. Jfr kapitel VI.
- Om det inte redan framgår av redogörelser enligt ovan, kan även något nämnas om principen *ne bis in idem* (inte två gånger om samma sak) och oriktig uppgift i reglerna om skattetillägg respektive skattebrott (jfr kapitel VI., avsnitt 4) respektive om kravet på dubbel straffbarhet och farerekvisitet för skattebrott i Sverige (jfr kapitel VI., avsnitt 7).
- Nämn något om Sveriges deltagande i Europeiska åklagarmyndigheten (Eppo) kan förväntas minska problemen med karusellhandel. Jfr kapitel VI., avsnitt 7.
- I BILAGA 4 nämner jag en lucka i tullagen som kan medföra en alltför vid omfattning av rätten till avdrag för ingående moms, och beskriver att en risk därmed föreligger för oönskade upplägg. Fundera på detta i förhållande till så kallad *cross invoicing*, vilket berörs i kapitel IV., avsnitten 4.2, 6 och 8.1. Räcker det med att åtgärder från lagstiftaren avseende momslagen? Behövs åtgärder också i tullagen eller i EU-rätten för att stävja fenomenet med ”momskaruseller”? Borde utredningen SOU 2020:13, *Att kriminalisera överträdelser av EU-förordningar*, behandlas tillsammans med frågor om ”momskaruseller” och förslaget om att upphäva undantaget från skattebrott för muntliga uppgifter? Jfr kapitel IV., avsnitten 4.2 och 8.2 och kapitel VI., avsnitt 5 samt även kapitel I., avsnitt 4. I fall med ”momskaruseller” förekommer ofta frågor om *cross invoicing* beträffande förvärv av tjänster i form av VoIP (Voice over Internet Protocol). I kapitel IV, avsnitt 4.2 tar jag upp att Sverige, i motsats till Danmark, inte införde omvänd betalningsskyldighet för VoIP. Diskutera om detta kan leda till en oönskad parallell rättsbildning beträffande moms och brott i sammanhanget.
- I BILAGA 5 berör jag vad 2023 års mervärdesskattelag kan innebära i sammanhanget för licenser knutna till varor såsom datorer och mobiltelefoner. Diskutera detta något.

# I. Momsbedrägerier av så kallad karuselltyp och NJA 2018 s. 704<sup>1</sup>

*I denna artikel resonerar Björn Forssén utifrån Högsta domstolens avgörande i målet NJA 2018 s. 704 om bedrägerier avseende redovisningen av mervärdesskatt, när det gäller fall av så kallad karuselltyp. I första hand jämför han hovrättslagmannens i Svea hovrätt uppfattning i frågan om grovt skattebrott med HD:s avgörande, när det gäller frågan om förfarandemissbruk i förhållande till den straffrättsliga legalitetsprincipen.*

## 1 Inledning

I mervärdesskattelagen (1994:200), GML,<sup>2</sup> fanns från början så kallad omvänd skattskyldighet, det vill säga att mervärdessbeskattningen av en vara eller tjänst sker hos förvärvaren i stället för hos säljaren, beträffande företags förvärv av vissa tjänster från företag i andra EU-länder eller i tredjeländer.<sup>3</sup> Vid Sveriges EU-inträde 1995 infördes omvänd skattskyldighet i GML också för företags gemenskapsinterna förvärv (numera unionsinterna förvärv) av varor från företag i andra EU-länder.<sup>4</sup> Eftersom allt fler tjänster hade kommit att tillhandahållas på distans, utvidgades den 1 januari 2010 omvänd skattskyldighet till huvudregel i GML för företags förvärv av tjänster från företag i utlandet.<sup>5</sup> För drygt 22 år sedan infördes omvänd skattskyldighet i GML även för *omsättning inom landet* mellan företag – avseende varor i form av finguld och investeringsguld.<sup>6</sup> Därmed stoppades skatteundraganden i sådana fall, när köparen gjorde avdrag i skattedeklarationen till Skatteverket (SKV) för debiterad ingående moms i fakturan från säljaren, medan säljaren underlät att fullfölja sin skyldighet att redovisa motsvarande utgående moms till SKV. Detta är grundläggande för vad som brukar kallas för karusellhandel på momsområdet.<sup>7</sup> Sedermera

---

<sup>1</sup> Artikel: Momsbedrägerier av så kallad karuselltyp och NJA 2018 s. 704, av Björn Forssén, Svensk Skattetidning 2022 s. 118-130 (Forssén 2022).

<sup>2</sup> GML ersattes den 1 juli 2023 av mervärdesskattelagen (2023:200), ML. Se jämförelsetabell GML/ML, prop. 2022/23:46 (Ny mervärdesskattelag) Bilaga 5 (s. 758-777). Se även [www.forssen.com](http://www.forssen.com), under Forskning/F10.

<sup>3</sup> Jfr 1 kap. 2 § första stycket 2 och 1 § första stycket 2, dess lydelse när GML trädde i kraft den 1 juli 1994. Jfr även prop. 1993/94:99 (om ny mervärdesskattelag).

<sup>4</sup> Jfr 1 kap. 2 § första stycket 5 och 1 § första stycket 2 GML, dess lydelse enligt SFS 1994:1798. Jfr även prop. 1994/95:57 (Mervärdesskatten och EG).

<sup>5</sup> Jfr 1 kap. 2 § första stycket 2 GML, dess lydelse enligt SFS 2009:1333, som infördes den 1 januari 2010 enligt förordningen SFS 2009:1334. Jfr även prop. 2009/10:15 (Nya mervärdesskatteregler om omsättningsland för tjänster, återbetalning till utländska företagare och periodisk sammanställning).

<sup>6</sup> Jfr 1 kap. 2 § första stycket 4 a GML, som infördes den 1 januari 2000, genom SFS 1999:640. Jfr även prop. 1998/99:69 (Särskilda mervärdesskatteregler för investeringsguld).

<sup>7</sup> Jfr en dansk *kandidatavhandling* lämnad (*afleveret*) den 23 maj 2013 vid Copenhagen Business School, *MOMSKARRUSELLER – REVISORS ROLLE*, av Anita Holm Thorstensen och Karina Skovgaard Svane, där följande anges i avsnitt 2.7 ("Hvordan opbygges en momskarusel"): "Momskarusellerne fungerer grundlæggende på den måde, at det ene selskab i karrusellen får penge tilbage i moms, mens et andet selskab oparbejder en stor momsgæld for derefter at gå konkurs og aldrig indbetale momsen." I en annan *kandidatavhandling* lämnad den 7 maj 2015 vid Copenhagen Business School, *EFFEKTERNE AF OMVENDT BETALINGSPLIGT: THE EFFECT OF REVERSE CHARGE*, av Jeanne Kierulff Nielsen och Yvonne Nygaard, anges, i avsnitt 5 ("Momskaruselsvig"), följande som typiskt för en momskarusel: "Svindlernes formål med en momskarusel er, at få genereret store momsbeløb, ved ikke at betale salgsmoms til SKAT.

har omvänd skattskyldighet för omsättningar inom landet mellan företag införts i GML också på andra områden, exempelvis beträffande handel med tjänster i form av utsläppsrätter för växthusgaser.<sup>8</sup> Den 1 april 2021 infördes omvänd skattskyldighet beträffande omsättningar inom landet mellan beskattningsbara personer avseende varor i form av mobiltelefoner, integrerade kretsanordningar, spelkonsoler, pekdatorer och bärbara datorer – förutsatt att beskattningsunderlaget för omsättningen av dessa varor i en faktura sammantaget överstiger 100 000 kronor och registreringskyldigheten för förvärvaren inte endast är en konsekvens av förvärvet.<sup>9</sup>

Orsaken till att omvänd skattskyldighet har införts på flera områden för omsättningar inom landet mellan beskattningsbara personer är framför allt de bedrägerier av så kallad karuselltyp på momsområdet som förekommer bland annat i Sverige. Jag höll ett föredrag för drygt 20 år sedan på Svensk Juriststämman om detta,<sup>10</sup> och i denna artikel kommenterar jag den syn som Högsta domstolen (HD) har på fenomenet vid förfarandemissbruk, enligt målet NJA 2018 s. 704. Jag jämför HD:s uppfattning i frågan om grovt skattebrott enligt 4 § skattebrottslagen (1971:69), SBL med uppfattningen hos hovrättslagmannen i Svea hovrätt om förfarandemissbruk och den straffrättsliga legalitetsprincip som är fastlagd i 1 kap. 1 § brottsbalken (1962:700), BrB.

NJA 2018 s. 704 gällde handel med ädelmetaller: guld, platina och silver. Beträffande varor som utgjorde guld var finhalten för låg för att fråga skulle vara om finguld eller investeringsguld, och beträffande platina och silver förekommer överhuvudtaget inte omvänd skattskyldighet i GML. Sålunda gällde de allmänna bestämmelserna om skattskyldighet till mervärdesskatt för bedömningen av samtliga delar i fallet,<sup>11</sup> det vill säga att en säljare är skattskyldig för en skattepliktig omsättning av vara eller tjänst inom landet också när den sker till en annan beskattningsbar person – inte först för en försäljning till konsument såsom vid tillämpningen av de särskilda reglerna om omvänd skattskyldighet.

## 2 Svea hovrätts domskäl

NJA 2018 s. 704 gällde i första hand fråga om grovt skattebrott. Enligt 2 § SBL döms den för skattebrott till fängelse (i högst två år) som på annat sätt än muntligen – det vill säga skriftligen – uppsåtligen lämnar oriktig uppgift till myndighet eller underlåter att till

---

Svindlervirksomhederne udgiver sig for at mangle en betalingsevne, mens det i virkeligheden er en betalingsvilje de mangler.”

<sup>8</sup> Jfr 1 kap. 2 § första stycket 4 d GML, som infördes den 1 januari 2011, genom SFS 2010:1518. Jfr även prop. 2010/11:16 (Omvänd skattskyldighet för mervärdesskatt vid handel med utsläppsrätter för växthusgaser).

<sup>9</sup> Jfr 1 kap. 2 § första stycket 4 f och sjunde stycket GML, som infördes den 1 april 2021, genom SFS 2020:1220 (och 1221). Jfr även prop. 2020/21:20 (Omvänd skattskyldighet vid omsättning av vissa varor). Av intresse är också att regeringen i propositionen frångick sitt förslag av 2020-04-17 (Fi2020/01855/S2), vilket innebar att omvänd skattskyldighet även skulle gälla för tjänster i form av IP-telefoni (VoIP, Voice over Internet Protocol). Jag noterar att sedan 2015 anges VoIP i artikel 6a.1 b) i EU:s genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 som ett exempel på telekommunikationstjänster enligt artikel 24.2 i mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG).

<sup>10</sup> Föredrag av Björn Forssén på Svensk Juriststämman 2001-11-14 (Stockholmsmässan i Älvsjö), Moms och omsättningsbegreppet. Karusellen hos skatte- och ekobrottsmyndigheten (SKM och EBM). Arrangör VJS. (Forssén 2001a).

<sup>11</sup> Jfr 1 kap. 2 § första stycket 1 och 1 § första stycket 1 GML.

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. Det finns således tre nödvändiga kriterier för ansvar för skattebrott, rekvisiten *uppsåt*, *oriktig uppgift* och *fara*, vilka samtliga ska vara uppfyllda för att en allmän domstol ska finna tillräckliga skäl föreligga för att döma någon för skattebrott. Om ett skattebrott är att anse som ringa, döms enligt 3 § SBL för skatteförseelse till böter, medan fängelse i lägst sex månader och högst sex år utdöms enligt 4 § första stycket SBL om fråga är om grovt skattebrott. Vid bedömning om skattebrottet är grovt ska enligt 4 § andra stycket SBL särskilt beaktas om det rör mycket betydande belopp, om gärningsmannen använt falska handlingar eller vilseledande bokföring eller om förfarandet ingått som ett led i en brottslighet som utövats systematiskt eller i större omfattning eller i annat fall varit av synnerligen farlig art.

I NJA 2018 s. 704 anförde hovrätten i sina domskäl att frågan om avdragsrätt för ingående moms när transaktionerna föregåtts av momsbedrägeri har prövats av EU-domstolen, *till exempel* i de förenade målen C-439/04 och C-440/04 (Kittel och Recolta Recycling) som avsåg momsbedrägerier av karuselltyp.<sup>12</sup> EU-domstolen anser bland annat i den domen att den nationella domstolen har att vägra avdrag för ingående moms, om det mot bakgrund av objektiva omständigheter framkommer att den skattskyldige känt till eller borde ha känt till att det förekommit momsbedrägerier i tidigare affärsled. Det är enligt min mening inget nytt från EU-domstolens sida, utan en uppfattning som domstolen har haft också i andra mål. Ett annat exempel är de förenade målen C-354/03, C-355/03 och C-484/03 (Optigen m.fl.),<sup>13</sup> där EU-domstolen i punkt 55 anser 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. Om företagaren kände till eller borde ha känt till att det har förekommit momsbedrägerier i tidigare affärsled, har denne således inte rätt att dra debiterad ingående moms i fakturan från leverantören av en vara eller tillhandahållaren av en tjänst.

Vidare anför hovrätten, att Högsta förvaltningsdomstolen (HFD), efter de förenade målen C-439/04 och C-440/04 (Kittel och Recolta Recycling), har ”fastslagit” i rättsfallet HFD 2013 ref. 12 att det vid tillämpningen av GML:s bestämmelser om avdragsrätt för ingående moms ska beaktas ”den princip som EU-domstolen lagt fast för tolkning av mervärdesskattedirektivet vid bedrägerifall”.<sup>14</sup> Det innebär enligt hovrätten att ”avdragsrätten är beroende av om den skattskyldige känt till eller borde ha känt till att bolaget genom sina transaktioner deltog i ett momsbedrägeri”. Jag anser att detta har lett till missuppfattningen bland aktörerna i mål av förevarande slag att EU-domstolen har etablerat något slags ”Kittel”-doktrin, när det enbart är fråga om att moms-systemet inte får användas för att begå bedrägerier, genom att via momsdeklARATIONER tillskansa sig pengar från statskassorna i EU:s medlemsstater. Sedan bör en domstol också vara försiktig med att anföra att EU-domstolen har ”lagt fast” något över huvud taget, eftersom EU-domstolen inte har karaktären av

---

<sup>12</sup> De förenade målen C-439/04 och C-440/04 (Kittel och Recolta Recycling), ECLI:EU:C:2006:446.

<sup>13</sup> De förenade målen C-354/03, C-355/03 och C-484/03 (Optigen m.fl.), ECLI:EU:C:2006:16.

<sup>14</sup> Mervärdesskattedirektivet: EU:s mervärdesskattedirektiv (2006/112/EG). Fullständig titel: RÅDETS DIREKTIV 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt. Mervärdesskattedirektivet ersatte den 1 januari 2007 EG:s första mervärdesskattedirektiv (67/227/EEG), första direktivet, och EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv (77/388/EEG), sjätte direktivet.

författningsdomstol. Det är enligt min uppfattning fallet åtminstone så länge som EU inte har en överstatlig karaktär, utan exempelvis medlemsstaten Sverige enbart har tilldelat EU:s institutioner kompetens på vissa områden, såsom beträffande mervärdesskatterätten, där innehållet i reglerna i GML och i de delar av skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL, som berör mervärdesskatt styrs av i första hand EU:s mervärdesskattedirektiv (2006/112/EG). Det korrekta uttrycket bör således vara att EU-domstolen *anser* något. Uttryck såsom *anser* bör också användas när rättstillämparna återger HFD:s eller HD:s uppfattning i en viss fråga. Även om prejudikat är en betydelsefull rättskälla i svensk rätt, och till ledning för kommande avgöranden i underinstanserna, är det enligt min uppfattning viktigt att iaktta att det principiellt sett inte förekommer prejudikatsbunden tolkning och tillämpning av lagstiftningen i Sverige. Framför allt visar sig detta på skatteområdet, genom att det av 8 kap. 2 § första stycket 2 regeringsformen (1974:152) följer att en beskattningsåtgärd inte kan genomdrivas mot den enskildes vilja i strid mot den skrivna regelns i fråga ordalydelse (legalitetsprincipen för beskattningsåtgärder).

Hovrätten ansåg sig ha att göra en i förhållande till förvaltningsprocessen självständig bedömning av om bolagets i fråga avdragsyrkanden för ingående moms hänförliga till de aktuella förvärven av varor var att anse som oriktiga uppgifter. Hovrätten ansåg vid en samlad bedömning av omständigheterna att uppgifterna var oriktiga och därmed att de objektiva förutsättningarna för skattebrott var uppfyllda. Frågan ställde sig då huruvida den tilltalade – bolagets företrädare – hade haft uppsåt till skattebrott eller om denne hade förfarit grovt oaktsamt, det vill säga om gärningarna hade haft subjektiv täckning. Hovrätten anförde att prövningen av den frågan sammanföll i allt väsentligt med den prövning som måste göras skatterättsligt för att avgöra om det bolaget hade rätt till avdrag för den ingående moms på förvärven av varorna, varvid hovrätten noterade att beviskraven i brottmål emellertid är väsentligt högre (för åklagaren) än (för SKV respektive den skattskyldige) i skattemål.

I uppsåtsfrågan ansåg hovrätten att bolagets företrädare, i vart fall efter en viss tid, insett att det förelåg en avsevärd risk för att de aktuella varorna hade varit föremål för momsbedrägerier i tidigare affärsled. Det innebar sålunda att bolagets momsdeklarationer därefter innehöll oriktiga uppgifter. Enligt hovrättens mening var företrädaren även likgiltig inför den risken och anförde också att vetskapen om effekten av de oriktiga uppgifterna inte hade avhållit denne från att lämna oriktiga uppgifterna i bolagets momsdeklarationerna. Mot den bakgrunden kunde hovrätten inte komma till annan slutsats än att vederbörande hade haft erforderligt *uppsåt* till att lämna *oriktiga uppgifter* som gav upphov till *fara* för skatteundraganden på sätt som fordras för ansvar för skattebrott, varvid hovrätten också anförde att det inte krävs därutöver att denne haft en exakt kännedom om hur momsbedrägerierna har gått till.

Hovrätten dömde bolagets i fråga företrädare för tio fall av grovt skattebrott. Hovrätten beaktade vid straffvärdebedömningen att skatteundragandet avsett mycket höga belopp, men att vederbörande inte hade haft någon närmare kännedom om brottsligheten i de tidigare affärsleden. Hovrätten ansåg därför att den samlade brottsligheten hade ett straffvärde som motsvarar fängelse i två år. Det får jämföras med att grovt skattebrott kan leda till fängelse i sex år. Med beaktande av att personen i fråga även meddelades näringsförbud ansåg hovrätten att fängelsestraffets längd skulle bestämmas till ett år och sex månader. Annan påföljd än fängelse kunde med hänsyn till brottslighetens art och höga straffvärde inte komma i fråga.



### 3 Jämförelse av hovrättslagmannens uppfattning med HD:s avgörande

Hovrättslagmannen var skiljaktig, och ville till skillnad från majoriteten i Svea hovrätt, fria den tilltalade. Hon berörde EU-målet C-255/02 (Halifax m.fl.),<sup>15</sup> där EU-domstolen bland annat anser att om de transaktioner som ligger till grund för rätten att göra avdrag för ingående moms utgör förfarandemissbruk föreligger inte sådan rätt enligt sjätte direktivet, numera mervärdesskattedirektivet.<sup>16</sup> För att konstatera att förfarandemissbruk föreligger fordras enligt EU-domstolen att aktuella transaktioner, trots att de formellt sett är korrekta, får till följd att en skattefördel uppnås som strider mot syftet med bestämmelserna i direktivet och i nationell lagstiftning om införlivande av direktivet, och det ska även framgå av de objektiva omständigheterna att det huvudsakliga syftet med transaktionerna är att uppnå en skattefördel.<sup>17</sup> Emellertid anförde hovrättslagmannen bland annat ”att EU-domstolen i C-255/02 Halifax m.fl. 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 (p. 93)”. Hovrättslagmannen anförde vidare 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. Principen i fråga innebär bland annat ett föreskriftskrav, ett analogiförbud och ett obestämdhetsförbud. Beträffande de förenade målen C-439/04 och C-440/04 (Kittel och Recolta Recycling) och HFD 2013 ref. 12 anförde hovrättslagmannen att ett godtagande av att EU-domstolens tillämpning och tolkning av mervärdesskattedirektivet i skatterättsligt hänseende, som bekräftats av HFD, också skulle få genomslag i den materiella straffrätten såsom åklagaren hade påstått innebar en utvidgning av det straffrättsliga ansvaret utan stöd i något vägledande avgörande, varför det kunde ifrågasättas om en sådan tolkning och tillämpning av ett direktiv är förenlig med den straffrättsliga legalitetsprincipen. På grund av den osäkerheten ansåg hovrättslagmannen, till skillnad från majoriteten i Svea hovrätt, att den tilltalade skulle frikännas från ansvar.

Hovrättslagmannens uppfattning i NJA 2018 s. 704 kan enligt min mening anföras till stöd för att legalitetsprincipen för straffrättsliga åtgärder innebär att ansvar inte kan ådömas enbart för att avdragsrätt för ingående moms saknas till följd av förfarandemissbruk.

Den tilltalade överklagade hovrättsdomen. HD:s domslut i NJA 2018 s. 704 blev att HD förklarade att den tilltalade, som företrädare för bolaget i fråga, skulle anses ha lämnat eller låtit lämna oriktig uppgift i den mening som avses i SBL, genom att avdrag för ingående mervärdesskatt yrkats, trots att bolaget inte hade avdragsrätt för den i målet aktuella ingående mervärdesskatten. HD meddelade inte prövningstillstånd i målet i övrigt, varför hovrättens domslut därmed stod fast. Jag ställer hovrättslagmannens uppfattning mot HD:s resonemang i domskälen enligt följande.

Med utgångspunkt i vad hovrätten hade funnit utrett beträffande gärningarna, däribland att bolaget i fråga inte hade avdragsrätt för den i målet aktuella ingående momsen, meddelade HD prövningstillstånd i frågan om den tilltalade genom att yrka avdrag för ingående moms

---

<sup>15</sup> Målet C-255/02 (Halifax m.fl.), ECLI:EU:C:2006:121.

<sup>16</sup> Jfr punkt 85 i ”Halifax m.fl.”-målet.

<sup>17</sup> Jfr punkt 86 i ”Halifax m.fl.”-målet.

skulle anses ha lämnat oriktig uppgift i den mening som avses i SBL. Frågan om prövningstillstånd rörande målet i övrigt förklarades vilande.

I HD:s domskäl anges i punkt 24, med hänvisning till HFD:s dom HFD 2013 ref. 12, att den övergripande EU-rättsliga principen om missbruk innebär att bedrägliga beteenden kan tillmätas betydelse vid bedömningen av om omsättning av varor eller tjänster föreligger enligt GML. En sådan tolkning av vad som ska ses som en omsättning enligt GML måste enligt HD anses ligga inom ramen för vad den straffrättsliga legalitetsprincipen tillåter i fråga om tolkning i syfte att utröna lagens rätta mening. Analogiförbudet innebär därmed enligt HD inte något hinder mot att ett yrkande om avdrag för moms bedöms som en oriktig uppgift i SBL:s mening. Inte heller i övrigt hindrar den straffrättsliga legalitetsprincipen en sådan bedömning.

I punkt 25 anför dock HD att det är en annan sak att det för ansvar enligt SBL krävs ett straffrättsligt uppsåt, där det inte är tillräckligt med sådan ond tro utifrån objektiva omständigheter som räcker för att avdragsrätt ska falla bort. Den frågan omfattas emellertid inte av HD:s prövning inom ramen för meddelat prövningstillstånd.

HD:s domslut i NJA 2018 s. 704 blev, i enlighet med punkt 26, att HD förklarade att den tilltalade, som företrädare för bolaget i fråga, skulle anses ha lämnat eller låtit lämna oriktig uppgift i den mening som avses i SBL genom att avdrag för ingående mervärdesskatt yrkats, trots att bolaget inte hade avdragsrätt för den i målet aktuella ingående mervärdesskatten. I punkt 27 angav HD att det saknades skäl att meddela prövningstillstånd i målet i övrigt, varför hovrättens domslut därmed stod fast.

Jag ställer hovrättslagmannens uppfattning om att den tilltalade borde ha frikänts med hänsyn till den straffrättsliga legalitetsprincipen i förhållande till HD:s påpekande om att uppsåtsfrågan inte omfattades av prövningstillståndet. Det gör enligt min mening att det, trots att HD i NJA 2018 s. 704 fastställde majoritetens i hovrätten fällande dom, inte är givet att förfarandemissbruk i sig innebär att straffrättsligt ansvar föreligger. Dessutom ska alltid i det enskilda fallet avgöras om även farerekvisitet för skattebrott uppfylls. Jag påminner om detta, då HD inte särskilt behandlade farerekvisitet inom ramen för meddelat prövningstillstånd.

#### **4 Avslutande synpunkter**

Enligt min uppfattning kan NJA 2018 s. 704 inte anses innebära att det är en given sak att ett fall av förfarandemissbruk avseende mervärdeskatten i sig medför straffansvar. Det är att gå för långt vid tolkningen av rekvisiten oriktig uppgift och uppsåt beträffande skattebrottet. Prövningen av straffansvaret bör dock ske utifrån farerekvisitet också, så att alla tre rekvisiten för skattebrott sätts i det enskilda fallet i förhållande till EU-domstolens rättspraxis av innebörd att avdragsrätten för ingående moms kan gå förlorad om det med hänsyn till objektiva omständigheter är utrett att den skattskyldiga personen kände till eller borde ha känt till att han eller hon deltog i ett momsbedrägeri. Jag kommer i det hänseendet tillbaka till två av de exempel på vad försvararen bör tänka på i mål om momsbedrägeri av karuselltyp som jag tog upp vid ovannämnda föredrag på Svensk Juriststämman för drygt 20 år sedan, nämligen följande. Försvararen bör påpeka redan vid sakframställningen att åklagaren ska ange vad denne vet om beskattningsfrågan respektive i bevisdelen av målet ställa fråga till den eller de av skatterevisorerna som åklagaren åberopar angående huruvida skatterevisorn anser att den tilltalade har försvårat skattekontrollen på något sätt för SKV.

Beträffande den förstnämnda frågeställningen hänvisade jag vid mitt föredrag till att jur. dr Börje Leidhammar (numera tillika advokat och professor) anförde i en artikel att ett samråd i frågan om vad som är oriktig uppgift bör äga rum mellan åklagare och försvarare, varvid han hänvisade till 15 § andra stycket SBL.<sup>18</sup> I det lagrummet anges att tingsrätten ska, i ett mål om brott enligt SBL som har samband med en skattefråga som är anhängig vid en förvaltningsdomstol eller en förvaltningsmyndighet, samråda med förvaltningsdomstolen eller förvaltningsmyndigheten rörande målets handläggning, om det inte är obehövt. Börje Leidhammar motiverade sin inrådan med att frågan om oriktig uppgift under alla omständigheter måste avgöras med ledning av bestämmelserna i den skatteförfattning som i det enskilda fallet reglerar skattskyldigheten, varvid han hänvisade till sidan 91 i prop. 1995/96:170 (Översyn av skattebrottslagen). Den propositionen utgjorde förarbeten till den reformering av SBL den 1 juli 1996, genom SFS 1996:658, som innebar att skattebedrägeri ändrades från ett effektbrott till ett farebrott (skattebrott) och att försvårande av skattekontroll också ändrades på det sättet. Jag anser att en försvarare, i ett sådant fall som Börje Leidhammar tar upp, bör begära ett möte med åklagaren redan innan förundersökningen är avslutad, om ett åtal kan komma att gälla ett fall av påstått förfarandemissbruk avseende mervärdesskatten. Jag hänvisar härvidlag till 23 kap. 18 b § rättegångsbalken (1942:740), RB:

”På begäran av den misstänkte eller försvararen ska ett förhör eller någon annan utredning äga rum, om det kan antas vara av betydelse för förundersökningen. Om en sådan begäran avslås ska skälen för det anges.

Innan åklagaren beslutar i fråga om åtal, får han eller hon hålla ett särskilt sammanträde med den misstänkte eller försvararen, om det kan antas vara till fördel för åtalsbeslutet eller för sakens fortsatta handläggning i övrigt.”

Om någon är misstänkt för skattebrott, där det underförstått eller explicit rör sig om förfarandemissbruk beträffande momsens såsom vid påstående från SKV om karusellhandel, bör denne ta upp med sin försvarare att ett möte bör begäras enligt 23 kap. 18 b § RB med åklagaren i skattefrågan och frågan om skattebrott. Om åklagaren fattar ett beslut om att sådant möte inte ska hållas, måste denne ange skälen för avslaget. Det innebär att åklagaren har att inta dessa i förundersökningsprotokollet, om denne avser att gå vidare med att besluta om stämning, åtal. Då ökar enligt min mening försvararens möjligheter att med framgång ta upp vid sakframställningen i tingsrätten att rätten enligt 15 § första stycket SBL bör vilandeförklara brottmålet i avvaktan på utgången av beskattningsfrågan avseende momsens, oavsett om den gäller utgående eller ingående moms.

Beträffande frågan om skatterevisorn anser att skattekontrollen har försvårats på något sätt för SKV gör jag följande reflektioner, när misstanken gäller eller kan komma att leda till fråga om förfarandemissbruk avseende momsens såsom vid momsbedrägeri av så kallad karuselltyp.

Även om ett mål såsom NJA 2018 s. 704 gäller grovt skattebrott enligt 2 och 4 §§ SBL, men inte försvårande av skattekontroll enligt 10 § första stycket SBL eller bokföringsbrott enligt 11 kap. 5 § BrB, bör följande fråga ställas till skatterevisorn, som vittnar till stöd för åklagarens åtal och gärningsbeskrivning. Frågan är om skatterevisorn har uppfattat att den tilltalade har försvårat skattekontrollen och hur detta förhåller sig till påståenden om oriktig uppgift och de objektiva rekvisiten för bokföringsbrott enligt 11 kap. 5 § första stycket BrB. De objektiva rekvisiten för bokföringsbrott är att det i huvudsak inte ska gå att bedöma

---

<sup>18</sup> Se Skattenytt 2000 s. 405-417, artikeln Om muntlig förhandling, av Börje Leidhammar, s. 415.

rörelsens förlopp, ekonomiska resultat eller ställning med ledning av bokföringen på grund av att den tilltalade har underlåtit att bokföra affärshändelser eller bevara räkenskapsinformation eller genom att lämna oriktiga uppgifter i bokföringen eller på annat sätt.

Att nämna förhållandet mellan försvårande av skattekontroll och bokföringsbrott är enligt min mening av intresse särskilt när ett skattemål om moms baseras på eller kan komma att grundas på påståenden från SKV om förfarandemissbruk och den frågeställningen kan komma att beröras i ett skattebrottmål som väsentligen gäller samma omständigheter som skattemålet. Om åklagaren inte tar upp vare sig försvårande av skattekontroll eller bokföringsbrott, har denne löst ett problem som uppkom i brottmålen om skatt genom reformeringen av SBL den 1 juli 1996, nämligen den regelkonkurrens som därmed uppkom mellan 10 § SBL, försvårande av skattekontroll, och 11 kap. 5 § BrB, bokföringsbrott. Därigenom är inte längre försvårande av skattekontroll subsidiärt i förhållande till bokföringsbrottet, utan normala konkurrensregler gäller. Lagstiftaren förutsatte att problematiken med regelkonkurrensen skulle lösas i praktiken genom åklagarens utformning av gärningsbeskrivningen.<sup>19</sup> Problemet är ofta att åklagarnas gärningsbeskrivningar, liksom SKV:s anmälningar, är tämligen oprecisa. Sålunda bör enligt min uppfattning försvararna vara uppmärksamma på detta, och ställa frågor till skatterevisorn i dennes egenskap av åklagarens vittne på temat oriktig uppgift angående hur skatterevisorn, vars utredning också ligger till grund för beskattningsbeslutet, sätter påstående om oriktig uppgift i momsdeklarationen i förhållande till framför allt frågan om oriktiga uppgifter i bokföringen och frågan om den tilltalade har försvårat skattekontrollen. Det är skatterevisorns utredning som ligger till grund för skattemålet och på vilken åklagaren baserar åtalet, och då anser jag att en oprecis gärningsbeskrivning från åklagaren, med möjlighet för denne till justering under brottmålsprocessen, inte kan anses förenlig med den enskildes berättigade krav på en rättvis rättegång. Åklagaren ska enligt min mening inte få hjälp av domstolen att genomdriva ett åtal som enbart avser skattebrott, grovt eller enligt normalgraden, om denne borde ha förklarat i en precis gärningsbeskrivning varför åtalet inte avser även försvårande av skattekontroll eller bokföringsbrott, när skatterevisorn sedan i vittnesförhör underbygger åt åklagaren med resonemang som borde prövas mot försvårande av skattekontroll eller bokföringsbrott.

Slutligen får jag påminna om att det inte finns någon entydig definition av vad som utgör momsbedrägeri genom karusellhandel.<sup>20</sup> Jag anser att det är ett fenomen där frågor om både *skattesubjektet* och *skatteobjektet* prövas utifrån mervärdesskatteprincipen som kommer till uttryck genom grundprinciperna för vad som förstås med mervärdesskatt enligt EU-rätten enligt artikel 1.2 i mervärdesskattedirektivet (tidigare artikel 2 i första direktivet), nämligen principerna om en generell avdragsrätt, reciprocitet och övervältring. I en förädlingskedja av *skattesubjekt* – beskattningsbara personer (företag) – fram till konsumenten ska momsen avseende skattepliktiga *omsättningar* inom landet av varor eller tjänster dras av och läggas på i samtliga affärsled, så att momsen på det samlade mervärdet i slutändan träffar konsumenten som skattebärare. Gemensamt för momsbedrägerier av karuselltyp är att principen om övervältringen av momsen till konsumenten inte fungerar på grund av att oseriösa

---

<sup>19</sup> Jfr prop. 1995/96:170 s. 137.

<sup>20</sup> I ovannämnda danska kandidatavhandlingar nämns bland annat en artikel av Christian Dresager vid Danmarks Told- og Skattestyrelse från 1999, *Moms-karusellsvig: en svigs metode der eskaleres*, Revision og regnskabsvæsen, 1999 årgång 68, nr. 2, s. 23-28. Vid mitt ovannämnda föredrag på Svensk Juriststämma, Forssén 2001a, nämnde jag den artikeln, och att han (på s. 24) bland annat anför följande: ”Det findes intet sted i lovgivningen eller litteraturen en egentlig definition på moms-karusellsvig.” Eftersom så är fallet ännu idag, benämner jag i denna artikel momsbedrägerier av karuselltyp, såsom i NJA 2018 s. 704, för fenomenet.

skattesubjekt i förädlingskedjan tillskansar sig pengar från staten, genom att utnyttja reciprocitetsprincipen och principen om en generell avdragsrätt såtillvida att ett företag som mottar en faktura drar debiterad ingående moms i fakturan på felaktiga grunder, eftersom det andra företaget saknar en betalningsvilja beträffande motsvarande utgående moms. Det är utifrån det förhållningssättet hos säljaren som frågor om *uppsåt*, *oriktig uppgift* och *fara* ska ställas i straffrättsligt hänseende, när det gäller huruvida ett företag som köper varor eller tjänster ska anses ha känt till eller bort känna till avsaknaden av betalningsvilja hos medkontrahenten och varit åtminstone likgiltig inför detta. Sedan får ansvarsfrågan bedömas för säljare och köpare eller, om de är juridiska personer, för deras företrädare, när det gäller statens skattebortfall vid exempelvis förfarandemissbruk. Omvänd skattskyldighet är en metod som har kommit att användas alltmer av lagstiftaren för att stävja oegentligheter av karuselltyp, och går helt enkelt ut på att ta bort likvidflödet från staten, genom SKV, till köpande företag av överskjutande ingående moms, så att säljaren inte redovisar utgående moms, utan den redovisas i stället som en beräknad utgående moms hos köpande företag som drar motsvarande belopp som ingående moms i samma momsdeklaration.

För övrigt förekommer ibland missuppfattningen att momsbedrägerier av karuselltyp är något som kom hit i och med Sveriges EU-inträde 1995. Det är i stället så att skatteförvaltningen här utredde sådant i vart fall redan på 1980-talet, vilket jag berör i en bok.<sup>21</sup>

Beträffande NJA 2018 s. 704 får också nämnas att fallet berörs i en utredning, SOU 2020:13 – ”Att kriminalisera överträdelse av EU-förordningar”, där uppdraget gällde att kartlägga vilka lagstiftningstekniker som används vid kriminalisering av överträdelse av EU-bestämmelser inom olika områden i Sverige och ett urval av andra EU-medlemsstater. Fallet omnämns på sidorna 48 och 54 i SOU 2020:13, men utan att det ger något ytterligare för min tolkning av det. Det är dock intressant att utredningen sätter NJA 2018 s. 704 i ett bredare sammanhang än det skatterättsliga, och att det redan av utredningens titel följer att det finns saker att åtgärda på straffrättsens område när det gäller EU-förordningar. NJA 2018 s. 704 gällde handel med varor, men det förekommer också affärer avseende tjänster i mål om momsbedrägerier av karuselltyp. Därför återknyter jag till ovan om det intressanta i att regeringen inför lagändringen den 1 april 2021 frångick förslaget om att införa omvänd skattskyldighet också för tjänster i form av IP-telefoni (VoIP), och inte, som skedde, enbart för varor i form av mobiltelefoner etc. Eftersom VoIP anges i en EU-förordning som exempel på telekommunikationstjänster enligt artikel 24.2 i mervärdesskattedirektivet, är det intressant även vid analys av påstått momsbedrägeri av karuselltyp att följa upp om lagstiftningsarbetet, när det gäller straffrätten och frågor om överträdelse av EU-förordningar, kan ge vägledning.

---

<sup>21</sup> Jfr avsnitt 39, ”’Flygande mattor’ och ’karuseller’”, i del 1 i min bok *Skatt i skrattpengeln* (eget förlag 2021), Forssén 2021a, där jag, liksom vid föredraget Forssén 2001a, även tar upp vikten av att SKV gör registreringskontroller i praktiken. I denna bok återkommer jag flera gånger till frågan om registreringskontroll.

## II. Skenfaktura med momsdebitering – konsekvenser för skatt och redovisning<sup>22</sup>

*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.*

### 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), GML, genom SFS 2007:1376.<sup>23</sup> Det föranledde införandet av 1 kap. 1 § tredje stycket och 2 e § i GML 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 GML. Ett sådant belopp, som jag benämner en oäkta moms, ska redovisas i den ordning som gäller för den skattskyldiges redovisning av utgående moms.<sup>24</sup> Om beloppet inte motsvaras av en leverans av vara eller ett tillhandahållande av tjänst, ska det redovisas för den redovisningsperiod då fakturan utfärdades.<sup>25</sup> Betalningsskyldigheten till staten för den oäkta momsen kvarstår till den redovisningsperiod då företaget har utfärdat en kreditnota, om inte SKV efterger kravet på kreditnota på grund av särskilda skäl.<sup>26</sup> Faktureringsreglerna i 11 kap. GML stipulerar inte någon tidsgräns för fakturas utfärdande,<sup>27</sup> och sålunda inte heller för utfärdande av en kreditnota (det vill säga 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;

---

<sup>22</sup> Artikel: Skenfaktura med momsdebitering – konsekvenser för skatt och redovisning, av Björn Forssén, Tidningen Balans fördjupning 2023 s. 1-9, publicerad 2023-06-13 på [www.tidningenbalans.se](http://www.tidningenbalans.se). (Forssén 2023a).

<sup>23</sup> GML ersattes den 1 juli 2023 av mervärdesskattelagen (2023:200), ML, vilket inte förändrar problematiken i artikeln.

<sup>24</sup> Jfr 13 kap. 27 § första meningen GML.

<sup>25</sup> Jfr 13 kap. 27 § andra meningen GML.

<sup>26</sup> Jfr 13 kap. 28 § och 11 kap. 10 § GML.

<sup>27</sup> Jfr prop. 2003/04:26 (Nya faktureringsregler när det gäller mervärdesskatt) s. 42, 48 och 84.

- 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, så kallad 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)”.<sup>28</sup>

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 GML 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 GML att en felaktigt debiterad moms inte utgör ingående moms, eftersom beloppet som felaktigt betecknas som moms i mottagen skenfaktura inte utgör moms enligt GML, 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 § GML, underströk lagstiftaren att för den som felaktigt har debiterat momsen ska åtgärden inte leda till annat än en betalningsskyldighet.<sup>29</sup>

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 GML för utfärdaren, uppfylls inte reciprocitetsprincipen för mottagaren, som därmed inte får dra beloppet såsom en ingående moms.<sup>30</sup>

## 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 GML inträder redovisningsskyldighet när en affärshändelse, genom vilken skattskyldighet har inträtt, enligt god redovisningssed har bokförts eller borde ha bokförts,<sup>31</sup>

<sup>28</sup> Jfr prop. 2007/08:25 (Förlängd redovisningsperiod och vissa andra mervärdesskattefrågor) s. 91.

<sup>29</sup> Jfr prop. 2007/08:25 s. 90.

<sup>30</sup> Jfr 8 kap. 2 § första och andra styckena och 3 § första stycket GML samt artikel 167 i mervärdesskattedirektivet.

<sup>31</sup> Jfr 13 kap. 6 § 1 GML och prop. 1993/94:99 (om ny mervärdesskattelag) s. 234.

och skattskyldighet förutsätter enligt huvudregeln i 1 kap. 1 § första stycket 1 GML 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 GML 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,<sup>32</sup> det vill säga även om skattskyldighet enligt GML inte uppkommer. Reglerna om faktureringskyldighet i GML utgör speciallagstiftning i förhållande till bokföringslagen (1999:1078), BFL, som allmän lagstiftning om redovisningskyldighet 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 GML, och således varken någon skattskyldighet, redovisningskyldighet eller faktureringskyldighet enligt GML.

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 moms som anges däri. Frågan är hur det beloppet ska redovisas (förutom i en särskild skattedeclaration).

Enligt 3 kap. 1 § ÅRL ska balansräkningen i sammandrag redovisa företagets samtliga tillgångar, avsättningar och skulder samt eget kapital på balansdagen. Eftersom den oäkta moms i fråga inte utgör skatt, ska den inte redovisas som någon skatteskuld i balansräkningen eller som uppskjuten skatt i en not i årsredovisningen.<sup>33</sup> 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.<sup>34</sup>

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 eventualförpliktelser i 5 kap. 15 § ÅRL av intresse i förevarande sammanhang. Där anges att

---

<sup>32</sup> Jfr 11 kap. 1 § första stycket GML.

<sup>33</sup> Jfr 5 kap. 36 § ÅRL om att större företag ska upplysa i not i årsredovisningen angående uppskjuten skatt.

<sup>34</sup> Jfr prop. 1998/99:130 (Ny bokföringslag m.m.) Del 1, s. 303.



om ett företag har garantiåtaganden, ekonomiska åtaganden eller eventuella förpliktelser som inte tas upp i balansräkningen (eventualförpliktelser), ska det upplysa om summan av dessa. Oavsett om ökta moms har betalats eller inte till staten, kvarstår *betalningsskyldigheten* enbart tills en kreditnota har utfärdats av företaget, varför jag anser att den utgör en eventualförpliktelse. Beloppet ska inte redovisas i den löpande bokföringen,<sup>35</sup> men jag anser att en kvarstående betalningsskyldighet bör omnämnas i en not i företagets årsredovisning.

#### 4 Straffrättsliga konsekvenser kring ökta 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.<sup>36</sup> 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.<sup>37</sup>

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 ökta 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 GML 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

---

<sup>35</sup> Då resultatet inte får undervärderas inkomstskattemässigt, anser jag att beloppet inte heller ska kostnadsföras.

<sup>36</sup> Jfr prop. 1995/96:170 s. 91.

<sup>37</sup> 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.

gäller förfarandet för dess redovisning, inte materiellt sett enligt GML. 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 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,<sup>38</sup> kan inte heller påföras en oäkta moms, eftersom pålagan skattetillägg tas ut på *skatter* som omfattas av SFL,<sup>39</sup> och ett belopp i form av en oäkta moms är inte *skatt* i materiellt hänseende. Den enda konsekvensen är förfarandemässig 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 §§ GML. I sådant fall kan straffrättsligt ansvar aktualiseras även för den som har utfärdat fakturan med den oäkta momsen, nämligen enligt 23 kap. 4 § 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 (EBM) 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.<sup>40</sup>

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

---

<sup>38</sup> 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.

<sup>39</sup> Jfr 49 kap. 2 § SFL.

<sup>40</sup> I Forssén 2022, ”Momsbedrägerier av så kallad karuselltyp och NJA 2018 s. 704”, anför jag att även om 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.

som vederbörande inte kände till eller kunde känna till.<sup>41</sup> 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.<sup>42</sup>

Om mottagaren av fakturan har bokfört den oäkta momsens 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 uppsåtligt eller av oaktsamhet och innebär att rörelsens ställning inte kan bedömas i huvudsak.<sup>43</sup>

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.<sup>44</sup> Det kan enligt min uppfattning vara fallet om betalningsskyldigheten till staten för den oäkta momsens 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.<sup>45</sup>

## 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 GML. 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.<sup>46</sup>

---

<sup>41</sup> 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.

<sup>42</sup> 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).

<sup>43</sup> Jfr även angående bl.a. rekvisitet falsk handling vid *grovt* bokföringsbrott i 11 kap. 5 § andra stycket BrB.

<sup>44</sup> 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.

<sup>45</sup> Jfr även angående bl.a. rekvisitet falsk handling vid *grovt* bokföringsbrott i 11 kap. 5 § andra stycket BrB.

<sup>46</sup> Momsregistreringsnumret är betydelsefullt för SKV:s 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

## 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 företrädaren som har utfärdat fakturan. Lagstiftaren anför i förarbetena till SFL att skatt enligt 59 kap. SFL ”är skatt om huvudansvaret avser skatt”.<sup>47</sup> 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 GML. 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 GML 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”,<sup>48</sup> 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 företrädaren 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 Oäkta moms i skenfaktura utfärdad av företag som försätts i konkurs

Av 6 kap. 3 § GML framgår att om en skattskyldig har försätts 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 oäkta 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

---

(Forssén 2013), att EU hade gått från att så många företag som möjligt borde omfattas av momssystemet till att förorda återhållsamhet och i stället en prioritering av registreringskontroll och frågor om uppbörd av moms.

<sup>47</sup> Jfr prop. 2010/11:165 (Skatteförfarandet) Del 2 s. 905.

<sup>48</sup> Jfr prop. 2007/08:25 s. 90.

konkursförvaltaren att vidta åtgärder för att gäldenärens moms-skuld ska bli lägre, men att det kan vara befogat för en ställföreträdare för en juridisk person i konkurs, för att denne riskerar personligt betalningsansvar.<sup>49</sup> 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 oäkta 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 GML (1 kap. 1 § tredje stycket och 2 e §) för sådana belopp, vilka jag benämner oäkta 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 oäkta 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 oäkta momsen. Jag redogör här i sammanfattning för dessa mina konklusioner avsnitt för avsnitt.

I avsnitt 2 konkluderar jag att konsekvenserna *enligt GML* av utfärdande av skenfaktura med oäkta 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 momsen 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 GML, det vill säga materiellt sett, innebär också att inte heller skattetillägg kan påföras beloppet i fråga. Den enda konsekvensen för den enskilda firman eller aktiebolaget är förfarandemässig, och innebär enligt SFL att

---

<sup>49</sup> Jfr Handbok Konkurstillsyn, 6:e upplagan (2022), avsnitt 2.17.5 ([www.kronofogden.se](http://www.kronofogden.se)).

betalningsskyldigheten ska fullgöras genom att den oäkta momsen redovisas i en särskild skattedeclaration 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 momsen 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 GML. 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 momsen 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 momsen 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 skattedeclaration. 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 GML. 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 momsen. 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 momsen 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.

### III. ”Näringspenningtvätt i momskarusell”<sup>50</sup>

**I min debattartikel** i Dagens Juridik ”Livsmedelspriserna föranleder lagändringar och planering avseende indirekta skatter”,<sup>51</sup> hänvisade jag till Forssén 2022, ”Momsbedrägerier av så kallad karuselltyp och NJA 2018 s. 704”, där jag resonerar utifrån det målet i HD, när det gäller frågan om skattebrott kan föreligga i fall av förfarandemissbruk i ”momskaruseller”. I en kompletterande artikel av Stig von Bahr, före detta domare i HFD och EU-domstolen, i Svensk Skattetidning 2022 (s. 498-504), ”Mer om missbruk och momsbedrägeri”, avfärdade han kategoriskt min varning för förfarandemissbruk på temat straffrättsliga påföljder.

**Jag får, mot** bakgrund av hur karusellmålen verkar utveckla sig, upprepa min varning för att förfarandemissbruk gentemot momssystemet kan leda till straffansvar, även om förfarandemissbruk, vilket jag alltjämt anser, inte ”i sig” kan medföra ansvar för skattebrott, varvid jag lägger till en varning för straffansvar för näringspenningtvätt.

**EBM anför inte** sällan ansvar för näringspenningtvätt jämte ansvar för skattebrott, och därvidlag pekar jag på att försvararsidan i sådana ärenden och brottmål bör uppmärksamma hur de subjektiva rekvisiten beskrivs och benämns i gärningsbeskrivningen.

**I avsnitt 3** i min nämnda artikel i Svensk Skattetidning ställde jag hovrättslagmannens uppfattning i NJA 2018 s. 704, av innebörd att den tilltalade borde ha frikänts med hänsyn till den straffrättsliga legalitetsprincipen, i förhållande till HD:s påpekande om att uppsåtsfrågan inte omfattades av prövningstillståndet angående oriktig uppgift. Enligt min mening innebar det, trots att HD i NJA 2018 s. 704 fastställde majoritetens i hovrätten fällande dom, inte är givet att förfarandemissbruk ”i sig” innebär att straffrättsligt ansvar föreligger. Därvidlag anförde jag också att det alltid i det enskilda fallet även ska avgöras om farerekvisitet för skattebrott uppfylls, vilket jag påminde om, eftersom HD inte särskilt behandlade farerekvisitet inom ramen för meddelat prövningstillstånd. Emellertid sätter jag fokus denna gång på uppsåtsfrågan, och anför att i de fall där EBM beträffande ett och samma upplägg angriper exempelvis delägarna i ett aktiebolag för såväl näringspenningtvätt som för skattebrott bör försvararna ifrågasätta om samma subjektiva rekvisit anförts för de båda brotten.

**Rekvisitet uppsåtligt** i skattebrottslagen (1971:69), SBL, vilket tillsammans med oriktig uppgift och fara utgör de nödvändiga rekvisiten för straffansvar enligt 2 § SBL, finns inte i lagen (2014:307) om straff för penningtvättsbrott. Lagen om straff för penningtvättsbrott har följande struktur beträffande de subjektiva rekvisiten för brotten penningtvättsbrott respektive näringspenningtvätt.

**Enligt 3 § första** stycket döms den för penningtvättsbrott som vidtar vissa angivna åtgärder, om åtgärden syftar till att dölja att pengar eller annan egendom härrör från brott eller brottslig verksamhet eller till att främja möjligheterna för någon att tillgodogöra sig egendomen eller dess värde. Det subjektiva rekvisitet är således uttrycket ”syftar till”. I 4 § utvidgas penningtvättsbrott till att omfatta även den som vidtar angiven åtgärd utan att den har ett

---

<sup>50</sup> Artikel: ”Näringspenningtvätt i momskarusell”, av Björn Forssén, Dagens Juridik (Debatt), publicerad 2023-10-02, kl. 11:12, på [www.dagensjuridik.se](http://www.dagensjuridik.se). (Forssén 2023b).

<sup>51</sup> Se *BILAGA I*.

sådant syfte som anges i 3 §. Enligt författningskommentaren knyts syftet till gärningen och inte till gärningsmannen, vilket innebär att gärningsmannen själv inte behöver ha det angivna syftet med sitt handlande, utan det är tillräckligt att någon annan medverkande har ett sådant syfte och att gärningsmannen har uppsåt i relation till detta. Lagstiftaren exemplifierar detta med att om den som har tjänat pengar på en olaglig verksamhet, i syfte att dölja pengarnas ursprung, ber någon annan att ta emot medlen på sitt bankkonto, gör sig mottagaren av pengarna skyldig till penningtvättsbrott, även om han eller hon inte själv har som syfte att dölja pengarnas ursprung. Däremot krävs för att han eller hon ska kunna dömas till ansvar, att vederbörande har uppsåt till att uppdragsgivaren har ett sådant syfte med gärningen. Hans eller hennes eget syfte kan däremot vara ett annat, till exempel att få ersättning för sin åtgärd [jfr prop. 2013/14:121 (En effektivare kriminalisering av penningtvätt) s. 108-109]. Om ett syfte enligt 3 § inte föreligger, kan en person dömas för penningtvätt enligt 4 §. Då kan ett likgiltighetsuppsåt aktualiseras enligt prop. 2013/14:121 s. 112.

**Av 7 § första stycket** följer att den utvidgning av penningtvättsbrott som sker i 4 § till att gälla också likgiltighetsuppsåt inte gäller avseende näringspenningtvätt. 7 § kopplar enbart till 3 §, genom att 7 § anger att för näringspenningtvätt döms den som, i näringsverksamhet eller såsom led i en verksamhet som bedrivs vanemässigt eller annars i större omfattning, medverkar till en åtgärd som skäligen kan antas vara vidtagen i sådant syfte som anges i 3 §. Enligt författningskommentaren innebär kriteriet att åtgärden skäligen kan antas vidtagen i penningtvättssyfte att gärningsmannen gör sig skyldig till ett klandervärt risktagande. Huruvida egendomen senare visar sig legitim friar inte från ansvar. Kriteriet utgör ett objektiva rekvisit som ska vara täckt av gärningsmannens uppsåt, varför orden ”skäligen kan antas” närmast har till funktion att peka på att det är omständigheterna under vilka åtgärden vidtogs som bör vara avgörande för om ett klandervärt risktagande ska anses föreligga. Lagstiftaren jämför med näringshäleri, enligt 9 kap. 6 § andra stycket BrB, och anför att det bör i regel föreligga någon kvalificerande omständighet för att en penningtransaktion ska kunna antas vara vidtagen i penningtvättssyfte, eftersom en sådan transaktion i sig normalt inte kan anses som något misstänkt, varför sättet på vilket transaktioner genomförs anges kunna utgöra en sådan omständighet. Lagstiftaren anger att uttrycket ”medverka till en åtgärd” avser att gärningsmannen medverkar till en sådan åtgärd som anges i 3 § (jfr prop. 2013/14:121 s. 115).

**Strukturen med en hänvisning i 7 § till 3 §, men inte till 4 §** där lagstiftaren uttryckligen anger att likgiltighetsuppsåt kan medföra ansvar, samt lagstiftarens jämförelse med näringshäleri innebär enligt min mening att näringspenningtvätt förutsätter en aktivitet – en medverkan – från gärningsmannens sida, varför jag anser att åklagarna inte bör använda uttryck som uppsåtligen i en gärningsbeskrivning avseende näringspenningtvätt enligt 7 § lagen (2014:307) om straff för penningtvättsbrott. Jag jämför rekvisiten för näringspenningtvätt med ”avsikt”, som var ett av de subjektiva rekvisiten för skattebedrägeri, innan det brottet gjordes om till ett farebrott den 1 juli 1996, och det numera endast anges ”uppsåtligen” som subjektivt rekvisit för skattebrott enligt 2 § SBL, vilket innebär att ett likgiltighetsuppsåt numera är tillräckligt både för oriktig uppgift i en deklaration och att deklaration inte lämnas alls (jfr sid. 11 i prop. 1995/96:170).

**Mot bakgrund av** att EBM inte sällan anför ansvar för näringspenningtvätt samtidigt med ansvar för skattebrott, när det gäller ”momskaruseller”, anser jag att ett sådant fall bör prövas av HD till vägledning för rättstillämpningen. Utvecklingen av rättstillämpningen beträffande momsbedrägerier av så kallad karuselltyp har enligt min mening gått i en sådan riktning,



genom tillägg av näringspenningtvätt i sammanhanget, att NJA 2018 s. 704 inte är tillräcklig till vägledning, särskilt som uppsåtsfrågan inte omfattades av prövningstillståndet i det målet.

## IV. Momsbedrägerier genom karusellhandel – erfarenheter i Sverige avseende mervärdesskatt, redovisning och straffrätt i förhållande till EU-rätten<sup>52</sup>

### 1 Inledning

Jag ger en kurs betitlad Momsbedrägerier genom karusellhandel,<sup>53</sup> och använder den titeln även i titeln på denna artikel. Inspirationen till artikeln kommer i viss mån från kursmaterialet, där bland annat en artikel i ämnet av mig, publicerad i Svensk Skattetidning förra året (2022)<sup>54</sup> och det föredrag som jag höll i ämnet på Svensk Juriststämma för över två decennier sedan, den 14 november 2001,<sup>55</sup> ingår. Exempelvis utgår jag även från en artikel av mig publicerad 2023-06-13 i Tidningen Balans, som ges ut av Föreningen Auktoriserade Revisorer (FAR) i Sverige.<sup>56</sup> I denna artikel redogör jag för min uppfattning om erfarenheterna i Sverige av fenomenet med bedrägerier avseende mervärdesskatt genom karusellhandel i förhållande till EU-rätten – beträffande framför allt mervärdesskattelagen, den civilrättsliga redovisningsrätten och skattebrott enligt skattebrottslagen (1971:69), SBL.<sup>57</sup>

Det finns många olika varianter på fenomenet momsbedrägerier genom karusellhandel. Emellertid är den gemensamma nämnaren att oseriösa företag vidtar åtgärder med sina momsdeklarationer så att staten i slutändan förlorar pengar, 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 det följer av mervärdesskatteprincipen, enligt artikel 1.2 i EU:s mervärdesskattedirektiv (2006/112/EG),<sup>58</sup> bland annat att moms enligt EU-rätten är ”en allmän skatt på konsumtion som är exakt proportionell mot priset på varorna och tjänsterna, oavsett antalet transaktioner som äger rum under produktions- och distributionsprocessen före det led där skatt tas ut”,<sup>59</sup> och att ”det gemensamma systemet för mervärdesskatt skall tillämpas till och med detaljhandelsledet”.<sup>60</sup> Ett ofta förekommande exempel på momsbedrägerier av så kallad karuselltyp är att det i en kedja av företag förekommer ett skenföretag, vilket i SKV:s och EBM:s utredningar kallas för *missing trader*

---

<sup>52</sup> Artikel: Momsbedrägerier genom karusellhandel – erfarenheter i Sverige avseende mervärdesskatt, redovisning och straffrätt i förhållande till EU-rätten, av Björn Forssén, Tidskrift utgiven av Juridiska Föreningen i Finland (JFT) JFT 4-6/2023 s. 344-378. (Forssén 2023c).

<sup>53</sup> Första kurstillfället var i Stockholm (2022-11-30): arrangör Institutet för juridisk utbildning, IFJU (Stockholm).

<sup>54</sup> Forssén 2022.

<sup>55</sup> Forssén 2001a.

<sup>56</sup> “Skenfaktura med momsdebitering – konsekvenser för skatt och redovisning” (Forssén 2023a).

<sup>57</sup> EU, förkortning av Europeiska unionen eller unionen.

<sup>58</sup> Mervärdesskattedirektivets fullständiga titel är: Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt.

<sup>59</sup> Se artikel 1.2 första stycket i mervärdesskattedirektivet.

<sup>60</sup> Se artikel 1.2 tredje stycket i mervärdesskattedirektivet.

(eller målvaktsbolag eller bulvanföretag). Ett sådant företag utfärdar en faktura med en oäkta moms, det vill säga fakturan motsvarar ingen verklig omsättning av en vara eller en tjänst, och mottagaren av fakturan försöker utöva avdragsrätt för det som moms betecknade beloppet, genom att ta upp det som ingående moms i en mervärdesskattedeclaration till SKV. Eftersom mottagaren av fakturan 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.

Momsbedrägerier genom karusellhandel är ett stort problem för den svenska staten. Det är inte ett nytt fenomen och har inte uppkommit på grund av Sveriges EU-inträde 1995. Det förekom redan på 1980-talet, vilket jag nämner i en bok från 2021.<sup>61</sup> Däremot har omfattningen av problemet eskalerat de senaste decennierna, och idag kan ett enda ärende omfatta miljarder kronor i redovisad moms som ifrågasätts av SKV och EBM. I en intervju i SVT under juli månad 2023 uppgavs siffran 5 miljarder kronor – i yrkade avdrag för ingående moms som inte motsvarar inbetald utgående moms – avseende det som brukar beskrivas som Sveriges och EU:s största momsbedrägeri. På reportern Mikael Grill Petterssons fråga, angående hur mycket som har säkrats av myndigheterna, svarade chefsåklagaren hos EBM, Jonas Svanfeldt, ”jag skulle säga under 5 procent”, och EBM:s generaldirektör, Monica Rodrigo, sade att ”det är som en mjölkko”.<sup>62</sup> Det har med andra ord inte hjälpt att så kallad omvänd skattskyldighet har införts för ytterligare situationer sedan så skedde för investeringsguld den 1 januari 2000, vilket jag återkommer till med hänvisning till Forssén 2022. Dessutom har enligt min uppfattning rättssäkerheten satts på undantag i sammanhanget, genom att utredningarna från SKV:s och EBM:s sida numera initieras i första hand av att handel bedrivs mellan Sverige och andra av EU:s medlemsstater avseende en viss sorts vara, framför allt elektroniska produkter. Det sker i stället för att frågor kring begreppet omsättning ges en noggrann bedömning, såsom i utredningarna vid tiden för mitt föredrag på Svensk Juriststämman år 2001.<sup>63</sup> Detta minskar rättssäkerheten, eftersom omsättning är ömsesidigt i förhållande till begreppet förvärv för vilket avdrag för ingående moms yrkas, genom att avdragsrätten inträder då den avdragsgilla momsen blir utkrävbar (reciprocitetsprincipen).<sup>64</sup> Om befogade krav på effektiva utredningar från SKV:s och EBM:s sida och rättssäkerheten för den enskilde företagaren, som blir föremål för utredning i förevarande hänseende, ska upprätthållas, anser jag att fokus fortsatt måste sättas på frågor kring begreppet omsättning. I stället har lagstiftaren sedan år 2000 försökt att åtgärda fenomenet i fråga genom införande av omvänd skattskyldighet, varvid dock erforderlig reaktion från lagstiftarens sida saknas, vilket jag återkommer till och hänvisar till Forssén 2022 och även till Forssén 2023a.

---

<sup>61</sup> Se Forssén 2021a s. 111-114.

<sup>62</sup> Se <https://www.svt.se/nyheter/inrikes/trots-fallande-domar-miljardbelopp-fran-bedragerier-kan-landa-hos-kriminella> (besökt 2023-07-25). Publicerad den 14 juli 2023 på Sveriges Televisions (SVT) hemsida.

<sup>63</sup> Jämför med titeln på det föredraget: Moms och omsättningsbegreppet. Karusellen hos skatte- och ekobrottsmyndigheten (SKM och EBM).

<sup>64</sup> Reciprocitetsprincipen följer av artikel 1.2 andra stycket och artikel 167 i mervärdesskattedirektivet.

## 2 Den nya svenska mervärdesskattelagen

### 2.1 Genomförandet av huvudreglerna i mervärdesskattedirektivet för leverans av varor och tillhandahållande av tjänster

I Sverige har en mervärdesskattereform genomförts den 1 juli 2023: mervärdesskattelagen (1994:200, här förkortad GML) ersattes den 1 juli 2023 av mervärdesskattelagen (2023:200, här förkortad ML). Emellertid påverkar den reformen inte min uppfattning om frågorna som behandlas i denna artikel. ML utgör en omarbetning av GML i syfte att göra regleringen mer lättförståelig och lättillämpad. Sålunda har ML i jämförelse med GML fått en ny struktur, moderniserats språkligt och anpassats till mervärdesskattedirektivets begrepp, struktur och systematik.<sup>65</sup> I en tidigare artikel i JFT har jag skrivit om förslaget till den numera införda ML, vilket lämnades i SOU 2020:31 (En ny mervärdesskattelag).<sup>66</sup> I artikeln nämnde jag bland annat att förslaget om att utmönstra begreppet skattskyldig, och ersätta det med mervärdesskattedirektivets begrepp betalningsskyldighet var ett steg i rätt riktning,<sup>67</sup> vilket således skedde den 1 juli 2023 genom införandet av ML.

Av särskilt intresse i förevarande sammanhang är enligt min mening, att momsreformen bland annat innebär att det för skattskyldighet – numera betalningsskyldighet – för mervärdesskatt nödvändiga rekvisitet ”omsättning inom landet av varor eller tjänster som är skattepliktig”, som förekom i GML 1 kap. 1 § första stycket 1, har ersatts i ML med begreppen leverans och tillhandahållanden. Därmed är också terminologin avseende skatteobjektet i enlighet med mervärdesskattedirektivet.<sup>68</sup> I stället för att i GML 2 kap. definiera vad som utgör omsättning bestäms i ML mervärdesskattens tillämpningsområde för huvudfallen av skatteobjekt, genom att de nödvändiga rekvisiten därvidlag bestäms med uttrycken ”leverans av varor mot ersättning som görs inom landet” respektive ”tillhandahållande av tjänster mot ersättning som görs inom landet” i 3 kap. 1 § 1 respektive 3. Vidare får på temat skatteobjektet nämnas, att någon särskild definition av vara respektive tjänst, såsom i GML 1 kap. 6 §, inte görs i ML. I ML 5 kap. 7 § avses med ”materiella tillgångar” detsamma som termen vara i GML 1 kap. 6 § första stycket första meningen. Någon ändring i sak är inte avsedd, utan med *materiella tillgångar* i stället för ”materiella ting” moderniserar språket och en bättre överensstämmelse med mervärdesskattedirektivet erhålls.<sup>69</sup> Genom ML 5 kap. 3 § första stycket respektive 26 § genomförs artiklarna 14.1 respektive 24.1 i mervärdesskattedirektivet, det vill säga huvudreglerna för vad som utgör beskattningsbara transaktioner avseende leverans av varor respektive avseende tillhandahållande av tjänster: ”med leverans av varor avses överföring av rätten att såsom ägare förfoga över materiella tillgångar” och ”med tillhandahållande av tjänster avses varje transaktion som inte utgör leverans av varor”.

---

<sup>65</sup> Se prop. 2022/23:46 (Ny mervärdesskattelag), s. 1.

<sup>66</sup> Se 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).

<sup>67</sup> Se Forssén 2020a, s. 388.

<sup>68</sup> Se ML 5 kap. 3 § första stycket respektive 26 § och prop. 2022/23:46, s. 361, 362 och 371. Se även Forssén 2020a, avsnitt 3.4.

<sup>69</sup> Se prop. 2022/23:46, s. 361 och 362.

På grund av att begreppen vara respektive tjänst inte ges någon särskild definition i ML, utan ingår i bestämningen av beskattningsbara transaktioner, det vill säga i begreppen leverans av varor respektive tillhandahållande av tjänster, har min uppfattning om betydelsen av bestämningen av skatteobjektet, det vill säga av frågor som tidigare hade bäring på omsättningsbegreppet och numera utgör frågor kring begreppen leverans (av varor) respektive tillhandahållande (av tjänster), förstärkts i förevarande sammanhang – angående frågor kring fenomenet karusellhandel – genom momsreformen den 1 juli 2023. Emellertid kvarstår behovet av att bedöma om en prestation avser en vara eller tjänst, eftersom termerna även numera används i ML, genom att de ingår i begreppen leverans av varor respektive tillhandahållande av tjänster i ML 5 kap. 3 § första stycket respektive 26 §, i enlighet med artiklarna 14.1 respektive 24.1 i mervärdesskattedirektivet. Skillnaden är att bestämningen av skatteobjektet sker i ett steg, i stället för som tidigare i två steg, det vill säga först beträffande vad som utgör vara respektive tjänst enligt GML 1 kap. 6 § och därefter beträffande huruvida en omsättning av vara respektive tjänst förelåg enligt GML 2 kap. 1 §. Övriga frågor kring skatteobjektet är desamma i ML som i GML, det vill säga de gäller huruvida undantag från skatteplikt föreligger samt huruvida leverans av vara eller tillhandahållande av tjänst – mot ersättning – görs inom landet eller utomlands.

I samband med utredningar om momsbedrägerier genom karusellhandel är det viktigt att korrekt skilja på varor och tjänster, eftersom karusellhandel inte är något juridiskt preciserat begrepp och prestationen som ska bedömas måste hänföras till begreppet leverans av varor respektive begreppet tillhandahållande av tjänster, för att den situation som föreligger ska kunna analyseras skatterettsligt och straffrättsligt. Genom reformen den 1 juli 2023 har sekundärrätten på momsområdet genomförts i ML bland annat genom att begreppet materiella tillgångar har ersatt vara,<sup>70</sup> men det saknas sekundärrättsligt stöd för vad som avses med tjänst, eftersom det inte finns någon bestämmelse i mervärdesskattedirektivet som ger direkt eller understödjande ledning för bestämningen av tjänst. Däremot finns det primärrättsligt stöd för innebörden i termen tjänst, genom artikel 57 första stycket fördraget om EU:s funktionssätt (FEUF), som har följande lydelse: ”Som ’tjänster’ i fördragets mening ska anses prestationer som normalt utförs mot ersättning, i den utsträckning de inte faller under bestämmelserna om fri rörlighet för varor, kapital och personer”.

Jag anser att artikel 57 FEUF överensstämmer med huvudregeln för tillhandahållande av tjänster, det vill säga ML 5 kap. 26 § och artikel 24.1 i mervärdesskattedirektivet, genom att den negerade bestämningen av tjänster medför att de inte omfattar prestationer som faller under den fria rörligheten för varor. Däremot brister överensstämmelsen såtillvida att även friheterna som avser personer och kapital utesluts från begreppet tjänst enligt artikel 57 FEUF. FEUF stipulerar bland annat de så kallade fyra friheterna för rörligheten mellan medlemsstaterna av varor, tjänster, personer och kapital samt, vilken ofta nämns som en femte frihet, principen om etableringsfrihet för EU:s medborgare och företag i medlemsstaterna.<sup>71</sup> Uthyrning av personal – det vill säga av fysiska personer – utgör ett exempel på en beskattningsbar transaktion enligt huvudregeln om tillhandahållande av tjänster i huvudregeln artikel 24.1 i mervärdesskattedirektivet, och en finansiell transaktion skulle också vara en beskattningsbar transaktion, om inte undantag från skatteplikt stipulerades för finansiella

---

<sup>70</sup> Se ML 5 kap. 7 § och artikel 15 i mervärdesskattedirektivet.

<sup>71</sup> De fyra friheterna återfinns i: artikel 28 FEUF, avseende varor; artikel 56 FEUF, avseende tjänster; artikel 45 FEUF, avseende personer; och artikel 63 FEUF, avseende kapital. Principen om EU-medborgarnas rätt till fri etablering inom unionen återfinns i artikel 49 FEUF.

transaktioner, såsom betalningsförmedling, i artikel 135.1 d-f i mervärdesskattedirektivet.<sup>72</sup> I dessa båda fall överensstämmer inte den primärrättsliga bestämmelsen av tjänst i artikel 57 FEUF med sekundärrätten i form av 5 kap. 26 § och artikel 24.1 i mervärdesskattedirektivet, eftersom personer och kapital utesluts från vad som avses med tjänst enligt artikel 57 FEUF.

Även om termerna vara respektive tjänst inte definieras i EU:s rättsakter om moms, vare sig i mervärdesskattedirektivet eller i rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 om fastställande av tillämpningsföreskrifter för mervärdesskattedirektivet (den så kallade tillämpningsförordningen),<sup>73</sup> anser jag sålunda att det *kan* vara av intresse i samband med utredningar om karusellhandel att bredda perspektivet framför allt på tjänst, så att en åtskillnad mot vara kan ske utifrån andra rättsområden som styrs av EU-rätten, såsom bolagsrätten och immaterialrätten – vilka utgör exempel på områden där regler är väsentliga för att de fyra friheterna ska fungera.<sup>74</sup> Denna min propå är i linje med att jag i en tidigare artikel i JFT har anfört att forskningen bör uppmärksamma att det finns en primärrättslig definition av begreppet tjänst i artikel 57 FEUF, och att den gäller även på andra områden än skatteområdet, om EU:s institutioner har tilldelats kompetens på området i fråga.<sup>75</sup>

## 2.2 Viss komparation med dansk respektive finsk mervärdesskatterätt

Jag får för sammanhanget lämna förslag i visst hänseende avseende finska mervärdesskattelagen (1501/1993, här förkortad FML). I FML anges i 1 § första stycket 1 huvudregeln för skyldigheten att betala moms till staten att den skyldigheten avser ”rörelsemässig försäljning av varor och tjänster i Finland”. Jag noterar att FML innebär att bestämmelsen av skatteobjektet ska ske i två steg på samma sätt som var fallet i GML, genom att FML 17 § anger vad som utgör vara respektive tjänst och i 18 § anges vad som utgör ”försäljning av vara” respektive ”försäljning av tjänst”. FML överensstämmer sålunda med GML i förevarande hänseende.

Eftersom fenomenet med momsbedrägerier genom karusellhandel ofta berör minst två medlemsstater samtidigt, anser jag att artiklarna 14.1 och 24.1 i mervärdesskattedirektivet, det vill säga huvudreglerna för vad som avses med beskattningsbara transaktioner, bör genomföras i FML på samma sätt som har skett i ML genom reformen den 1 juli 2023. Det är avgörande därvidlag enligt min mening att harmonisering av medlemsstaternas nationella lagstiftningar på området krävs – i enlighet med artikel 113 FEUF – avseende vad som bildar den beskattningsgrundande händelsen, det vill säga beskattningsbara transaktioner i form av

---

<sup>72</sup> Se Björn Forssén, *Momsrullan IV: En handbok för praktiker och forskare*, avsnitt 12 201 010. Utgiven på eget förlag 2019 (Forssén 2019a).

<sup>73</sup> Genomförandeförordningens fullständiga titel är: Rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 av den 15 mars 2011 om fastställande av tillämpningsföreskrifter för direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt.

<sup>74</sup> Beträffande bolagsrätten och immaterialrätten får nämnas, att anpassningen av svenska regler till EU-rätten var långt gånge redan genom EES-avtalet, det vill säga redan ett år före Sveriges EU-inträde 1995. Se prop. 1994/95:19 (Sveriges medlemskap i Europeiska unionen) Del 1, s. 157 och 158. EES, Europeiska ekonomiska samarbetsområdet.

<sup>75</sup> Se Björn Forssén, *Momsforskningen i Sverige – metodfrågor*. JFT 6/2020, s. 716-757, 756 (Forssén 2020b).

leverans av varor respektive tillhandahållande av tjänster.<sup>76</sup> Enligt skäl 7 i ingressen till mervärdesskattedirektivet anges att det är skattesatserna och undantagen från skatteplikt avseende varor och tjänster som inte är helt harmoniserade.<sup>77</sup> Sålunda bör enligt min uppfattning FML ändras, så att någon definition av vara och tjänst inte sker och ”försäljning av vara” respektive ”försäljning av tjänst” ersätts med begreppen *leverans av varor* respektive *tillhandahållande av tjänster* enligt huvudreglerna i artiklarna 14.1 respektive 24.1 i mervärdesskattedirektivet, i likhet med vad som har skett i förevarande hänseende genom att ML ersatte GML den 1 juli 2023.

Eftersom jag i detta sammanhang nämner också det tredje nordiska EU-landet, Danmark, får jag också nämna att bestämningen av skatteobjektet sker i ett steg i *lov om merværdiafgift (momsloven)*. Det vill säga, någon särskild definition av vara och tjänst, såsom i GML och FML, sker inte i *momsloven*, utan leverans av en vara respektive tillhandahållande av en tjänst bestäms i *momsloven* 4 §. Sålunda får artiklarna 14.1 respektive 24.1 i mervärdesskattedirektivet anses genomförda i *momsloven*. Däri anges i 4 § första stycket andra meningen vad som förstås med leverans av en vara, *levering af en vare*, nämligen *overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode*. I tredje meningen i lagrummet återfinns en motsvarighet till bestämningen av tillhandahållande av tjänster, genom att där anges att *levering af en ydelse omfatter enhver anden levering*.<sup>78</sup> I huvudreglerna för leverans av en vara respektive tillhandahållande av en tjänst i *momsloven* sker således bestämningen av skatteobjektet inte i två steg, utan i ett steg, som i motsvarande huvudregler i direktivet, varför det saknas anledning för mig att lämna förslag angående *momsloven* på det sätt som jag i stället gör i detta avsnitt avseende FML.

Genom mitt förslag avseende FML skulle också den lagstiftningen bli konform med mervärdesskattedirektivet beträffande leverans av varor och tillhandahållande av tjänster, och svenska ML och finska FML vore därmed – jämte danska *momsloven* – harmoniserade därvidlag i enlighet med artikel 113 FEUF. Vad jag anför i denna artikel om en bestämning av skatteobjektet i ett steg, i stället för i två, bör sålunda vara till ledning för den reformering som jag föreslår avseende FML 17 och 18 §. När det gäller fenomenet karusellhandel kan dessutom den uppfattning om erfarenheterna i Sverige som jag lämnar i denna artikel avseende momsens, redovisningen och straffrätten i förhållande till EU-rätten förhoppningsvis inspirera författare av rättsvetenskaplig litteratur samt eventuellt lagstiftarna i Sverige och Finland. I sistnämnda hänseende anser jag att det faktum att fenomenet i fråga ofta berör minst två medlemsstater visar på vikten av att lagstiftarna i exempelvis Finland, Sverige och Danmark gör så mycket reformarbete som möjligt på momsområdet i samverkan, varvid jag inkluderar straffrätten i det hänseendet. I det hänseendet får jag framhålla att angelägenheten av ett sådant nordiskt samarbete är tämligen hög, eftersom kompetensen på straffrättens område ligger kvar på nationell nivå.

---

<sup>76</sup> Se artikel 63 i mervärdesskattedirektivet, som lyder: ”Den beskattningsgrundande händelsen inträffar och mervärdesskatt blir utkrävbar vid den tidpunkt då leveransen av varorna eller tillhandahållandet av tjänsterna äger rum.”

<sup>77</sup> Se även Forssén 2020b, s. 726.

<sup>78</sup> Se Danske Love, <https://danskelove.dk/momsloven> (besökt 2023-07-31).

### 3 Momsbedrägerier genom karusellhandel – ett fenomen och inte något juridiskt preciserat begrepp

Det finns ingen precis bestämning av vad som avses med ”momskaruseller”, men det som ofta är en typisk gemensam nämnare för upplägg av så kallad karuselltyp är, som nämnts, att någon momsmässig avskattning inte ska ske genom att varan eller tjänsten når konsumenten. I stället skickas produkten runt i en karusell av grossister, där även detaljister kan ingå, så att momsen på varor eller tjänster i en kedja av företag inte övervältras på en konsument som skattebäare. Eftersom karusellhandel inte är något juridiskt preciserat begrepp, benämner jag, som också har nämnts, företeelsen för ett fenomen.

I Forssén 2022 anför jag bland annat litteratur från Danmark, där fenomenet i fråga beskrevs redan i slutet av 1990-talet. Christian Dresager vid Danmarks Told- og Skattestyrelse skrev en artikel i ämnet redan 1999, *Moms-karruselsvig: en svigsmetode der eskalerer*.<sup>79</sup> I ovan berörda föredrag 2001 nämnde jag Christian Dresagers artikel, och att han (på s. 24) bland annat anför följande: ”Det findes intet sted i lovgivningen eller litteraturen en egentlig definition på moms-karruselsvig”. Eftersom så är fallet ännu idag, benämner jag i Forssén 2022 och i denna artikel momsbedrägerier av karuselltyp för fenomenet.

I två danska kandidatavhandlingar nämns bland annat Christian Dresagers artikel från 1999, och jag berör även dessa kandidatavhandlingar i Forssén 2022. I den ena avhandlingen anges bland annat följande: ”Moms-karusellerne fungerer grundlæggende på den måde, at det ene selskab i karrusellen får penge tilbage i moms, mens et andet selskab oparbejder en stor momsgæld for derefter at gå konkurs og aldrig indbetale momsen”.<sup>80</sup> I den andra avhandlingen anges följande som typiskt för en moms-karusell: ”Svindlernes formål med en moms-karusel er, at få genereret store momsbeløb, ved ikke at betale salgsmoms til SKAT. Svindlervirksomhederne udgiver sig for at mangle en betalingsevne, mens det i virkeligheden er en betalingsvilje de mangler”.<sup>81</sup>

Det är således ungefär samma syn på momsbedrägerier genom karusellhandel i de båda EU-länderna Sverige och Danmark. För övrigt uppmärksammade Christian Dresager detta fenomen också beträffande tjänster redan i början på 2000-talet, med sin artikel *Moms-karuselsvig med ydelser (min anm.: sv. tjenester) – den nye svigtrend – hvad gør myndighederne?*<sup>82</sup>

---

<sup>79</sup> Se Revision og regnskabsvæsen, 1999 årgång 68, nr. 2, s. 23–28.

<sup>80</sup> Se *MOMSKARRUSELLER – REVISORS ROLLE*, av Anita Holm Thorstensen och Karina Skovgaard Svane, avsnitt 2.7 (”Hvordan opbygges en moms-karusel”). *Kandidatavhandling* lämnad (afleveret) den 23 maj 2013 vid Copenhagen Business School.

<sup>81</sup> Se *EFFEKTERNE AF OMVENDT BETALINGSPLIGT: THE EFFECT OF REVERSE CHARGE*, av Jeanne Kierulff Nielsen och Yvonne Nygaard, avsnitt 5 (”Moms-karuselsvig”). *Kandidatavhandling* lämnad den 7 maj 2015 vid Copenhagen Business School.

<sup>82</sup> Se *Moms-karuselsvig med ydelser (min anm.: sv. tjenester) – den nye svigtrend – hvad gør myndighederne?* Af fuldmægtig, cand.merc.jur. Christian Dresager, Told- og Skattestyrelsens Svigsbekæmpelsekontor. SR-SKAT ONLINE SR 2001-0179.



## 4 Angående åtgärder från lagstiftarens sida för att motverka karusellhandel

### 4.1 Omvänd skattskyldighet – en metod som lagstiftaren i Sverige har tillgripit flera gånger sedan år 2000 mot momsbedrägerier genom karusellhandel

I Forssén 2022 nämner jag bland annat att omvänd skattskyldighet – numera omvänd betalningsskyldighet – förekommer för unionsinterna förvärv av varor från företag i andra medlemsstater och för företags förvärv av tjänster från företag i utlandet samt för vissa fall av omsättning inom landet mellan företag.<sup>83</sup> Jag berör här några av de fall av omvänd betalningsskyldighet som har införts på momsområdet i Sverige sedan år 2000.

Poängen med omvänd betalningsskyldighet är att ett företag inte får en fordran på utbetalning av ingående moms mot staten, utan ett företag som förvärvar en skattepliktig vara eller tjänst redovisar i sin momsdeklaration en beräknad utgående moms på utgiften för förvärvet och får göra avdrag för ett motsvarande belopp som ingående moms i samma deklaration.<sup>84</sup> Beträffande varuhandeln mellan företag i olika medlemsstater ska Tullverket därmed inte förtulla varorna som när import av varor sker från ett tredje land (plats utanför EU). Försäljningen av exempelvis en skattepliktig vara nollbeskattas hos säljaren i den ena medlemsstaten, och förvärvaren i den andra medlemsstaten redovisar således en beräknad utgående moms på förvärvet och får dra samma belopp som ingående moms, men endast i den mån denne har full avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms i sin verksamhet. En beskattningseffekt uppkommer sålunda hos förvärvande företag, om denne saknar eller har en begränsad avdrags- eller återbetalningsrätt i sin verksamhet. Kontroll av beskattningen av skattepliktiga varor och tjänster mellan företag i olika medlemsstater sker genom att de lämnar periodiska sammanställningar till sina skattemyndigheter, vilka sedan genom sina *central liaison offices* kan stämma av att redovisning av omvänd betalningsskyldighet har fullgjorts i lämnade momsdeklarationer och periodiska sammanställningar.

För drygt två decennier sedan infördes omvänd betalningsskyldighet i GML för *omsättning inom landet* mellan företag – avseende varor i form av finguld och investeringsguld.<sup>85</sup> Eftersom allt fler tjänster hade kommit att tillhandahållas på distans, utvidgades den 1 januari 2010 omvänd betalningsskyldighet till huvudregel i GML för företags förvärv av tjänster från företag i utlandet.<sup>86</sup>

I Forssén 2022 nämner jag att brottmålet avseende moms i HD, NJA 2018 s. 704, gällde handel med ädelmetaller: guld, platina och silver. Beträffande varor som utgjorde guld var finhalten för låg för att fråga skulle vara om finguld eller investeringsguld, och beträffande platina och silver förekom inte omvänd betalningsskyldighet i GML (vilka omständigheter alltjämt gäller enligt ML). Sålunda gällde de allmänna bestämmelserna om betalningsskyldighet för mervärdesskatt (tidigare skattskyldighet till mervärdesskatt) för

---

<sup>83</sup> Se Forssén 2022, s. 118 och 119.

<sup>84</sup> Se prop. 1994/95:57 (Mervärdesskatten och EG), s. 79.

<sup>85</sup> Se GML 1 kap. 2 § första stycket 4 a, som infördes den 1 januari 2000, genom SFS 1999:640. Se även prop. 1998/99:69 (Särskilda mervärdesskatte regler för investeringsguld) samt Forssén 2022, s. 119.

<sup>86</sup> Se SFS 2009:1333 (och SFS 2009:1334) samt prop. 2009/10:15 (Nya mervärdesskatte regler om omsättningsland för tjänster, återbetalning till utländska företagare och periodisk sammanställning). Se även Forssén 2022, s. 118 och 119.

bedömningen av samtliga delar i fallet – inte regler om omvänd betalningsskyldighet.<sup>87</sup> Jag anser sålunda att det är anmärkningsvärt att lagstiftaren har underlåtit att se till att införa omvänd betalningsskyldighet även för guld av låg finhalt, platina och silver. Jag får särskilt framhålla detta på grund av att SKV i sina utredningar anför *högriskvaror* som tecken på förekomst av momsbedrägeri genom karusellhandel. Det som skulle motivera den klassificeringen är enligt SKV att det är fråga om dyra varor som är lätta att flytta, och därvidlag borde enligt min uppfattning platina kvalificera väl som så kallad högriskvara. Detta visar enligt min mening på en uppenbar inkonsekvens från lagstiftarens sida när det gäller att använda institutet omvänd betalningsskyldighet för att stävja fenomenet momsbedrägerier genom karusellhandel.

#### 4.2 Särskilt om så kallad cross invoicing och lagstiftarens resonemang om omvänd betalningsskyldighet för handel med mobiltelefoner m.m.

Den 1 april 2021 infördes omvänd betalningsskyldighet för handel inom landet mellan beskattningsbara personer avseende varor i form av mobiltelefoner etc., men inte för tjänster i form av IP-telefoni (VoIP).<sup>88</sup> Därigenom gäller omvänd betalningsskyldighet för handel inom landet mellan beskattningsbara personer avseende varor i form av mobiltelefoner, integrerade kretsanordningar, spelkonsoler, pekdatorer och bärbara datorer. Förutsättningen för att omvänd betalningsskyldighet ska gälla i stället för allmänna momsbestämmelser är att beskattningsunderlaget för omsättningen av dessa varor i en faktura sammantaget överstiger 100 000 kronor *och* registreringskyldigheten för förvärvaren inte endast är en konsekvens av förvärvet.

I Forssén 2022 berör jag att regeringen först föreslog införande av omvänd betalningsskyldighet både för varor i form av mobiltelefoner etc. och för tjänster i form av VoIP, men att så inte skedde för VoIP, utan bara för handeln mellan företag avseende mobiltelefoner etc.<sup>89</sup> Regeringen frångick därmed i propositionen sitt förslag av 2020-04-17,<sup>90</sup> vilket innebar att omvänd betalningsskyldighet även skulle gälla för tjänster i form av VoIP. I SVT:s morgonnyhetsprogram 2020-09-18 förklarade dåvarande finansministern, Magdalena Andersson, att VoIP undantogs från reformen med att *näringslivet* hade framfört att de ville undvika krångel avseende VoIP. Det må vara hur det vill med det, men jag noterar att sedan 2015 anges VoIP i artikel 6a.1 b) i tillämpningsförrordningen som ett exempel på telekommunikationstjänster enligt artikel 24.2 i mervärdesskattedirektivet.<sup>91</sup> För övrigt antog danska Folketinget den 1 juni 2023 regler om omvänd betalningsskyldighet (*omvendt betalingspligt*) avseende *teleydelser* (telekommunikationstjänster), för att bekämpa momsbedrägerier (*momssvig*), och därvidlag stipuleras inte något undantag för VoIP.<sup>92</sup> Detta

---

<sup>87</sup> Se Forssén 2022, s. 120.

<sup>88</sup> Se GML 1 kap. 2 § första stycket 4 f och sjunde stycket, dess lydelse enligt SFS 2020:1220 (och 1221). Se även prop. 2020/21:20 (Omvänd skattskyldighet vid omsättning av vissa varor).VoIP, Voice over Internet Protocol.

<sup>89</sup> Se Forssén 2022, s. 119.

<sup>90</sup> Se finansdepartementets promemoria Fi2020/01855/S2.

<sup>91</sup> Se Forssén 2022, s. 119.

<sup>92</sup> Se *Vedtaget af Folketinget ved 3. behandling den 1. juni 2023 Forslag til Lov om ændring af momsloven, chokoladeafgiftsloven, skattekontrolloven og forskellige andre love og om ophævelse af lov om ændring af momsloven*: [https://www.ft.dk/samling/2022/lovforslag/L75/som\\_vedtaget.htm](https://www.ft.dk/samling/2022/lovforslag/L75/som_vedtaget.htm) (besökt 2023-08-01).

är i linje med min uppfattning av innebörd att någon sådan särbehandling av VoIP i förhållande till andra telekommunikationstjänster som svenska regeringens förslag av 2020-04-17 innebar inte är förenlig med tillämpningsförfordningen, vilken rättsakt är direkt tillämplig i varje medlemsstat enligt artikel 288 andra stycket FEUF.

Oavsett om finansministern frångick förslaget om att införa omvänd betalningsskyldighet också för VoIP berodde på uppfattningen hos ett anonymt näringsliv om krångel eller på att en insikt uppkommit om att VoIP sedan 2015 anges i tillämpningsförfordningen som ett exempel på telekommunikationstjänster enligt artikel 24.2 i direktivet, gör detta att det är svårt för SKV att fortsätta att påstå att sådana tjänster utgör *högriskprodukter* för momsbedrägeri av karuselltyp. Om förslaget om omvänd betalningsskyldighet hade införts också för VoIP, skulle det ha hindrat påstådda momsbedrägerier genom så kallad *cross invoicing* i form av fakturering avseende sådana tjänster. Emellertid är *cross invoicing* ingenting som enbart är förbundet med vad som brukar kallas för momsbedrägeri genom karusellhandel. *Cross invoicing* innebär helt enkelt att felaktig debitering av moms sker till ett företag för att kvitta bort utgående moms i företaget genom redovisning av en felaktigt debiterad moms som ingående moms. *Cross invoicing* kan vara en särskild fråga, och behöver inte nödvändigtvis ses i samband med vad som är hänförligt till en ”momskarusell”. Den felaktigt debiterade momsen avseende exempelvis tjänster i form av VoIP kan vara en sak (fråga) och en karusell avseende varor en annan fråga i samma företag.

Sålunda är min uppfattning att lagstiftaren borde ha beaktat i den utredning som ledde till reformen den 1 april 2021 att utredningar och mål som har varit motiv till denna sammankopplar fenomenet ”momskaruseller” med *cross invoicing* som om de vore förbundna frågor normalt sett, när de båda fenomenen i första hand bör ses som olika frågor, vilka *kan* förekomma i samma utredning och mål. Sådana inkonsekvenser bör enligt min mening undvikas exempelvis i den fortsatta behandlingen av EU-straffstadgandeutredningens betänkande om att kriminalisera överträdelser av EU-förordningar, SOU 2020:13 (Att kriminalisera överträdelser av EU-förordningar). I Forssén 2022 anger jag också att brottmålet avseende moms i HD, NJA 2018 s. 704, omnämns på sidorna 48 och 54 i utredningen, men utan att det ger något ytterligare för tolkningen av rättsfallet.<sup>93</sup>

## 5 Särskilt om missing trader och skyldighet att betala felaktigt debiterad moms

### 5.1 Allmänt om skenfaktura med felaktigt debiterad moms – oäkta moms

I anslutning till det fall av momsbedrägerier genom karusellhandel där skenföretag – så kallad *missing trader* (eller målvaktsbolag eller bulvanföretag) – används får jag nämna något från Forssén 2023a angående konsekvenserna av att ett företag utfärdar en skenfaktura med ett belopp som felaktigt anges som mervärdesskatt.

Den 1 januari 2008 infördes i GML 1 kap. 1 § tredje stycket och 2 e §, genom SFS 2007:1376, en regel om att den som felaktigt har debiterat mervärdesskatt i en faktura är *betalningsskyldig* till staten för beloppet, trots att det inte utgör moms enligt de allmänna momsbestämmelserna.<sup>94</sup> Regeln baseras på artikel 203 i mervärdesskattedirektivet, vilken

---

<sup>93</sup> Se Forssén 2022, s. 129.

<sup>94</sup> GML 1 kap. 1 § tredje stycket och 2 e § motsvaras av ML 16 kap. 23 §.

anger att ”mervärdesskatt ska betalas av varje person som anger mervärdesskatten på en faktura”. En sådan felaktigt debiterad moms benämner jag en oäkta moms. Beloppet ska redovisas i den ordning som gäller för den betalningsskyldiges redovisning av utgående moms för den redovisningsperiod då fakturan utfärdades.<sup>95</sup> Skyldigheten att till svenska staten betala en sådan oäkta moms kvarstår till den redovisningsperiod då företaget har utfärdat en kreditnota, om inte SKV efterger kravet på kreditnota på grund av särskilda skäl.<sup>96</sup> Artikel 203 ingår bland de artiklar i avsnitt 1 i kapitel 1 av avdelning XI i mervärdesskattedirektivet vilka omfattar ”personer som är betalningsskyldiga för mervärdesskatt till staten”,<sup>97</sup> men av pedagogiska skäl använder jag i denna artikel inte *betalningsskyldig* avseende personer som omfattas av ML 16 kap. 23 § och artikel 203 i direktivet, utan jag skriver att de är skyldiga att till staten betala en oäkta moms. På så sätt förbehåller jag i denna artikel begreppet betalningsskyldig för personer som ska betala vad jag benämner en äkta moms till staten, det vill säga för vilka en betalningsskyldighet avser beskattningsbara transaktioner avseende leverans av varor eller avseende tillhandahållande av tjänster. En felaktigt debiterad moms – oäkta moms – utgör med andra ord ett belopp som inte omfattas av mervärdesskatteprincipen i artikel 1.2 i mervärdesskattedirektivet.

Enligt förarbetena till reformen 2008 finns det olika fall av vad jag benämner oäkta moms, där ett exempel innebär att en person ”begår skattebedrägeri genom att utställa fakturor med mervärdesskatt som inte motsvarar någon reell transaktion (skentransaktioner)”.<sup>98</sup> Det är således ett fall av att det i en kedja av företag förekommer ett skenföretag (*missing trader*). Eftersom mottagaren av fakturan kände till eller borde ha känt till att uppgiften om moms var felaktig (en skentransaktion), är det, som jag skriver inledningsvis i denna artikel, fråga om ett fall av förfarandemissbruk som kan föranleda straffrättsligt ansvar för både utfärdaren och mottagaren av fakturan. I Forssén 2023a anger jag att reformen den 1 juli 2023 inte förändrar problematiken som jag tog upp däri,<sup>99</sup> och i denna artikel nämner jag något om de konsekvenser som skenfakturering med felaktig debitering av moms får beträffande själva momsen, redovisningen och straffrättsligt samt för frågan om registrering till moms. Därigenom bildar dessa frågor, tillsammans med vad jag skriver i övrigt i denna artikel om momsbedrägerier av så kallad karuselltyp, ett underlag för fortsatta studier av eller lagstiftning kring ”momskaruseller” i Sverige och exempelvis i Finland. Frågan är huruvida lagstiftaren i Sverige har vidtagit konsekventa och verkningfulla åtgärder för att stävja fenomenet momsbedrägerier genom karusellhandel, genom införandet av omvänd betalningsskyldighet och implementeringen av mervärdesskattedirektivets artikel 203.

## 5.2 Särskilt om faktura med oäkta moms och själva momsfrågan

Lagstiftaren ansåg att det följde redan av GML 8 kap. 2 § första stycket att en felaktigt debiterad moms inte utgör ingående moms, då ett sådant belopp inte utgjorde moms enligt

---

<sup>95</sup> Se GML 13 kap. 27 §, som motsvaras av ML 7 kap. 49 § första stycket.

<sup>96</sup> Se GML 13 kap. 28 § respektive 11 kap. 10 §, vilka motsvaras av ML 7 kap. 50 § och 22 kap. 46 § respektive 17 kap. 22 § och 23 § 3.

<sup>97</sup> Se artiklarna 192a-205 i mervärdesskattedirektivet.

<sup>98</sup> Se prop. 2007/08:25 (Förlängd redovisningsperiod och vissa andra mervärdesskattefrågor), s. 91.

<sup>99</sup> Se även Forssén 2023a, avsnitt 1.

GML, utan, som nämnts, utgör vad jag kallar för en oäkta moms.<sup>100</sup> Genom att betalningsskyldigheten för en sådan oäkta moms reglerades i en separat paragraf, GML 1 kap. 2 e §, underströk lagstiftaren att för den som felaktigt har debiterat moms ska åtgärden inte leda till annat än en betalningsskyldighet.<sup>101</sup> Eftersom det inte är fråga om betalningsskyldighet enligt de allmänna momsbestämmelserna för utfärdaren av fakturan, uppfylls inte reciprocitetsprincipen för mottagaren, och det företaget får således inte dra beloppet såsom en ingående moms.<sup>102</sup>

För övrigt får beträffande avdragsrättens omfattning nämnas att reformen den 1 juli 2023 innebär, att huvudregeln i ML (13 kap. 6 §) anknyter till beskattningsbar person i stället för som i huvudregeln i GML (8 kap. 3 § första stycket) till begreppet skattskyldighet. Därmed har huvudregeln i artikel 168 a i mervärdesskattedirektivet genomförts i ML. Det föreslog jag, som en bifråga D, i min licentiatavhandling,<sup>103</sup> och angående huvudfrågan A däri, det vill säga huvudregeln för bestämningen av skattesubjektet, föreslog jag att kopplingen till inkomstskatterätten och begreppet näringsverksamhet skulle begränsas så att en regelkonkurrens inte förelåg mellan GML och huvudregeln för beskattningsbar person i artikel 9.1 första stycket i mervärdesskattedirektivet.<sup>104</sup> Kopplingen till inkomstskatterätten i nämnda hänseende upphävdes den 1 juli 2013, genom SFS 2013:368, varvid artikel 9.1 första stycket i mervärdesskattedirektivet genomfördes i GML 4 kap. 1 §. I min doktorsavhandling, som gällde regeln om skatt- och betalningsskyldighet i enkla bolag och partrederier (GML 6 kap. 2 §),<sup>105</sup> upprepade jag bifrågan D.<sup>106</sup> I Forssén 2020a anförde jag, som nämns ovan, att det var ett steg i rätt riktning att SOU 2020:31 innehöll förslag om att begreppet skattskyldig skulle utmönstras, och ersättas med betalningsskyldighet,<sup>107</sup> vilket, som också nämns ovan, har skett genom ML. Genom reformerna den 1 juli 2013 och den 1 juli 2023 har viktiga delar av mina förslag i Forssén 2011 och Forssén 2013 genomförts i den svenska mervärdesskattelagstiftningen, och i denna artikel tar jag upp frågor som lagstiftaren och forskare bör arbeta med särskilt för att stävja fenomenet med momsbedrägerier av så kallad karuselltyp. Reformerna 2013 och 2023 är viktiga för genomförandet av mervärdesskattedirektivet, men de utgör inte någon löning på nämnda fenomen.

Vidare har jag – utifrån Forssén 2013 – tagit upp i en tidigare artikel i JFT frågan hur rättsliga figurer som inte utgör rättssubjekt behandlas i GML och FML.<sup>108</sup> Att sammanslutningar och partrederier betraktas som skattesubjekt enligt FML 2 § första stycket och 13 §, medan enkla

---

<sup>100</sup> GML 8 kap. 2 § första stycket motsvaras av ML 13 kap. 4 § 1 och 2.

<sup>101</sup> Se prop. 2007/08:25, s. 90.

<sup>102</sup> Se GML 8 kap. 2 § första och andra styckena och 3 § första stycket samt artikel 167 i mervärdesskattedirektivet. Se även Forssén 2023a, avsnitt 2.

<sup>103</sup> Se Björn Forssén, Skattskyldighet för mervärdesskatt – en analys av 4 kap. 1 § mervärdesskattelagen. Jure Förlag AB 2011 (Forssén 2011).

<sup>104</sup> Se Forssén 2011, s. 248 och 250 (ang. huvudfrågan A) samt s. 262 (ang. bifrågan D).

<sup>105</sup> Se Forssén 2013.

<sup>106</sup> Se den så kallade kappan i Forssén 2013, s. 26 och 27.

<sup>107</sup> Se Forssén 2020a, s. 388.

<sup>108</sup> Se Björn Forssén, Om rättsliga figurer som inte utgör rättssubjekt – den finska och svenska mervärdesskattelagen i förhållande till EU-rätten. JFT 1/2019, s. 61-70 (Forssén 2019b).

bolag och partrederier inte anses utgöra skattesubjekt enligt GML 6 kap. 2 § innebar att jag att föreslog i Forssén 2013 att Finland och Sverige gemensamt framställer en propå hos EU om att klarlägga i artikel 9.1 första stycket i mervärdesskattedirektivet huruvida ett icke-rättssubjekt kan utgöra en beskattningsbar person,<sup>109</sup> vilket jag upprepade i Forssén 2019b.<sup>110</sup> Även den frågeställningen bör anses angelägen att behandla av lagstiftaren med hänsyn till problemen med momsbedrägerier genom karusellhandel, eftersom det fenomenet, som nämnts, ofta berör minst två medlemsstater samtidigt.

### 5.3 Särskilt om faktura med oäkta moms och redovisningen

Enligt huvudregeln i ML inträder redovisningsskyldighet när en affärshändelse, genom vilken betalningsskyldighet har inträtt, enligt god redovisningssed har bokförts eller borde ha bokförts,<sup>111</sup> och betalningsskyldighet förutsätter enligt huvudreglerna i ML 3 kap. 1 § att leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster mot ersättning har gjorts inom landet av en beskattningsbar person som agerar i denna egenskap,<sup>112</sup> det vill säga att sådana transaktioner har gjorts inom landet (Sverige) 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 leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som görs till en annan beskattningsbar person (eller till en juridisk person som inte är en beskattningsbar person),<sup>113</sup> det vill säga även om betalningsskyldighet enligt ML inte uppkommer. Reglerna om faktureringskyldighet i ML utgör speciallagstiftning i förhållande till bokföringslagen (1999:1078, här förkortad BFL), som allmän lagstiftning om redovisningsskyldighet för en bokföringsskyldig avseende dennes affärshändelser. Av de allmänna bestämmelserna om definitioner av vissa begrepp i årsredovisningslagen (1995:1554, här förkortad 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*. Jag gör samma bedömning som i Forssén 2023a, nämligen att utan en underliggande affärshändelse uppkommer ingen omsättning enligt ML, och således varken någon betalningsskyldighet (tidigare skattskyldighet), redovisningsskyldighet eller faktureringskyldighet enligt ML.<sup>114</sup>

---

<sup>109</sup> Se Forssén 2013, s. 225 och 226.

<sup>110</sup> Se Forssén 2019b, s. 61 och 62. GML 6 kap. 2 § motsvaras i ML av 4 kap. 16 § – se Forssén 2020a, s. 390, 393 och 395. Ett särskilt problem som jag tar upp beträffande ML 4 kap. 16 § är följande. Den frivilliga regeln om att utse representant för enkelt bolag eller partrederi får en vidare omfattning i 4 kap. 16 § andra stycket, genom hänvisningen till 5 kap. 2 § skatteförfarandelagen (2011:1244, här förkortad SFL). Där används begreppet verksamhet, men i ML 4 kap. 16 § första stycket, som utgör den obligatoriska regeln om vem som är beskattningsbar person när det gäller delägarna själva, används det snävare begreppet ekonomisk verksamhet. Se Forssén 2020a, s. 395. Begreppet verksamhet har inte ändrats i SFL 5 kap. 2 § genom reformen den 1 juli 2023: se prop. 2022/23:46 s. 173.

<sup>111</sup> Se ML 7 kap. 14 § 1. Se även prop. 1993/94:99 (om ny mervärdesskattelag), s. 234.

<sup>112</sup> Se ML 3 kap. 1 § 1 och 3.

<sup>113</sup> Se ML 17 kap. 10 §.

<sup>114</sup> Se även Forssén 2023a, avsnitt 3.

Enligt BFL 1 kap. 2 § första stycket 7 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”. Sålunda ska enligt min uppfattning en skenfaktura med felaktigt debiterad moms 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 skyldigt att betala till staten den oäkta momsen som anges däri, och frågan är hur det beloppet ska redovisas (förutom i en särskild skattedeclaration).

Enligt ÅRL 3 kap. 1 § ska balansräkningen i sammandrag redovisa företagets samtliga tillgångar, avsättningar och skulder samt eget kapital på balansdagen. Eftersom den oäkta momsen i fråga inte utgör moms, ska den inte redovisas som någon skatteskuld i balansräkningen eller som uppskjuten skatt i en not i årsredovisningen.<sup>115</sup> Den oäkta momsen 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 linjenpost, kan det dock enligt förarbetena till BFL vara lämpligt att det omnämns i en not eller i förvaltningsberättelsen.<sup>116</sup>

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*. Det anser jag 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 ÅRL 5 kap. anges vad som ska upptas i noter i årsredovisningen. Beträffande kravet på noter för mindre och större företag är enligt min uppfattning vad som anges beträffande så kallade eventalförpliktelser i ÅRL 5 kap. 15 § 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 skyldigheten att betala sådant belopp till staten enbart tills en kreditnota har utfärdats av företaget (jfr ovan), varför jag anser att det utgör en eventalförpliktelse. Beloppet ska inte redovisas i den löpande bokföringen,<sup>117</sup> men enligt min mening bör en kvarstående skyldighet att betala det till staten omnämnas i en not i företagets årsredovisning.

Även om oseriösa aktörer inte kan förväntas lämna information i årsredovisningen om en oäkta moms för vilken skyldighet att betala till staten kvarstår över bokslutsdatum, är det enligt min uppfattning av intresse att exempelvis en *missing trader* är skyldig att göra så, eftersom det innebär ett kontrollmoment att beröra i till exempel utredningar och mål om momsbedrägeri genom karusellhandel. Om inte annat stödjer det min uppfattning att bokföringen bör anses utgöra ett avgörande bevis också i sådana fall, när det gäller frågan om oriktiga uppgifter har lämnats i momsdeklARATIONER hos företag i en kedja där SKV eller EBM påstår att en *missing trader* ingår.

---

<sup>115</sup> Se ÅRL 5 kap. 36 § om att större företag ska upplysa i not i årsredovisningen angående uppskjuten skatt.

<sup>116</sup> Se prop. 1998/99:130 Del 1, s. 303.

<sup>117</sup> Då resultatet inte får undervärderas inkomstskattemässigt, anser jag att beloppet inte heller ska kostnadsföras.

#### 5.4 Särskilt om faktura med oäkta moms och straffrättsligt ansvar

SBL ändrades den 1 juli 1996, genom SFS 1996:658, så att effektbrottet skattebedrägeri numera utgör ett farebrott, benämnt skattebrott. Därmed kan mål om skattebrott avgöras utan avvaktan på lagakraftvunna avgöranden i skatedomstolarna. Emellertid måste vad som utgör oriktig uppgift avgöras med ledning av skattereglerna, så att det sambandet mellan skattebrottsmålet och beskattningsfrågan inte bryts.<sup>118</sup> Skattebrottet beskrivs i SBL 2 §, som har följande lydelse:

“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.”

Det ska således vara fråga 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. Därmed avser skattebrottet felaktig eller utebliven redovisning av skatt, det vill säga det utgör ett redovisningsbrott. Sålunda finns det inte något betalbrott i sig beträffande skattekontosystemet, som infördes den 1 november 1997, varvid det så kallade uppbördsbrottet avskaffades avseende obetalda källskatteavdrag.<sup>119</sup>

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 vad jag benämner en oäkta moms, redovisas i en särskild skattedeklaration (SFL 26 kap. 7 §), till skillnad från en äkta moms som deklarerar i en momsdeklaration (SFL 26 kap. 21 §). Att det som moms felaktigt betecknade beloppet utgör en oäkta får anses innebära att utfärdaren av fakturan inte har begått brott avseende *skatt*, det vill säga skattebrott enligt SBL 2 §. För det skulle krävas ett förtydligande i SBL av innebörd att med *skatt* avses även belopp som felaktigt betecknats som mervärdesskatt (eller moms) i en faktura. I SFL 3 kap. 12 § anges att det ”som sägs om mervärdesskatt” gäller även belopp som felaktigt har betecknats som moms 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 SFL 3 kap. 1 § första stycket första meningen enbart fråga om användningen av vissa termer och uttryck i själva SFL. Ett belopp som utgör en oäkta moms får därmed betraktas som *skatt* endast när det gäller förfarandet för dess redovisning, inte materiellt sett.<sup>120</sup>

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 enligt min uppfattning 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, inte kunna anses begå skattebrott enligt SBL 2 § därigenom. Detta

---

<sup>118</sup> Se prop. 1995/96:170 s. 91.

<sup>119</sup> Se 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 SFL.

<sup>120</sup> Se även Forssén 2023a, avsnitt 4.



eftersom en oriktig uppgift avseende *skatt* som ska redovisas i en momsdeklaration inte aktualiseras i ett sådant fall. Skattetillägg, vilket för övrigt också är en påлага av straffrättslig karaktär,<sup>121</sup> kan inte heller påföras en oäkta moms, eftersom pålagan skattetillägg tas ut på *skatter* som omfattas av SFL,<sup>122</sup> och belopp i form av oäkta moms inte utgör *skatt* i materiellt hänseende. Den enda konsekvensen är förfarandemässig och avser skyldigheten att betala beloppet, det vill säga att den enskilda firman eller aktiebolaget ska redovisa ett belopp som utgör en oäkta moms i en särskild skattedeklaration och betala det till staten, vilket krav, som nämnts, gäller så länge en kreditnota inte har utfärdats.

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, som nämnts, saknar avdragsrätt såsom för ingående moms avseende beloppet i fråga. I sådant fall kan straffrättsligt ansvar aktualiseras även för den som har utfärdat fakturan med den oäkta momsen, nämligen enligt 23 kap. 4 § BrB för medverkan till skattebrott som mottagaren av fakturan kan anses ha begått genom att försöka utöva avdragsrätt för beloppet. Den situationen kan vara föremål för utredningar av SKV och EBM i fall angående momsbedrägerier genom karusellhandel, där en *missing trader* förekommer i en kedja av företag, varvid 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. Eftersom mottagaren av fakturan i det tänkta exemplet kände till eller borde ha känt till att uppgiften däri om moms var felaktig, är det ett fall av förfarandemissbruk som *kan* föranleda straffrättsligt ansvar för både utfärdaren och mottagaren av fakturan.<sup>123</sup>

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.<sup>124</sup> 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

---

<sup>121</sup> Det svenska skattetillägget är enligt Europadomstolen jämförbart med *a criminal charge* enligt artikel 6 i Europakonventionen. Se Europadomstolens domar av den 23 juli 2002: Janosevic v. Sweden, Application no. 34619/97, punkt 71; och Västberga Taxi Aktiebolag and Vulic v. Sweden, Application no. 36985/97, punkt 82. Lagstiftaren bekräftade sedan att skattetillägg utgör en straffliknande påföljd enligt Europakonventionen: se prop. 2002/03:106 (Administrativa avgifter på skatte- och tullområdet, m.m.), s. 245.

<sup>122</sup> Se SFL 49 kap. 2 §.

<sup>123</sup> I Forssén 2022 anför jag att även om 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 BrB 1 kap. 1 § 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. Se Forssén 2022, s. 123–125.

<sup>124</sup> Se de förenade målen C-354/03, C-355/03 och C-484/03 Optigen m.fl. (ECLI:EU:C:2006:16), punkt 55. Se även Forssén 2022, s. 121.

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.<sup>125</sup>

Om mottagaren av fakturan har bokfört den oäkta momsens som ingående moms, kan denne även ådra sig ansvar för bokföringsbrott enligt BrB 11 kap. 5 § första stycket på grund av oriktig uppgift tillika i sin bokföring, om övriga förutsättningar för sådant ansvar uppfylls, det vill säga att bokföringsåtgärden företagits uppsåtligt eller av oaktsamhet och innebär att rörelsens ställning inte kan bedömas i huvudsak.<sup>126</sup>

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 BrB 11 kap. 5 § första stycket.<sup>127</sup> Det kan, i enlighet med vad jag anför i det närmast föregående avsnittet, vara fallet om skyldigheten att betala till staten det belopp som utgör oäkta moms inte omnämns i en not i företagets årsredovisning, det vill säga om den eventalförpliktelse som skyldigheten att betala 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.<sup>128</sup>

I det tänkta exemplet enligt ovan anför jag, som nämnts, att det utgör ett fall av förfarandemissbruk som *kan* föranleda straffrättsligt ansvar för både utfärdaren och mottagaren av fakturan vari en oäkta moms anges. Jag anför dessutom, som också nämnts, att även om 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, men så *kan* således enligt min uppfattning vara fallet. Stig von Bahr, före detta domare i HFD och EU-domstolen, har skrivit en artikel i Svensk Skattetidning 2022 (s. 498-504), ”Mer om missbruk och momsbedrägeri”, som ett komplement till Forssén 2022, och anför bland annat att ”den som läser BF:s artikel kan få intryck av att både förfarandemissbruk och bedrägerier kan ge upphov till straffrättsliga sanktioner”.<sup>129</sup>

Jag lämnade synpunkter till tidskriften Svensk Skattetidning på manus till Stig von Bahrs artikel, och lyfte däri att jag i min artikel anför att det ”inte är givet att förfarandemissbruk i sig innebär att straffrättsligt ansvar föreligger”. Emellertid ville denne inte beakta mitt uppmärksammande om den nyansering som mitt uttryck ”i sig” innebär, varför läsarna av Svensk Skattetidning får intrycket att Stig von Bahr går längre än jag, genom att han så kategoriskt avfärdar min varning för förfarandemissbruk på temat straffrättsliga påföljder. Det kan förekomma olika straffrättsliga frågor i ett fall av förfarandemissbruk, såsom exempelvis medhjälp till felaktigt utövande av avdragsrätt för felaktigt debiterad moms. Jag anför därför i

---

<sup>125</sup> Åklagaren får dock inte åtala fysisk person om SKV har beslutat att påföra denne skattetillägg (SBL 13 b §). Skattetillägg får inte tas ut om förundersökning redan pågår mot denne avseende SBL (SFL 49 kap. 10 a §).

<sup>126</sup> Se även angående bl.a. rekvisitet falsk handling vid *grovt* bokföringsbrott i BrB 11 kap. 5 § andra stycket.

<sup>127</sup> Enligt BFL 6 kap. 1 § första stycket 1 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.

<sup>128</sup> Se även angående bl.a. rekvisitet falsk handling vid *grovt* bokföringsbrott i BrB 11 kap. 5 § andra stycket.

<sup>129</sup> Se Stig von Bahr, Mer om missbruk och momsbedrägeri, Svensk Skattetidning 2022, s. 498-504, 499 (von Bahr 2022).

en uppföljande artikel i nättidningen Dagens Juridik, att jag inte håller med Stig von Bahr, men att han givetvis borde kallas av försvararsidan som sakkunnigt vittne i pågående mål om karusellhandel eller i samband med resningsansökningar avseende fällande domar i sådana mål.<sup>130</sup> Emellertid får jag, för forskningen och till lagstiftaren, framhålla mina egna synpunkter, och upprepar dem även här i JFT, vilket känns betryggande för mig att veta gör det tydligt vad min inställning är i frågor om förfarandemissbruk och straffrätten.

Jag har i egenskap av praktiker den erfarenheten att SKV ibland preciserar sina påståenden om upplägg avseende karusellhandel att felet beträffande momsredovisningen går ut på att företagaren avser att *tillskansa sig pengar från svenska staten*. Då ligger det också nära till hands för åklagaren att antingen komplettera en misstanke om skattebrott eller ändra gärningsbeskrivningen, genom att anföra att fråga är om näringspenningtvätt.<sup>131</sup> Det innebär i förevarande sammanhang att åklagaren påstår att ett eller flera företag i en transaktionskedja tillskansar sig pengar från en skattemyndighet inom EU, och att ett företag i Sverige medverkar till detta, vilket enligt 3 och 7 § i lagen om straff för penningtvättsbrott i så fall innebär att den misstänkte ”medverkar” till att dölja att ”pengar eller annan egendom härrör från brott eller brottslig verksamhet eller till att främja möjligheterna för någon att tillgodogöra sig egendomen eller dess värde”. Eftersom något betalbrott inte finns i den svenska straffrättsliga lagstiftningen och en felaktig debitering av moms enbart får till konsekvens en skyldighet att betala sådant belopp till staten, kan den som i egenskap av verklig eller påhittad säljare av en vara eller tjänst inte ådömas ansvar för skattebrott bara för att denne inte har betalat den äkta eller oäkta momsen till staten. Det *i sig* är inte tillräckligt för att straffansvar ska kunna uppkomma, utan skattebrottet är, som nämnts, ett redovisningsbrott, där begreppet oriktig uppgift är det rekvisit i SBL 2 § som kopplar ihop straffrätten med skatterätten och pålagan skattetillägg. Näringspenningtvätt är, till skillnad från skattebrott, inte ett farebrott, utan ett effektbrott, men det är enligt min uppfattning närliggande till förfarandemissbruk beträffande moms, genom att den misstänkte *medverkar till en åtgärd som skäligen kan antas vara vidtagen i syfte att dölja att exempelvis pengar härrör från brott eller brottslig verksamhet etc.*<sup>132</sup> Jag anser således – i likhet med vad jag anförde i Forssén 2022 – att det inte är givet att förfarandemissbruk *i sig* innebär att straffrättsligt ansvar föreligger. Däremot anser jag att i stället för ansvar för skattebrott *kan* på temat näringspenningtvätt straffrättsligt ansvar föreligga för förfarandemissbruk och inte bara för bedrägerier.

---

<sup>130</sup> Se i *BILAGA 1*: Björn Forssén, Livsmedelspriserna föranleder lagändringar och planering avseende indirekta skatter, Dagens Juridik 2023-03-15 (Forssén 2023d). För övrigt är även Forssén 2023a publicerad efter Forssén 2022 och von Bahr 2022. Forssén 2023a skrevs dock som en uppföljning till Forssén 2022, och jag lämnade manus till Tidningen Balans, för att vara säker på att tillämpningsfrågorna togs väl upp – vilket också som vanligt blev fallet. Kombinationen med mina längre mera teoretiska artiklar i JFT och mina kortare artiklar – ofta också mera inriktade på tillämpningsfrågor såsom redovisningen av felaktigt debiterad moms – i Balans fördjupning har varit uppskattad, när jag de senaste åren därigenom har tagit fram material till mina – sedan 2015 – årligen återkommande föreläsningar och seminarier på EU-magisterprogrammet vid Södertörns högskola.

<sup>131</sup> Se lagen (2014:307) om straff för penningtvättsbrott 3 och 7 §.

<sup>132</sup> Se lagen om straff för penningtvättsbrott 7 §. Notera uttrycket ”i sådant syfte” i det lagrummet: ”en åtgärd som skäligen kan antas vara vidtagen i sådant syfte som anges i 3 §”. Effektbrottet näringspenningtvätt saknar kriteriet uppsåt, och har således en snävare omfattning angående vad som utgör ett nödvändigt subjektivt rekvisit jämfört med *uppsåtligen* för skattebrottet, som är ett farebrott och där redan eventuellt uppsåt kan täcka åklagarens gärningsbeskrivning i subjektivt hänseende.

## 6 Frågan huruvida omvänd betalningsskyldighet och implementeringen av artikel 203 i mervärdesskattedirektivet kan stävja momsbedrägerier genom karusellhandel

I avsnitt 1 redogör jag för att fenomenet med momsbedrägerier genom karusellhandel är ett stort problem för den svenska staten, vilket visar sig i det att ett enda ärende kan omfatta miljarder kronor i redovisad moms som ifrågasätts av SKV och EBM.

I avsnitt 2.1 anför jag att det är ett steg i rätt riktning, för att stävja momsbedrägerier av så kallad karuselltyp, att den svenska mervärdesskattelagen reformerades den 1 juli 2023, så att begreppen vara respektive tjänst inte längre ges en särskild definition däri, utan ingår i bestämningen av beskattningsbara transaktioner, det vill säga i begreppen leverans av varor respektive tillhandahållande av tjänster. Att den nationella lagstiftningen på området därmed har blivit konform med mervärdesskattedirektivet, så att omsättningsbegreppet har utmönstrats och bestämningen av skatteobjektet numera är konformt med direktivet, innebär enligt min uppfattning att betydelsen av bestämningen av skatteobjektet har förstärkts, när det gäller att utreda frågor om momsbedrägerier genom karusellhandel.

I sistnämnda hänseende anför jag också i avsnitt 2.1 att även om termerna vara respektive tjänst inte definieras i vare sig mervärdesskattedirektivet eller tillämpningsförfordningen *kan* det vara av intresse i samband med utredningar om karusellhandel att bredda perspektivet framför allt på tjänst, så att en åtskillnad mot vara kan ske utifrån andra rättsområden som styrs av EU-rätten, såsom bolagsrätten och immaterialrätten. Därvidlag hänvisar jag till primärrätten, där artikel 57 FEUF innehåller en definition av begreppet tjänst, vilken gäller även på andra områden än skatteområdet, om EU:s institutioner har tilldelats kompetens på området i fråga, såsom beträffande exempelvis bolagsrätten och immaterialrätten.

I avsnitt 2.2 lämnar jag förslag avseende FML, varvid jag, beträffande 17 och 18 §, anför att definitionen av vara och tjänst bör utmönstras och att "försäljning av vara" respektive "försäljning av tjänst" ersätts med begreppen *leverans av varor* respektive *tillhandahållande av tjänster*. På så sätt skulle FML bli konform med bestämningen av skatteobjektet enligt huvudreglerna i artiklarna 14.1 respektive 24.1 i mervärdesskattedirektivet, i likhet med vad som har skett i förevarande hänseende genom att ML ersatte GML den 1 juli 2023.

I avsnitt 2.2 framhåller jag också att angelägenheten av ett nordiskt samarbete mellan lagstiftarna är hög, när det gäller ett reformarbete med att stävja momsbedrägerier genom karusellhandel, eftersom det fenomenet ofta berör minst två av EU:s medlemsstater samtidigt. Ett nordiskt samarbete är av särskild vikt på grund av att kompetensen på straffrättens område inte har tilldelats EU:s institutioner, utan ligger kvar på nationell nivå hos medlemsstaterna, exempelvis Sverige, Finland och Danmark.

I avsnitt 3 konstaterar jag att synen på momsbedrägerier genom karusellhandel i Sverige och Danmark är ungefär densamma. Därmed avser jag att det inte finns någon precis bestämning av vad som avses med "momskaruseller". Den gemensamma nämnaren för upplägg av så kallad karuselltyp är i vart fall att någon momsmässig avskattning inte avses ske genom att varan eller tjänsten når konsumenten. I stället skickas produkten runt i en karusell av grossister, och eventuellt detaljister, varvid momsen på varor eller tjänster i kedjan av företag inte övervältras på en konsument som skattebärare. Eftersom karusellhandel således inte är något juridiskt preciserat begrepp, benämner jag företeelsen för ett fenomen.

En harmonisering av moms­slagstiftningarna i EU:s nordiska medlemsstater är enligt min mening nödvändig för att själva beskattningen på området ska uppfylla harmoniseringskravet på medlemsstaternas moms­slagstiftningar enligt artikel 113 FEUF. Det är ett första steg för att stävja moms­bedrägerier genom karusellhandel, varvid jag som en början på det arbetet föreslår anpassningen enligt ovan av FML till mervärdesskattedirektivet beträffande bestämningen av skatteobjektet, och därvidlag kan momsreformen i Sverige den 1 juli 2023 vara till ledning. Därefter bör ett samarbete ske på straffrättens område, där även Danmark ingår. Det är sannolikt tämligen verkningslöst, när det gäller ambitioner att stävja ifrå­gavarande fenomen, att de geografiskt närliggande nordiska länderna i fråga går sin egen väg beträffande utvecklingen av straffrätten, eftersom minst två av EU:s medlemsstater ofta ingår i förevarande slags ärenden och EU inte kan förväntas utfärda rättsakter på det området, utan initiativ måste tas på nationell nivå hos Sverige, Finland och Danmark.

I avsnitt 4.1 anför jag att lagstiftaren i Sverige får anses ha misslyckats med att stävja fenomenet med moms­bedrägerier genom karusellhandel, när det gäller att införa omvänd betalningsskyldighet (tidigare omvänd skattskyldighet) på olika områden, vilket har skett sedan år 2000. Misslyckandet från lagstiftarens sida är tämligen uppenbart mot bakgrund av att ett enda ärende numera kan omfatta miljarder kronor i redovisad moms som ifrågasätts av SKV och EBM. Läget var inte sådant för över två decennier sedan, det vill säga vid tiden för mitt föredrag på Svensk Juriststämman år 2001.<sup>133</sup> Det som har hänt är enligt min erfarenhet i stället att utredningen och bedömningen av skatteobjektet, det vill säga av omsättningens (numera leveransens eller tillhandahållandets) karaktär och placering, har ersatts av att utredningarna från SKV:s och EBM:s sida numera initieras i första hand av att handel bedrivs mellan EU:s medlemsstater avseende en viss sorts vara, framför allt elektroniska produkter, vilket jag nämner i avsnitt 1. I avsnitt 4.2 berör jag också att begrepp införs i samband med utredningar och processer om påstådda ”moms­karuseller”, där begrepp eller uttryck används av SKV och EBM utan förklaring av att de inte nödvändigtvis behöver ses i samband med dylika karuseller. Ett ofta förekommande exempel på detta är så kallad *cross invoicing*, vilket helt enkelt innebär att felaktig debitering av moms sker till ett företag för att kvitta bort utgående moms i företaget genom redovisning av en felaktigt debiterad moms som ingående moms. Ett sådant exempel utgör tjänster i form av så kallad VoIP (vilket är utrymme för telefoni på internet). Den felaktigt debiterade moms­en avseende VoIP kan vara en sak (fråga) och en karusell avseende varor en annan fråga i samma företag, vilket enligt min mening visar på att *cross invoicing* kan vara en särskild fråga som inte nödvändigtvis behöver ses i samband med vad som är hänförligt till en ”moms­karusell”.

I avsnitten 5.1-5.4 visar jag också på att infö­randet genom SFS 2007:1376 den 1 januari 2008 i GML 1 kap. 1 § tredje stycket och 2 e § (numera ML 16 kap. 23 §) av artikel 203 i mervärdesskattedirektivet, som stipulerar att ”mervärdesskatt ska betalas av varje person som anger mervärdesskatten på en faktura”, inte kan anses ha utgjort en verksam åtgärd från lagstiftarens sida av fall av så kallad *missing trader* (eller målvaktsbolag eller bulvanföretag) i samband med ”moms­karuseller”. Att en sådan person ingår i en transaktionskedja och sedan reformen 2008 kan göras skyldig att betala till staten en felaktigt debiterad moms, så länge kreditnota inte utfärdas, innebär inte att vederbörande kan åläggas ansvar för skattebrott, bara för att den skyldigheten inte uppfylls. Sådant ansvar kan i stället åläggas mottagaren av fakturan, om denne har försökt att utöva avdragsrätt för det belopp som felaktigt har betecknats som moms, eftersom det inte utgör en ingående moms enligt ML 13 kap. 4 § 1 och 2 (tidigare GML 8 kap. 2 § första stycket).

---

<sup>133</sup> Forssén 2001a.

I avsnitt 7.1 återkommer jag till reformen den 1 januari 2008 och att SFS 2007:1376 även innebar bland annat att den fakultativa bestämmelsen i artikel 80 i mervärdesskattedirektivet, om omvärdering under vissa förutsättningar av beskattningsunderlaget mellan förbundna parter, infördes i den svenska mervärdesskattelagen. Därvidlag berör jag de straffrättsliga aspekterna på frågorna om ersättningen (prissättningsfrågan) och då en leverans eller ett tillhandahållande sker utan ersättning (gratis). I avsnitt 7.2 berör jag prissättningsfrågan även i samband med allmänna momsbestämmelser och särskilda momsregler om varor i vissa lager.

## **7 Särskilt om straffrättsligt ansvar vid underprissättning eller gratistillhandahållanden i samband med momskaruseller**

### *7.1 Prissättningsfrågan i samband med regler om omvärdering av beskattningsunderlag för moms respektive uttagmoms*

Genom momsreformen den 1 januari 2008 genomfördes i GML inte bara ovan nämnda artikel 203 i mervärdesskattedirektivet om skyldigheten att betala till staten ett som moms felaktigt betecknat belopp för utfärdaren av fakturan, utan genom SFS 2007:1376 genomfördes den 1 januari 2008 i GML även den fakultativa bestämmelsen i artikel 80 i mervärdesskattedirektivet. Direktivbestämmelsen innebär att under vissa omständigheter ska beskattningsunderlaget mellan en leverantör eller en tillhandahållare och en förvärvare, vilka jag i detta avsnitt benämner säljare respektive köpare, förutsatt också att de utgör så kallade förbundna parter, omvärderas, så att – om ersättningen har satts till över- eller underpris – beskattningsunderlaget hos säljaren justeras till marknadsvärde. Samtidigt ändrades huvudreglerna i GML för uttagsbeskattning, så att uttagmoms endast förekommer när en leverans av en vara eller tillhandahållande av en tjänst sker gratis, det vill säga utan ersättning. I detta avsnitt berör jag dessa regler utifrån de straffrättsliga aspekter på prissättningsfrågan avseende en produkt som förekommer i ett ärende om momsbedrägeri genom karusellhandel.

De regler som jag berör i detta avsnitt infördes år 2008 med anledning av ett svenskt mål i EU-domstolen, nämligen domen C-412/03 (Hotel Scandic Gåsabäck),<sup>134</sup> som utgjorde ett förhandsavgörande av EU-domstolen i HFD:s förhandsbesked RÅ 2005 not. 51, och avkunnades av EU-domstolen den 20 januari 2005. De båda regeländringarna som infördes i GML den 1 januari 2008, genom SFS 2007:1376, innebar följande:

- Huvudreglerna angående uttagsbeskattning momsmässigt ändrades, så att en leverans av en vara eller ett tillhandahållande av en tjänst måste ske utan ersättning (gratis), för att uttagsbeskattning ska kunna ske.<sup>135</sup>
- Omvärderingsreglerna innebär att under vissa förutsättningar ska ett för lågt eller för högt pris (ersättning) avseende varan eller tjänsten medföra en omvärdering av beskattningsunderlaget för moms hos säljaren,<sup>136</sup> så att beskattningsunderlaget bestäms till marknadsvärde.<sup>137</sup>

---

<sup>134</sup> EU-målet C-412/03 (Hotel Scandic Gåsabäck), ECLI:EU:C:2005:47.

<sup>135</sup> Se GML 2 kap. 2 § första stycket 1 och 5 § första stycket 1 som motsvaras av ML 5 kap. 9 § första stycket 2 och 29 §.

<sup>136</sup> Se GML 7 kap. 3 a-3 d § som motsvaras av ML 8 kap. 17-19 §.

<sup>137</sup> Se GML 1 kap. 9 § som motsvaras av ML 2 kap. 14 och 15 §.

Förutsättningarna för att omvärdering ska ske av beskattningsunderlaget, för det fall ersättning har tagits ut och något gratistillhandahållande som skulle föranleda uttagsbeskattning inte aktualiseras, är följande: säljaren och köparen ska vara *förbundna* med varandra; *och* en av dem ska ha en verksamhet i vilken full avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms på förvärv (eller import) inte föreligger.

Säljaren och köparen är enligt ML 8 kap. 19 § första stycket *förbundna parter*, ”om det finns familjeband eller andra nära personliga band, organisatoriska band, äganderättsliga band, finansiella band, band på grund av medlemskap, band på grund av anställning eller andra juridiska band”. Beträffande band på grund av anställning anges i ML 8 kap. 19 § andra stycket att med sådana band avses även ”band mellan arbetsgivare och en arbetstagares familj eller andra personer som står arbetstagaren nära”.

Enligt punkterna 25 och 26 i ”Hotel Scandic Gåsabäck”-målet anförde den svenska regeringen sjätte direktivet (77/388/EEG) och att betalning av mervärdesskatten skulle till stora delar kunna kringgås, om den skattskyldige eller dennes anställda kunde erhålla en vara eller en tjänst för ett symboliskt belopp och beskattas på grundval av en sådan ersättning. EU-domstolen ansåg dock att den risken endast kunde föranleda för regeringen att till EU inge en begäran enligt artikel 27 i sjätte direktivet – numera artikel 395 i mervärdesskattedirektivet – om tillstånd att införa från de allmänna momsbestämmelserna avvikande åtgärder i syfte att hindra vissa typer av skatteflykt eller skatteundandragande. Det gjorde inte regeringen, utan i stället infördes den 1 januari 2008 reglerna om omvärdering av beskattningsunderlaget mellan förbundna parter, med stöd av den fakultativa artikel 80 i mervärdesskattedirektivet.

I samband med ärenden om momsbedrägerier genom karusellhandel är det enligt min erfarenhet inte ovanligt att SKV anför att prissättningen för exempelvis elektroniska produkter är för låg. Det är inte särskilt långsökt att anta att skatterevisorerna därvidlag – medvetet eller omedvetet – söker stöd för en momsmässig uttagsbeskattning av säljaren i de regler som skulle gälla för uttag enligt inkomstskattelagen (1999:1229, här förkortad IL). Numera är det enligt min erfarenhet inte heller ovanligt att SKV från början av en skatterevision bestämmer sig för att endast revidera momsredovisningen i ett företag som misstänks ingå i en ”momskarusell”. SKV för då – enligt min uppfattning – resonemang om moms som om fråga vore om ett inkomstskatteärende, där marknadsvärde är ett allmänt riktmärke för att prissättningen inte ska föranleda uttagsbeskattning.<sup>138</sup> Om åklagaren använder ett sådant resonemang till underbyggnad av en gärningsbeskrivning, bör enligt min mening försvararen uppmärksamma i ett mål om skattebrott som avser moms, och eventuellt redan i förhör, att SKV:s resonemang är irrelevant för frågan om momsmässiga beskattningsåtgärder.

Om en säljare och en köpare av exempelvis elektroniska produkter enbart har fullt avdrags- eller återbetalningsberättigade verksamheter momsmässigt, är således momsmässiga beskattningsåtgärder inte aktuella annat än om priset är 0 kronor. Om SKV sålunda inte kan vidta momsmässiga beskattningsåtgärder mot säljaren eller köparen genom omvärdering av ersättningen (beskattningsunderlaget), uppfylls inte heller det för skattebrott nödvändiga objektiva kriteriet oriktig uppgift, oavsett huruvida SKV anser att prissättningen är för hög eller för låg. Även om skattebrott, som nämnts, är ett farebrott, och kan avgöras utan avvaktan på lagkraftvunna avgöranden i skattedomstolarna, måste nämligen – oavsett konstruktionen i

---

<sup>138</sup> Se IL 22 kap. 3 och 4 §.

övrigt av skattebrottet – alltså vad som är oriktig uppgift avgöras med ledning av skattereglerna, så att det sambandet mellan skattebrottsmålet och beskattningsfrågan inte bryts.<sup>139</sup> Därmed är de i detta avsnitt berörda regler som infördes i den svenska mervärdesskatterätten år 2008 verkningslösa som argument för SKV och åklagare i ärenden om momsbedrägerier genom karusellhandel vad gäller själva skattebrottsfrågan, oavsett om säljaren och köparen är förbundna parter – bara en ersättning har debiterats så att fråga inte är om ett gratistillhandahållande som aktualiserar uttagmoms.

Jag sammanfattar sistnämnda konklusion enligt följande:

Om SKV eller åklagare anför att prissättningen på en vara eller en tjänst är felaktig, är detta *i sig* irrelevant på temat momsbedrägeri genom karusellhandel, om

- fråga inte är om ett gratistillhandahållande; *och*
- priset visserligen är symboliskt, men parterna inte är förbundna med varandra *eller* parterna är förbundna med varandra men ingen av dem saknar eller har en begränsad avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms i sin verksamhet.

## 7.2 Prissättningsfrågan i samband med allmänna momsbestämmelser och särskilda momsregler om varor i vissa lager

Enligt de allmänna momsbestämmelserna utgörs beskattningsunderlaget för utgående moms avseende en beskattningsbar transaktion, av samtliga kostnadselement som företaget använder för att producera varan eller tjänsten jämte påslag för vinst. Beskattningsunderlaget utgörs således av priset för varan eller tjänsten. Däri ingår värdet av bytesvara, faktureringsavgifter, fraktavgift, porto och liknande, kompensation för skatter och avgifter och andra tillägg till priset *utom ränta*. Se ML 8 kap. 13 § och artikel 78 första stycket a och b i mervärdesskattedirektivet.<sup>140</sup> I en artikel i Balans fördjupning nämner jag att HFD:s rättspraxis beträffande bestämningen av beskattningsunderlaget för moms innebär – i enlighet med RÅ 1986 ref. 46 och RÅ 1991 ref. 105 – att en dold räntekompensation inte får sänka beskattningsunderlaget, genom att en från skatteplikt undantagen finansiell tjänst matchar det kalkylerade priset på den skattepliktiga varan eller tjänsten, varvid beskattningsunderlaget delvis kvittas bort.<sup>141</sup>

I Forssén 2018 anför jag att en sådan sänkning av beskattningsunderlaget för moms, som sålunda inte är möjlig enligt de allmänna momsbestämmelserna, i stället kan genomföras med

---

<sup>139</sup> Se prop. 1995/96:170, s. 91.

<sup>140</sup> ML 8 kap. 13 § motsvarades i GML av 7 kap. 2 § första stycket andra och tredje meningen. För övrigt får nämnas, att orden ”utom ränta” utmönstrades ur GML 7 kap. 3 a § den 1 januari 2003, genom SFS 2002:1004. Regeringen föreslog först att orden *utom ränta* skulle behållas i den då till 7 kap. 2 § överflyttade texten, trots att de saknade motsvarighet i bestämmelserna om beskattningsunderlaget i artikel 11 A.2a och b i sjätte direktivet – numera artikel 78 första stycket a och b och andra stycket i mervärdesskattedirektivet. Regeringen anslöt sig dock till lagrådets uppfattning att orden *utom ränta* skulle utgå, eftersom en utvecklad nationell praxis och EU-praxis ansågs föreligga av innebörd att till exempel finansiell ränta på uppskjuten betalningstidpunkt inte ska inräknas i beskattningsunderlaget, medan annan typ av ränta, till exempel ränta som erläggs vid hyresköp, utgör en bikostnad som ska ingå i beskattningsunderlaget för moms. Jfr prop. 2002/03:5 (Vissa mervärdesskattefrågor, m.m.), s. 108.

<sup>141</sup> Se Björn Forssén, Konkurrensfördelar med varuomsättningar efter momsfria omsättningar av varor i vissa lager och av finansiella tjänster, Tidningen Balans fördjupningsbilaga 1/2018 s. 3-10. (Forssén 2018).



tillämpning av de särskilda regler om *varor i vissa lager* som infördes i GML 9 c kap. den 1 januari 1996, genom SFS 1995:1286, vilka närmast motsvaras av artiklarna 154-163 i mervärdesskattedirektivet och i ML återfinns i 11 kap. I enlighet med ML 11 kap. 10 och 11 § prövar SKV om en upplagshavare är lämplig för att inrätta ett skatteupplag, och därmed kan placera i skatteupplaget 27 olika slags varor – vilka anges i en uttömmande uppräkningslista i 11 kap. 3 §.<sup>142</sup>

I Forssén 2018 använder jag i ett exempel ett av varuslagen som räknas upp i ML 11 kap. 3 §, nämligen koppar som anges i punkt 2 i lagrummet, och resonerar kring ett parti koppar som är placerat i visst lager i form av skatteupplag.<sup>143</sup> Jag anför därvidlag att det inte finns något i mervärdesskattedirektivet som skulle underkänna att en sänkning av beskattningsunderlaget och därmed av priset på varan sker, genom att en skattefri omsättning (numera leverans) av varan kvittas (matchas) mot en skattefri finansiell tjänst under den tid som varan har varit placerad i skatteupplaget.<sup>144</sup> I mitt exempel antar jag att ett aktiebolag i Sverige har placerat varorna – som kommer från en annan medlemsstat än Sverige – i ett skatteupplag, och ett annat bolag vill köpa varorna. Det första bolaget utfärdar en option på varorna till det andra bolaget, som avropar optionen, och när varorna fortfarande är placerade i skatteupplaget köper det bolaget varorna.<sup>145</sup> Enligt artikel 9 i tillämpningsförordningen utgör försäljningen av en option som faller inom tillämpningsområdet för finansiella tjänster enligt artikel 135.1 f i mervärdesskattedirektivet ett tillhandahållande av tjänst enligt huvudregeln i artikel 24.1 i direktivet. Då optionen inte grundar äganderätt till varorna före avrop, anser jag att premien utgör en ersättning för en från skatteplikt undantagen finansiell tjänst, varför tillhandahållandet av optionen undantas från skatteplikt enligt ML 10 kap. 33 § första stycket och tredje stycket 1 och artikel 135.1 f i direktivet.<sup>146</sup> Varorna – kopparpartiet – säljs också momsfrött när de är placerade i skatteupplaget enligt ML 11 kap. 4 § 4 jämförd med 3 § 2.<sup>147</sup> Genom transaktionerna under tiden varorna är placerade i skatteupplaget har två moms fria försäljningar matchats mot varandra, och beskattningsunderlaget för moms kan sänkas med ett belopp motsvarande premien på optionen, innan bolaget som har köpt varorna säljer dem vidare, vilket således är en beskattningsbar transaktion.

Sålunda anför jag i Forssén 2018, att lagstiftaren kanske borde beakta att säljaren och köparen, beträffande 27 olika slags varor, kan kringgå den rättspraxis avseende de allmänna momsreglerna som innebär att beskattningsunderlaget för varorna inte får sänkas genom att det matchas av en rabatt för snabb betalning. Jag anför också att förfarandemissbruk skulle

---

<sup>142</sup> Se Forssén 2018, s. 4-7.

<sup>143</sup> Rubriken till ML 11 kap. är Varor i skatteupplag, medan rubriken till GML 9 c kap. var Särskilt om varor i vissa lager. I ML 11 kap. 4 § anges undantagen avseende skatteupplag samt bland annat avseende anläggning för tillfällig lagring, tullager eller frizon. I ML 2 kap. 24 § anges att för dessa termer och uttryck avses detsamma som i unionstullkodexen. Unionstullkodexen, det vill säga förordning (EU) nr 952/2013, ersatte den 1 maj 2016 gemenskapstullkodexen (EEG) nr 2913/92, som nämns i motsvarande regel i GML, det vill säga 9 c kap. 2 §.

<sup>144</sup> Se Forssén 2018, s. 3.

<sup>145</sup> Se Forssén 2018, s. 5-7.

<sup>146</sup> Se Forssén 2018, s. 7. ML 10 kap. 33 § första stycket och tredje stycket 1 motsvarades i GML av 3 kap. 9 § första stycket och tredje stycket.

<sup>147</sup> Se Forssén 2018, s. 7. ML 11 kap. 4 § 4 jämförd med 3 § 2 motsvarades i GML av 9 c kap. 1 § första stycket 4 jämförd med 9 § 2.

kunna anses komma i fråga avseende den matchning (kvittning) som jag beskriver för att sänka beskattningsunderlaget för moms, om samma varor omfattas av flera omgångar av det beskrivna matchningsförfarandet.<sup>148</sup> En sådan ”momskarusell” är givetvis också av intresse för lagstiftaren. Jag uppmärksammar i Forssén 2018, att det bolag i mitt exempel som äger varorna som är placerade i skatteupplaget får en så kallad blandad verksamhet som begränsar avdragsrätten för ingående moms på grund av försäljningen av optionen, det vill säga beroende på det därigenom uppkomna inslaget av tillhandahållande av momsfri finansiell tjänst i verksamheten. Emellertid skulle en omvärdering av beskattningsunderlaget enligt vad jag nämner i det närmast föregående avsnittet förutsätta att inblandade bolag utgör så kallad förbundna parter enligt omvärderingsreglerna.<sup>149</sup>

Jag anför i Forssén 2018, att prissättningsfrågan bör beforskas, varvid problematiken angående matchande prestationer momsmässigt sett inte bör ses som ett isolerat momsproblem, utan sättas i relation till den så kallade korrigeringsregeln avseende oriktig prissättning i IL 14 kap. 19 och 20 § och lagen (2009:1289) om prissättningsbesked vid internationella transaktioner. Jag föreslår därvidlag också att forskningen kan ske i samband med OECD-projektet BEPS, som avser inkomstskatt och där huvudfrågan är internprissättningen mellan parter i intressegemenskap med avsikt att åtgärda konstlade avvikelser från priser som sätts mellan oberoende parter.<sup>150</sup> En breddning av perspektivet är enligt min mening särskilt angelägen som lagen (1995:575) mot skatteflykt omfattar inkomstskatt, men inte moms. Därvidlag ska givetvis också beaktas såväl för forskningen som för lagstiftningsarbetet, att utredningarna avseende påstådda ”momskaruseller” borde omfatta också inkomstskattefrågor, i stället för att SKV och EBM, som jag beskriver ovan, fokuserar enbart på momsen och blandar in inkomstskatterättsliga aspekter på exempelvis frågor om uttag och prissättningen. Det är något som försvararna borde anmäla som stridande mot rättssäkerheten i förfarandet såväl skatterättsligt som straffrättsligt sett.

I rättssäkerhetshänseende får jag sålunda anföra att det är viktigt att försvararen tidigt påpekar inkonsekvenser från SKV:s och EBM:s sida i exempelvis ärenden om ”momskaruseller”, eftersom det enligt min uppfattning inte är ovanligt att en åklagare påstår att en invändning sent i skattebrottmålet utgör en efterhandskonstruktion från den tilltalade, när en felaktig tolkning eller tillämpning av skattereglerna från SKV:s eller EBM:s sida utgör den egentliga orsaken till att åklagaren ändrar gärningsbeskrivningen, till exempel så att påstående om skattebrott ändras till eller kompletteras med näringspenningtvätt. Om SKV:s utredning, på vilken skattemål och brottmål baseras, från början innehöll påstående om ett momsupplägg som alla inblandade har använt, kan enligt min mening åklagaren helt plötsligt inte byta fot, så att de inblandade skulle ha använt två upplägg för att *tillskansa sig pengar från staten*.

---

<sup>148</sup> Se Forssén 2018, s. 9.

<sup>149</sup> Se Forssén 2018, s. 7.

<sup>150</sup> Se Forssén 2018, s. 9. OECD, Organization for Economic Co-operation and Development. BEPS, *base erosion and profit shifting*.

## 8 Sammanfattning och avslutande synpunkter

### 8.1 Sammanfattning

Genomgången i denna artikel får anses visa att lagstiftaren i Sverige inte kan anses ha vidtagit konsekventa och verkningfulla åtgärder för att stävja fenomenet momsbedrägerier genom karusellhandel.

I rubriken till avsnitt 6 ställer jag frågan huruvida lagstiftarens åtgärder i den svenska mervärdesskattelagen, bestående dels i införandet av omvänd betalningsskyldighet för olika situationer, dels i implementeringen av direktivbestämmelsen om skyldighet att betala felaktigt debiterad moms, kan förväntas stävja fenomenet momsbedrägerier genom karusellhandel. Svaret är nekande, eftersom fenomenet på drygt två decennier har kommit att innebära momsskulder där ett enda ärende kan omfatta miljarder kronor. HD-målet NJA 2018 s. 704, som jag analyserade i Forssén 2022, är bestickande därvidlag i det att det visar på en uppenbar inkonsekvens lagstiftarens sida, när omvänd betalningsskyldighet infördes för investeringsguld är 2000, men inte för exempelvis platina. Om dyra varor som är lätta att flytta anses utgöra högriskvaror i samband med ”momskaruseller”, ställer sig frågan hur lagstiftaren kunde underlåta att införa institutet omvänd betalningsskyldighet för platina, och inte har uppmärksammat hur problematiken i fråga har ökat för statskassan under åren sedan år 2000. Exempelvis platina skulle enligt min mening inte ha förekommit på temat ”momskaruseller” i exempelvis ärendet som ledde till nämnda HD-mål.

Lagstiftaren har inte heller uppmärksammat att VoIP – utrymme för telefoni på internet – behandlas i utredningar av SKV och EBM som om det i samband med *cross invoicing* i sig skulle indikera förekomsten av en ”momskarusell”, när *cross invoicing* enbart utgör ett exempel på att en felaktig debitering av moms sker till ett företag för att kvitta bort utgående moms i företaget genom redovisning av en felaktigt debiterad moms som ingående moms. Oavsett om VoIP används därvidlag behöver inte *cross invoicing* nödvändigtvis ses i samband med ”momskaruseller” avseende exempelvis handel med elektroniska produkter. Detta kan vara en förklaring till att lagstiftaren – enligt vad jag anför i avsnitt 4.2 – har fört inkonsekventa resonemang beträffande VoIP i samband med reformen den 1 april 2021, när omvänd betalningsskyldighet infördes under vissa förutsättningar för handel med elektroniska produkter, men inte för VoIP, vilket medför en inkonsekvens också i förhållande till Danmark, där *omvendt betalingspligt* beslutades av Folketinget den 1 juni 2023 för *teleydelser* (telekommunikationstjänster) utan någon särbehandling av VoIP.

I avsnitten 5.1-5.4 visar jag också på att implementeringen den 1 januari 2008 i den svenska mervärdesskattelagen av artikel 203 i mervärdesskattedirektivet, om skyldighet att betala till staten ett belopp som felaktigt har betecknats som moms (så länge kreditnota inte har utfärdats), inte kan anses ha utgjort en verksam åtgärd från lagstiftarens sida av fall av så kallad *missing trader* (eller målvaktsbolag eller bulvanföretag) i samband med ”momskaruseller”. Sedan reformen 2008 kan en sådan person göras skyldig att betala till staten en felaktigt debiterad moms, men vederbörande kan inte åläggas ansvar för skattebrott, bara för att den skyldigheten inte uppfylls. I stället kan sådant ansvar åläggas mottagaren av fakturan, om denne har försökt att utöva avdragsrätt för det belopp som felaktigt har betecknats som moms, eftersom det inte utgör en ingående moms enligt ML.

I avsnitt 7.1 återkommer jag till reformen år 2008 och att SFS 2007:1376 även innebar bland annat att den fakultativa bestämmelsen i artikel 80 i mervärdesskattedirektivet, om

omvärdering under vissa förutsättningar av beskattningsunderlaget mellan förbundna parter, infördes i den svenska mervärdesskattelagen. Därvidlag berör jag de straffrättsliga aspekterna på frågorna om ersättningen (prissättningsfrågan) och då en leverans eller ett tillhandahållande sker utan ersättning (gratis). I avsnitt 7.2 berör jag prissättningsfrågan även i samband med allmänna momsbestämmelser och särskilda momsregler om varor i vissa lager, vilka infördes i den svenska mervärdesskattelagen år 1996. Frågan är också om dessa lagstiftarens åtgärder kan förväntas stävja fenomenet momsbedrägerier genom karusellhandel.

Svaret är även i dessa hänseenden nekande, varvid jag konkluderar följande i avsnitt 7.1. Om SKV eller åklagare anför att prissättningen på en vara eller en tjänst är felaktig, anser jag att detta *i sig* är irrelevant på temat momsbedrägeri genom karusellhandel, om

- fråga inte är om ett gratistillhandahållande; *och*
- priset visserligen är symboliskt, men parterna inte är förbundna med varandra *eller* parterna är förbundna med varandra men ingen av dem saknar eller har en begränsad avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms i sin verksamhet.

När det gäller prissättningsfrågan och de särskilda momsreglerna om varor i vissa lager som infördes 1996, vilka jag berör i avsnitt 7.2, konkluderar jag där att reglerna i fråga enbart öppnar för ytterligare varianter på temat karuseller. Denna gång har fenomenet stöd i reglerna, men jag varnar för matchningsförfaranden som sänker beskattningsunderlaget för moms, genom kvittning av finansiella tjänster i form av optioner på varor placerade i skatteupplag mot försäljning av varorna under tiden de är placerade där, om sådana förfaranden upprepas avseende samma varor. Det kan enligt min uppfattning utgöra förfarandemissbruk.

Beträffande fall av förfarandemissbruk anser jag att de kan föranleda straffrättsligt ansvar för både utfärdaren och mottagaren av en fakturan, men utifrån NJA 2018 s. 704 anför jag i avsnitt 5.4, att förfarandemissbruk inte *i sig* kan medföra straffansvar, vilket jag också anförde i Forssén 2022. I sitt komplement till Forssén 2022 anser jag att Stig von Bahr – i von Bahr 2022 – går längre än vad jag gör, genom att han kategoriskt avfärdar min varning för straffrättsliga påföljder avseende fall av förfarandemissbruk beträffande momsen.

## 8.2 Avslutande synpunkter

I avsnitt 7.2 konkluderar jag att en breddning av perspektivet på fenomenet ”momskaruseller” bör ske i forskningen och från lagstiftarens sida, så att även inkomstskattefrågor beaktas därvidlag. Det strider enligt min uppfattning mot rättssäkerheten i förfarandet beträffande fenomenet i fråga att SKV och EBM enbart fokuserar på momsen i sina utredningar, men blandar in inkomstskatterättsliga aspekter på exempelvis frågor om uttag och prissättningen. Ibland är det inte klart uttalat vilken medlemsstats statskassa som avses, när exempelvis SKV i det skattemål som pågår avseende samma omständigheter som omfattas av åklagarens gärningsbeskrivning påstår att den misstänkte eller tilltalade har avsett att *tillskansa sig pengar från staten*. Om det är svenska staten som avses med sådant påstående, skulle enligt min uppfattning straffrättsligt ansvar för bedrägeri mot staten kunna föreligga enligt den allmänna bedrägeribestämmelsen i BrB 9 kap. 1 §, i stället för straffansvar enligt speciallagstiftning om sådant ansvar, till exempel om det är fråga om ett förfarandemissbruk som inte samtidigt omfattas av rekvisiten för skattebrott eller näringspenningtvätt. Detta bör enligt min mening beaktas av lagstiftaren exempelvis i samband med den fortsatta behandlingen av EU-straffstadgandeutredningens betänkande om att kriminalisera överträdelse av EU-förordningar, SOU 2020:13, vilken jag nämner i avsnitt 4.2.

Jag avslutade föredraget som jag nämner inledningsvis – Forssén 2001a – med att betona vikten av att alla aktörer i processer avseende fenomenet momsbedrägerier genom karusellhandel beaktar gällande rätt. De som avser att fuska kan anpassa sitt agerande efter domar som i och för sig är fällande, men där stora brister föreligger beträffande grunderna för utdömt straffansvar. Då uppkommer givetvis svårigheter för SKV och EBM att driva skattemål respektive brottmål utan att behöva ta hänsyn till sådana tidigare domar. Då är det en smal sak för en försvarare att invända att gällande rätt måste ha varit aktuell i sådana domar, och anföra att åklagaren inte kan byta fot och hävda att nu ska reglerna tolkas och tillämpas på ett annat sätt än i ett tidigare mål. Frågan som en påläst försvarare ställer är då givetvis om inte samma gällande rätt har förelegat hela tiden. Min uppmaning för över två decennier sedan är om möjligt ännu viktigare idag, mot bakgrund av att genomgången i denna artikel visar att de lagstiftningsåtgärder som har vidtagits sedan dess knappast kan anses ha inneburit någon förenkling av gällande rätt för bedömning av ”momskaruseller”.

Avslutningsvis får jag till lagstiftaren upprepa från mina avhandlingar betydelsen av att reglerna om registrering till moms utvecklas ordentligt. I forskningen verkar sådana frågor inte vara av intresse i Sverige. I det masshanteringssystem som skatteredovisningen utgör är det enligt min mening bättre att problem angående vem som registreras till moms kan åtgärdas när omfattningen av dem kan liknas vid en bäck, i stället för att en flod av fall med fusk måste hanteras. Momssystemet bör enligt min uppfattning gå ut på att få uppbördens av skatten från företagen att fungera utan att oseriösa personer släpps in i systemet och enbart använder registreringen för att *tillskansa sig pengar från staten*. Om inte registreringsfunktionen hos SKV prioriteras, spelar det ingen roll vilka lagstiftningsåtgärder som vidtas mot exempelvis momsbedrägerier genom karusellhandel. Det är först genom registreringen som den som avser att fuska kommer åt statskassan i form av skattekontosystemet. I Forssén 2023a anför jag att det är bara den som ska redovisa äkta moms i momsdeklarationer som ska momsregistrera sig. I det hänseendet tar jag också upp att jag nämner i Forssén 2013 att EU-kommissionen redan dåförtiden hade frångått inställningen att så många företag som möjligt borde omfattas av momssystemet till att förorda återhållsamhet så att i stället registreringskontroll och uppöbördsfrågor prioriteras.<sup>151</sup>

Att exempelvis en *missing trader*, som felaktigt har debiterat vad jag benämner en oäkta moms, ska redovisa sådant belopp i en särskild skattedeklaration och inte momsregistrera sig innebär i och för sig att en sådan person inte kan utöva avdragsrätt för ingående moms i en momsdeklaration. Emellertid innebär det enligt min uppfattning inte att oseriösa företag hålls utanför själva momssystemet. I många fall av momsbedrägerier hade det räckt med ett skattebesök för att SKV hade kunnat konstatera att en anmälan om momsregistrering bara var ett påfund från en oseriös aktör. Vederbörande hade vägrats momsregistrering och inte ens fått chansen att lämna en momsdeklaration med yrkande om avdrag för ingående moms. Det bör enligt min mening vara effektivare än att SKV i efterhand ska revidera en mängd företag på temat momsfusk, när momsdeklarationer har lämnats till SKV. EBM skulle inte ens få anmälningar från SKV om misstänkta momsbedrägerier genom karusellhandel i de fall där en effektiv registreringskontroll har skett från SKV:s sida och agnarna skilts från vetet.

---

<sup>151</sup> Se Forssén 2023a, avsnitt 5, och referensen till Forssén 2013, s. 76, där jag hänvisar till avsnitt 5.4.1, Översyn av uppbördens av mervärdesskatt, i EU-kommissionens grönbok KOM(2010) 695 slutlig och EU-kommissionens uppföljning till grönboken, COM(2011) 851 final, s. 6.

## V. Konkurrensfördelar med varuomsättningar efter momsfria omsättningar av varor i vissa lager och av finansiella tjänster<sup>152</sup>

*Är det möjligt att inom lagens ramar sänka beskattningsunderlaget och därmed priset på en vara, genom att en från skatteplikt undantagen omsättning av varan enligt bestämmelserna om momsfria omsättningar av varor i vissa lager matchas mot en från skatteplikt undantagen finansiell tjänst, innan varan tas ut ur sådant lager? Det vill säga utan att konflikt uppstår med reglerna om bestämningen av beskattningsunderlaget för mervärdesskatt (moms)? I denna artikel berör Björn Forssén detta ämne.*

I denna artikel behandlas den situationen att en köpare kan förvärva en vara som är skattepliktig enligt mervärdesskattelagen (1994:200), GML,<sup>153</sup> liksom enligt EU:s mervärdesskattedirektiv (2006/112/EG) till ett lägre pris på grund av att säljaren har kunnat sänka priset på sin försäljning av varan till köparen, genom föregående åtgärder under det att varan har varit placerad i vissa lager enligt reglerna i 9 c kap. GML, vilka närmast motsvaras av bestämmelserna i artiklarna 154-163 i mervärdesskattedirektivet. Det ger säljaren konkurrensfördelar gentemot andra leverantörer som har haft sina varor i lager som omfattas av de allmänna bestämmelserna i GML och EU:s mervärdesskattedirektiv. Reglerna i 9 c kap. GML är ett av exemplen i 1 kap. 2 § sista stycket GML på *särskilda bestämmelser om vem som i vissa fall är skattskyldig*, och på det nämnda sättet kan de indirekt påverka priset på varan, så att det blir lägre.

Jag drar konklusionen att det inte finns något i mervärdesskattedirektivet som skulle underkänna att en sänkning av beskattningsunderlaget och därmed av priset på varan baseras på en matchning/kvittning av skattefri omsättning av varan under tiden den varit placerad i visst lager mot en skattefri finansiell tjänst. Lagstiftaren borde kanske därför beakta att säljaren och köparen därmed kan kringgå den rättspraxis avseende de allmänna reglerna i GML som innebär att beskattningsunderlaget för varan inte får sänkas genom att det *matchas* av en rabatt för *snabb betalning*. Förfarandemissbruk bör inte heller kunna anses komma i fråga – i vart fall inte om samma vara enbart omfattas av en omgång av det beskrivna matchningsförfarandet.

Avslutningsvis lämnas även vissa förslag till forskning eller lagändringar för sammanhanget.

### **Bestämmelserna om undantag från skatteplikt för omsättning av vara**

Enligt 9 c kap. 1 § första stycket 1, 3 och 4 GML är följande omsättningar av varor undantagna från skatteplikt:

- en omsättning av en vara som anges i 9 § i 9 c kap., om varan är avsedd att placeras i sådant skatteupplag inom landet (Sverige) som anges i 3 § i 9 c kap.;
- en omsättning av en vara som anges i 9 § i 9 c kap., om den omsätts under tiden som den är placerad i skatteupplag inom landet (Sverige) som anges i 3 § i 9 c kap.; och

---

<sup>152</sup> Forssén 2018.

<sup>153</sup> OBS! GML ersattes den 1 juli 2023 av mervärdesskattelagen (2023:200), ML, som emellertid inte har lett till någon förändring av problemen som beskrivs i denna artikel. För övrigt motsvaras 9 c kap. GML av 11 kap. ML.

- en omsättning av en icke-unionsvara som görs i en anläggning för tillfällig lagring, ett tullager eller en frizon inom landet (Sverige), om den omsätts under den tid som den är placerad där.

Skattefriheten för en omsättning av en vara i dessa fall gäller enligt 9 c kap. 1 § andra stycket GML endast under förutsättning av att den inte syftar till slutlig användning eller förbrukning, dvs. att omsättningen sker till någon som handlar med varor och inte till en konsument eller någon som ska använda den i sin verksamhet.

### **Skatteupplag samt icke-unionsvara, anläggning för tillfällig lagring, tullager och frizon enligt 9 c kap. GML**

Med *skatteupplag* avses enligt 9 c kap. 3 § GML:

- för varor i 9 §, som utgör energiprodukter enligt 1 kap. 3 § lagen (1994:1776) om skatt på energi och omfattas av de förfaranderegler som anges i 3 a § i samma kapitel, sådana godkända skatteupplag som bedrivs av en upplagshavare som godkänts enligt 4 kap. 3 § i den lagen;
- för etylalkohol, sådana godkända skatteupplag som bedrivs av en upplagshavare som godkänts enligt 9 § lagen (1994:1564) om alkoholskatt; och
- för övriga varor i 9 §, sådana godkända skatteupplag som bedrivs av en upplagshavare som godkänts enligt 7 §.

De varor som anges i 9 § i 9 c kap. GML är:

varor som hänförs till följande nummer i Kombinerade nomenklaturen (KN-nr) enligt rådets förordning (EEG) nr 2658/87 av den 23 juli 1987 om tulltaxe- och statistiknomenklaturen och om Gemensamma tulltaxan,

1. tenn (KN-nr 8001),
2. koppar (KN-nr 7402, 7403, 7405 eller 7408),
3. zink (KN-nr 7901),
4. nickel (KN-nr 7502),
5. aluminium (KN-nr 7601),
6. bly (KN-nr 7801),
7. indium (KN-nr ex 8112 91 eller ex 8112 99),
8. spannmål (KN-nr 1001 till 1005, 1006: endast obehandlat ris, eller 1007 till 1008),
9. oljeväxter och oljehaltiga frukter (KN-nr 1201 till 1207), kokosnöt, brasiliansk nöt och cashewnöt (KN-nr 0801), andra nötter (KN-nr 0802) eller oliver (KN-nr 0711 20),
10. spannmål och utsäde, inklusive sojabönor (KN-nr 1201 till 1207),
11. kaffe, inte rostat (KN-nr 0901 11 00 eller 0901 12 00),
12. te (KN-nr 0902),
13. kakaobönor, hela eller sönderslagna, råa eller rostade (KN-nr 1801),
14. råsocker (KN-nr 1701 11 eller 1701 12),
15. gummi, i ursprungliga former eller som plattor, ark eller remsor (KN-nr 4001 eller 4002),
16. ull (KN-nr 5101),
17. kemikalier i bulk (kapitel 28 och 29),
18. mineraloljor, inklusive hydrerade vegetabiliska och animaliska oljor och fetter, naturgas, biogas, propan och butan; också inklusive råpetroleumoljor (KN-nr 2709, 2710, 2711 11 00, 2711 12, 2711 13, 2711 19 00, 2711 21 00 eller 2711 29 00),
19. silver (KN-nr 7106),
20. platina; palladium, rhodium (KN-nr 7110 11 00, 7110 21 00 eller 7110 31 00),
21. potatis (KN-nr 0701),
22. vegetabiliska oljor och fetter och deras fraktioner, oavsett om de är raffinerade eller inte, dock inte kemiskt modifierade (KN-nr 1507 till 1515),
23. virke (KN-nr 4407 10 eller 4409 10),
24. etylalkohol, E85 och ED95 (KN-nr 2207 eller 3823 90 99),

25. fettsyrametylestrar (KN-nr 3823 90 99),
26. råttallolja (KN-nr 3803 00 10), och
27. tillsatser i motorbränsle (KN-nr 3811 11 10, 3811 11 90, 3811 19 00 eller 3811 90 00).

Med *icke-unionsvara, anläggning för tillfällig lagring, tullager och frizon* förstås enligt 9 c kap. 2 § GML detsamma som i Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 952/2013 av den 9 oktober 2013 om fastställande av en tullkodex för unionen (unionstullkodexen).

## **Att sänka beskattningsunderlaget och därmed priset på en skattepliktig vara**

### *Allmänna momsbestämmelser*

Om säljaren gör en från skatteplikt undantagen omsättning vara enligt 9 c kap. GML i en ekonomisk verksamhet, har vederbörande återbetalningsrätt för ingående moms i verksamheten enligt 10 kap. 11 § första stycket GML. Frågan är om beskattningsunderlaget och därmed priset på varan kan sänkas på grund av åtgärder som skett under den tid varan har varit placerad i lager enligt 9 c kap., när varan omsätts efter det att den har tagits ut från sådant lager och omfattas av den generella skatteplikten för varor och tjänster enligt 3 kap. 1 § första stycket GML.

I enlighet med 7 kap. 2 § första stycket GML utgörs beskattningsunderlaget, för debitering av utgående moms på en skattepliktig omsättning av vara eller tjänst, av samtliga kostnadselement (direkta utgifter, avskrivningar etc.) hos företaget för att producera varan eller tjänsten jämte vinstpåslag. Beskattningsunderlaget utgörs med andra ord av priset för varan eller tjänsten, vari inbegrips värdet av bytesvara, faktureringsavgifter, fraktavgift, porto o.d., kompensation för skatter och avgifter och andra tillägg till priset utom ränta.

Orden *utom ränta* utmönstrades ur 7 kap. 3 a § GML den 1 januari 2003, genom SFS 2002:1004. Regeringen föreslog först att orden *utom ränta* skulle behållas i den då till 7 kap. 2 § överflyttade texten, trots att de saknade motsvarighet i bestämmelserna om beskattningsunderlaget i artikel 11 A.2a och b i sjätte direktivet (77/388/EEG) – numera artikel 78 första stycket a och b och andra stycket i mervärdesskattedirektivet. Regeringen anslöt sig sedan till lagrådets uppfattning att orden *utom ränta* skulle utgå. Det ansågs redan föreligga en utvecklad nationell praxis och EU-praxis på området, vilken innebar att viss ränta, t.ex. finansiell ränta som utgår på grund av en särskild överenskommelse mellan parterna om uppskjuten betalningstidpunkt, inte ska inräknas i beskattningsunderlaget, medan annan typ av ränta, t.ex. en ränta som erläggs vid hyresköp, kan anses utgöra sådan bikostnad som avses i artikel 11 A.2 b i sjätte direktivet – numera artikel 78 första stycket b och andra stycket i mervärdesskattedirektivet – och som därmed ska ingå i beskattningsunderlaget, förutsatt att räntan inte är baserad på en skuld till uthyraren. Undantaget för ränta i GML ansågs ha tillämpats i överensstämmelse med EG-praxis. Regeringen ansåg dessutom att det inte var nödvändigt med en sådan särskild reglering i GML som angavs i artikel 11 A.2 b sista ledet i sjätte direktivet – och numera återfinns i artikel 78 andra stycket i mervärdesskattedirektivet – och som innebär att medlemsstaterna får betrakta kostnader som är föremål för ett separat avtal som bikostnader.<sup>154</sup>

Det är således endast *verklig ränta* som inte ska tas med i beskattningsunderlaget, dvs. vad säljaren av en skattepliktig vara eller tjänst tar i ränta för att bevilja kunden anstånd med

---

<sup>154</sup> Se prop. 2002/03:5 (Vissa mervärdesskattefrågor, m.m.) s. 108.



betalningen, eller så ska det vara fråga om ränta på en skuld som köparen har till säljaren, dvs. på en kundkredit som normalt sett beviljas. I enlighet med Högsta förvaltningsdomstolens (HFD) rättspraxis får dock en dold räntekompensation inte sänka beskattningsunderlaget, genom att en momsfri finansiell tjänst – jämför 3 kap. 9 § GML – *matchar* det annars kalkylerade priset på den momspliktiga varan eller tjänsten, så att beskattningsunderlaget delvis kvittas bort. Rättsläget kan illustreras med följande exempel:

Antag att det är fråga om en båtbyggare (leverantör) som har fått en beställning på en segelbåt och att beställaren tar upp ett lån i bank för att finansiera båtbygget. Dessutom antas att båtbyggaren enligt kreditiv får lyfta lånet i takt med att båten blir färdig. Båten är kalkylerad till ett pris om 1 miljon kr. Lyfts kreditivet i *normal* takt ska beställaren betala 100 000 kr i ränta till banken. Antag vidare att lånet skulle kosta ytterligare 25 000 kr i ränta om hela kreditivet fick lyftas av båtbyggaren på en gång, men att den likviditetsförstärkning som skulle bli följden för honom i så fall möjliggör en sänkning av priset på båten med motsvarande belopp. Om beställaren saknar avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms, kan denne tjäna på att betala en högre ränta till banken när båtbyggaren kan lyfta hela kreditivet på en gång och samtidigt, genom sin likviditetsförstärkning, kan sänka beskattningsunderlaget, vilket ger en lägre kostnads massa än den ursprungligen kalkylerade och därmed ett lägre beskattningsunderlag på vilket utgående moms debiteras.

Även om priset på båten, med hänsyn till nämnda antaganden, skulle sättas till 975 000 kr beräknas ändå moms på det ursprungligen kalkylerade priset 1 miljon kr. Mellanskillnaden skulle endast innebära att en kvittning skett mot den finansiella tjänst som matchar likviditetsförstärkningen hos båtbyggaren, genom att denne får lyfta hela kreditivet på en gång, dvs. viss del av ersättningen – beskattningsunderlaget – har båtbyggaren uppburit genom kvittningen. Det är inte heller fråga om någon mängdrabatt som kan sänka beskattningsunderlaget, utan om en rabatt för *snabb betalning*.<sup>155</sup>

### *Särreglerna i 9 c kap. GML i förhållande till reglerna om undantag från skatteplikt för finansiella tjänster*

Genomgången ovan av HFD:s rättspraxis i förhållande till exemplet med sänkningen av beskattningsunderlaget för omsättningen av segelbåten avser de allmänna momsbestämmelserna i GML. Frågan är om särreglerna i 9 c kap. GML innebär att nämnda rättspraxis kan kringgås om det är fråga om en sådan vara som omfattas av dessa regler och den åtgärden vidtas, under tiden som varan är placerad i lager enligt 9 c kap., att en skattefri omsättning av varan matchas mot en skattefri finansiell tjänst enligt 3 kap. 9 § GML.

Nu antas att en vara som en köpare förvärvar från en säljare är en sådan vara som räknas upp i 9 c kap. 9 §, och som säljaren har placerat i godkänt skatteupplag enligt 9 c kap. 3 § GML beläget inom landet. I så fall kan varan under den tid den har varit placerad där ha omsatts utan att moms tas ut, enligt 9 c kap. 1 § första stycket 1 GML. Frågan är sålunda – vid jämförelse med exemplet med segelbåten enligt ovan – vad som nu i stället gäller beträffande beskattningsunderlaget i samband med att varan tas ut från skatteupplaget och moms utgår

---

<sup>155</sup> Jfr HFD:s förhandsbesked om moms RÅ 1986 ref. 46 och HFD:s mål om mervärdesskatt RÅ 1991 ref. 105. Dessa båda fall berörs också i avsnitt 12 213 151 i *Momsrullan Andra upplagan*, av Björn Forssén, Melker Förlag, Laholm 2016 (Forssén 2016), och på s. 54 och 214 i *Momshandboken Enligt 2001 års regler*, av Björn Forssén, Norstedts Juridik, Stockholm 2001 (Forssén 2001b).

enligt 9 c kap. 5 § GML, om beskattningsunderlaget och därmed priset har sänkts på grund av ett arrangemang som liknar det som baserades på en rabatt för *snabb betalning* men i stället baseras på en matchning/kvittning av omsättningen av varan mot en skattefri finansiell tjänst.

Om en del av beskattningsunderlaget för varan i fråga *matchas* av en rabatt för *snabb betalning*, ska det i normalfallet inte sänkas enligt vad som nämnts följer av praxis. Emellertid stipuleras här den skillnaden, jämfört med exemplet med segelbåten, att ett motsvarande scenario som beträffande rabatten för *snabb betalning* innebär att en skattefri omsättning har skett av en vara under tiden den har varit placerad i ett skatteupplag och att matchning/kvittning då har skett mot förvärv av en skattefri finansiell tjänst enligt 3 kap. 9 § GML. Av 9 c kap. 1 § första stycket 2 följer att undantag från skatteplikt föreligger för ”omsättning av tjänster som avser en sådan omsättning som anges i 1”, dvs. i 9 c kap. 1 § första stycket 1 GML.

Således kan det ifrågasättas om det vid ett senare skattepliktigt uttag av varan från skatteupplaget föreligger motiv, utifrån mervärdesskattedirektivet, för att hävda att beskattningsunderlaget borde bestämmas utan hänsyn till matchningen mot den finansiella tjänsten, dvs. såsom enligt HFD:s praxis beträffande rabatten för *snabb betalning*. Jag hittar inte några sådana motiv, och problematiken verkar inte heller ha berörts ännu i avhandlingar på momsområdet,<sup>156</sup> varför jag föreslår att den beforskas. Frågeställningen skulle kunna ingå i ett större forskningsprojekt där 9 c kap. GML i sin helhet behandlas, t.ex. som ett inslag i ett projekt avseende internationell handel, inkomstskatt och indirekta skatter.

Jag anser sålunda, med reservation för att förfarandemissbruk skulle kunna anses föreligga om samma vara omfattas av upprepade dylika åtgärder som jag beskriver här under tiden den är placerad i skatteupplag, att stöd saknas mot att sänka beskattningsunderlaget och därmed priset på en vara genom följande *exempel* på åtgärder:

- X och Y antas båda vara svenska företagare vars verksamheter medför skattskyldighet och sålunda berättigar till avdrag för ingående moms på förvärv eller import i verksamheten enligt huvudregeln i 8 kap. 3 § första stycket GML.

Ingen av de båda antas ha så kallad blandad verksamhet, varför de har full avdragsrätt för ingående moms. Sålunda aktualiseras inte reglerna om omvärdering till marknadsvärde av prissättningen mellan förbundna parter i 7 kap. 3 a-3 d §§ GML.

- Y äger ett lager av basmetallen koppar (varor) och X är intresserad av att köpa en viss volym av dessa varor. Varorna har Y placerade i ett skatteupplag i Sverige, och marknadsvärdet på den volym som X är intresserad av att förvärva från Y är 10 000 kr exklusive moms, dvs. 12 500 kr inklusive moms, varav moms 2 500 kr.
- Y har ett lån i bank på 1 000 000 kr och skulle kunna sänka det kalkylerade priset på sina varor, om Y kunde få betalt snabbare för varorna från X, så att Y kunde betala mindre i ränta till banken på grund av att Y skulle kunna amortera snabbare på banklånet. Emellertid känner X och Y till att staten, utifrån HFD:s rättspraxis enligt de

---

<sup>156</sup> Se t.ex. s. 257-281 ang. Taxable Amount i *Financial Activities in European VAT A Theoretical and Legal Research of the European VAT System and the Actual and Preferred Treatment of Financial Activities*, av Oskar Henkow, och s. 143-150 och s. 175-183 ang. Skattesats och beskattningsunderlag respektive Beskattningsunderlag och Omvärdering av beskattningsunderlaget i *Neutral uttagsbeskattning på mervärdesskatteområdet*, av Mikaela Sonnerby.

allmänna momsbestämmelserna, ändå skulle hävda att priset är 10 000 kr exklusive moms, och att momsen på försäljningen av kopparpartiet ska vara 2 500 kr (25 % x 10 000).

- I stället för scenariot med snabbare betalning avser X och Y att utnyttja särreglerna för skatteupplag i 9 c kap. GML i förhållande till reglerna om finansiella tjänster i 3 kap. 9 § GML genom följande alternativa scenario för en bättre konkurrenssituation gentemot andra leverantörer av samma sorts varor, genom att priset inklusive moms till X kund sänks.
- Y utfärdar en option till X om att X ska få köpa kopparpartiet.

X betalar för optionen en premie till Y på 5 procent av marknadsvärdet av kopparpartiet.

Y:s utfärdande, försäljning av optionen är undantagen från moms som en finansiell tjänst.

X betalar 4 procent på marknadsvärdet exklusive moms, dvs. 400 kr (4 % x 10 000).

Y erhåller från X: 400 kr. Jfr nedan A).

Y erhåller från X 9 600 kr (10 000 – 400) för kopparpartiet, vilket säljs av Y utan moms på grund av att omsättningen sker när varorna är placerade i skatteupplaget. Optionen är således utnyttjad genom Y:s försäljning av varorna till X, när varorna var placerade i skatteupplaget. Jfr nedan B).

Y:s intäkter för kopparpartiet blir 10 000 kr (400 + 9 600), dvs. Y:s resultat sänks inte på grund av det alternativa scenariot.

- X gör uttag av varorna – kopparpartiet – från skatteupplaget och redovisar utgående moms om 2 400 kr (25 % x 9 600). X får dra motsvarande belopp som ingående moms. Jfr nedan C).

Kostnaden för X blir 10 000 kr (400 + 9 600) beträffande förvärvet av kopparpartiet, dvs. resultatet för X sänks inte på grund av det alternativa scenariot.

- Genom det alternativa scenariot med en intäkt för optionen om 400 kr kan Y erhålla ett förbättrat kassaflöde och amortera på banklånet, och därmed sänka det kalkylerade priset på varuförsäljningen till X under nivån 9 600 kr, genom att bankräntan och därmed kostnadsmassan blir lägre för Y, innan försäljningen av varorna sker till X. Antag att Y kan sänka priset med ytterligare 40 kr exklusive moms på grund av att HFD:s rättspraxis som diskvalificerar sänkt beskattningsunderlag på grund av snabbare betalning avser de allmänna momsbestämmelserna och inte ifrågasarande särregler för varor i skatteupplag och matchning mot finansiell tjänst. Det medför följande:
  - Y:s resultat påverkas inte, eftersom kostnaden för bankräntan blir 40 kr lägre och motsvarar den ytterligare prissänkningen på varorna om 40 kr exklusive moms till 9 560 kr exklusive moms (9 600 – 40).

- X sätter ett pris till kund för varorna i fråga om 9 960 kr exklusive moms (10 000 – 40). X resultat påverkas inte, eftersom priset motsvarar kostnaden för optionen om 400 kr plus inköpspriset för varorna om 9 560 kr (400 + 9 560=9 960).
  - X kund betalar 12 450 kr inklusive moms i stället för 12 500 kr, dvs. 9 960 kr plus 25 procent moms, 2 490 kr, därpå blir 12 450 kr (9 960 + 2 490). Jfr nedan D). Det ger X en konkurrensfördel gentemot andra leverantörer av samma sorts varor, genom att priset blir 50 kr lägre inklusive moms för X kund (12 500 – 12 450), dvs. 40 kr exklusive moms.
  - Staten får totalt sett 10 kr mindre i momsintäkter (2 500 – 2 490). Optionen om 400 kr sänker momsen med 100 kr på uttaget av varorna från 2 500 kr till 2 400 kr, men det blir ett nollsummespel eftersom utgående moms och ingående moms om 2 400 kr tar ut varandra. Jfr nedan C). Det är på grund av att Y kan sänka sin kostnadsmassa genom att minska bankräntan som priset till X kund kan sänkas med 40 kr utan att det påverkar resultatet hos vare sig X eller Y. Statens momsintäkter blir lägre i motsvarande mån, dvs. 10 kr lägre (2 500 – 2 490 eller 25 % x 40 eller 20 % x 50).
- Ovan har för enkelhetens skull antagits att X inte gör något påslag för vinst när varorna vidare säljs till kund. Förfarandet med matchning av särreglerna i 9 c kap. GML mot reglerna om finansiella tjänster i 3 kap. 9 § GML kan användas för ett vinstpåslag motsvarande enbart en andel av prissänkningen som det föranleder, och ändå innebära att priset till slutkund blir lägre än för leverantörer som inte använder förfarandet. Antag att X gör ett vinstpåslag motsvarande halva prissänkningen om 40 kr exklusive moms som förfarandet föranleder i exemplet. Det innebär att X sätter som pris på varorna 9 980 kr exklusive moms (9 960 + ½ x 40). Priset till kund blir således 12 475 kr inklusive moms [9 980 + 2 495 (25 % x 9 980)], vilket är 25 kr lägre än alternativet 12 500 kr inklusive moms. I det här fallet blir statens momsintäkter 5 kr mindre jämfört med alternativet utan användning av matchningsförfarandet (2 500 – 2 495=5), i stället för 10 kr mindre som gällde när X inte gjorde något vinstpåslag alls.
- A) Y:s omsättning av optionen till X utgör värdepapper och omsättningen av den är undantagen från skatteplikt enligt bestämmelserna om finansiella tjänster – jfr 3 kap. 9 § första stycket och tredje stycket 1 GML och artikel 135.1 f i mervärdesskattedirektivet. I sista satsen av direktivbestämmelsen anges att från begreppet värdepapper etc. utesluts i förevarande sammanhang handlingar som representerar äganderätt till varor och sådana rättigheter eller värdepapper som avses i artikel 15.2. Artikel 15.2 saknar intresse här, eftersom den gäller rättigheter till fast egendom. Av intresse är i stället artikel 9 i Rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 (tillämpningsförordningen), där det anges att försäljningen av en option i de fall som en sådan transaktion skulle falla inom tillämpningsområdet för artikel 135.1 f i direktivet och utgöra beskattningsbar transaktion enligt huvudregeln för tillhandahållande av tjänster, artikel 24.1 i mervärdesskattedirektivet, ska sådant tillhandahållande av tjänster ”betraktas som skilt från de underliggande transaktioner som tjänsterna hänför sig till”. Eftersom optionen inte grundar äganderätt till kopparpartiet (varorna), innan den har avropats, bör enligt min mening premien som Y erhåller från X för utfärdande, försäljning av optionen anses undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 9 § första stycket och tredje stycket 1 och artikel 135.1 f i mervärdesskattedirektivet. Se dock nedan särskilt om artikel 9 i tillämpningsförordningen och artikel 24.1 i mervärdesskattedirektivet och privaträttsliga optioner – angående behov av precisering i artikel 24.1 i direktivet.

- B) Y:s försäljning av kopparpartiet utgör en skattefri omsättning av varor enligt 9 c kap. 1 § första stycket 4 jämförd med 9 § 2 GML, eftersom omsättningen sker under den tid varorna är placerade i skatteupplaget.
- C) Om förvärvaren av varan – här X – föranleder att varan upphör att vara placerad i skatteupplaget, blir denne skattskyldig, enligt 9 c kap. 4 och 5 §§ GML, men får dra den moms som ingående moms, om vederbörande har avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms i sin verksamhet, eftersom den utgående moms som ska redovisas till staten i så fall också utgör ingående moms enligt 8 kap. 2 § andra stycket GML. För staten blir det således plusminusnoll: utgående moms 2 400 minus ingående moms 2 400.
- D) När varorna omsätts av X efter det att de har tagits ut ur skatteupplaget, gäller den generella skatteplikten för omsättning av varor och tjänster enligt 3 kap. 1 § första stycket GML och den normala skattesatsen om 25 procent gäller för varan i fråga – koppar – enligt 7 kap. 1 § första stycket GML.

Observera att blandad verksamhet kan uppkomma hos Y i exemplet och aktualisera omvärderingsreglerna i 7 kap. 3 a-3 d §§ GML, varvid följande får nämnas:

- Inslaget av momsfri finansiell tjänst genom användningen av optionen i exemplet kan medföra att Y får en blandad verksamhet som begränsar avdragsrätten för ingående moms. Då kan – för det fall parterna är så kallade förbundna parter enligt reglerna i 7 kap. 3 a-3 d §§ GML – omvärdering av prissättningen på varorna i fråga till marknadsvärde aktualiseras på grund av dessa regler (och 1 kap. 9 § GML). Därför bör sådan momsfri omsättning avseende finansiella tjänster hos Y vara lägre än fem (5) procent av Y:s totala omsättning (dvs. av momsfri omsättning plus momspliktig omsättning) i verksamheten. Då har Y alltså full avdragsrätt för ingående moms enligt den så kallade 95-procentregeln i 8 kap. 14 § första stycket 1 GML. Därmed omfattas Y:s verksamhet inte av begränsningen av avdragsrätten för ingående moms i blandade verksamheter enligt 8 kap. 13 § GML, och Y omfattas inte av 7 kap. 3 b § 2 GML i omvärderingsreglerna.
- I exemplet blir förhållandet mellan momsfri omsättning av option och total omsättning hos Y fyra (4) procent (400/10 000). Sådana aktualiseras inte omvärderingsreglerna, även om X och Y är förbundna parter enligt dessa regler.

Jag lämnar följande avslutande kommentarer till exemplet:

- Ifrågavarande problemställning kan – utan begränsning till varor som räknas upp i 9 § i 9 c kap. – också gälla icke-unionsvaror placerade i andra former av vissa lager än skatteupplag, nämligen i en anläggning för tillfällig lagring, ett tullager eller en frizon inom landet. Emellertid är, enligt min uppfattning, problematiken inte lika uppenbar i sådana fall, eftersom undantag från skatteplikt för tjänster då utgörs av tjänster som görs i sådant lager (jfr 9 c kap. 1 § första stycket 3) och inte – såsom enligt 9 c kap. 1 § första stycket 2 – av tjänster som avser en omsättning av en vara som är placerad i skatteupplaget.<sup>157</sup> Processuellt sett får dessutom nämnas att det är Skatteverket (SKV)

<sup>157</sup> Se 9 c kap. 1 § första stycket 3 GML. Jfr även 9 c kap. 1 § första stycket 4, som för varor placerade i skatteupplag enligt 9 c kap. 1 § första stycket 1 anger undantag från skatteplikt för tjänster som görs i sådant lager.

som har bevisbördan beträffande omsättningens storlek,<sup>158</sup> dvs. beträffande beskattningsunderlaget.

- Sålunda bör det beskrivna matchningsförfarandet för att sänka det momsmässiga beskattningsunderlaget tillämpas för varor enligt någon av de 27 punkterna i 9 c kap. 9 § GML, såsom koppar, vilka placeras i skatteupplag. Dessutom bör, med hänsyn till att förhållandet mellan momsfri omsättning av option och total omsättning inte ska diskvalificera 95-procentregeln för fullt avdrag för ingående moms i blandade verksamheter, förfarandet vara av intresse för företag med stora volymer av sådana varor.
- De särskilda bestämmelserna om vem som är skattskyldig i 9 c kap. i GML kan också omfatta en köpare som är konsument, eftersom 5 § i 9 c kap. anger att det är *den* som föranleder att varan upphör att vara placerad på sådant sätt som avses i 9 c kap. 1 § som blir skyldig att betala den moms som ska tas ut därvidlag. Dock får det enligt SKV anses vara ovanligt att någon som inte är beskattningsbar person tillämpar reglerna om undantag från skatteplikt i tullager och skatteupplag.<sup>159</sup>
- Vid avtalsskrivningen bör särskild uppmärksamhet ägnas åt att klart ange att det beskrivna matchningsförfarandet gäller två skilda omsättningar, dvs. först sker en omsättning av optionen och sedan sker en omsättning av varorna. Avtalet mellan X och Y kan bedömas avse sammansatta transaktioner (eng., *composite supplies*).
  - Om en sammansatt transaktion föreligger, och bedöms gälla *två* ersättningar och därmed *två* omsättningar, såsom i exemplet ovan, är det möjligt med matchningsförfarandet avseende Y:s omsättningar av optionen respektive av varorna som är placerade i skatteupplaget, för att åstadkomma att beskattningsunderlaget på X uttag av varorna blir lägre momsmässigt sett.

Det nyss anförda förutsätter emellertid att utfärdandet, försäljningen av optionen anses undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 9 § första stycket och tredje stycket 1 och artikel 135.1 f i mervärdesskattedirektivet: Jämför ovan A) samt vad som nedan anges om artikel 9 i tillämpningsförfordningen och behov av precisering i artikel 24.1 i mervärdesskattedirektivet avseende privaträttsliga optioner. För övrigt kan för frågeställningen om samma avtal medför en eller flera omsättningar en viss jämförelse göras med resonemanget i skatterättsnämnden (SRN) i förhandsbeskedet RÅ 2005 ref. 11 (som fastställdes av HFD). Där gällde frågan tillämplig momssats för golflektioner. Majoriteten i SRN bedömde ett åtagande att vid senare tillfälle tillhandahålla golflektioner som separata tjänster: själva åtagandet ansågs utgöra en omsättning och tillhandahållandet av golflektionerna en annan omsättning. Själva åtagandet ansågs inte utgöra en tjänst inom idrottsområdet som omfattas av den reducerade momssatsen om 6 procent i enlighet med 3 kap. 11 a § första stycket och 7 kap. 1 § tredje stycket 10 GML. I stället ansågs det utgöra en tjänst som omfattas av den generella momssatsen om 25 procent. Ordföranden i SRN var skiljaktig, och ansåg att ersättningen som lämnades vid åtagandet, dvs. avtalets ingående, inte i sig kunde anses utgöra ett tillhandahållande av tjänst, utan att skattskyldigheten utlöses

---

<sup>158</sup> Se HFD 2014 ref. 40, som i och för sig avsåg tillämpning av bestämmelserna i 7 kap. 3 a § GML om omvärdering, men där HFD anförde att "[e]n utgångspunkt för bedömningen är att Skatteverket har bevisbördan såvitt avser omsättningens storlek".

<sup>159</sup> Se SKV:s ställningstagande 2014-02-14, dnr 131 770374-13/111.

först om tjänsten utförs (2 kap. 1 § tredje stycket 1 GML) eller förskott lämnas för en beställd vara eller tjänst (1 kap. 3 § andra stycket GML).<sup>160</sup>

- Om en sammansatt transaktion hos Y skulle bedömas gälla *en* ersättning och därmed *en* omsättning, kan omsättningen 1) anses ha olika momsmässig karaktär med avseende på optionen respektive varorna *eller* 2) ersättningen anses lämnad dels som ett förskott, dels som återstående del av ersättningen som grundar omsättning av vara enligt 2 kap. 1 § första stycket 1 GML, vilket jag benämner förskottsfallet. Jag anser att ett matchningsförfarande hos Y inte kan användas i något av dessa båda fall för att sänka beskattningsunderlaget för varorna vid X uttag av dem från skatteupplaget. Det förutsätter att fråga är om två omsättningar vid olika tidpunkter hos Y: först en skattefri omsättning av optionen och sedan en skattefri omsättning av varorna när de är placerade i skatteupplaget.

1) I förevarande fall med *en* omsättning vid *ett* tillfälle hos Y ska omsättningen i det förstnämnda fallet delas upp i två delar av olika momsmässig karaktär, enligt den delningsprincip som är huvudregel i sådana fall enligt 7 kap. 7 § GML: Den del av omsättningen som avser den skattefria finansiella tjänsten ger inte rätt till avdrag för ingående moms i verksamheten, medan den del av omsättningen som avser den skattefria omsättningen av varorna som är placerade i skatteupplaget ger återbetalningsrätt för ingående moms på förvärv i verksamheten, vilket innebär att så kallad *nollbeskattning* sker i den delen.

2) I det andra fallet – förskottsfallet – får en huvudsaklighetsprincip tillämpas, där omsättningen av varorna måste bedömas utgöra det dominerande inslaget i Y:s prestation, varför omsättningen omfattas av en *nollbeskattning* momsmässigt, där förskottet kommer att ingå som en del i beskattningsunderlaget för en sådan *nollbeskattning* hos Y när Y säljer varorna till X under den tid varorna alltså är placerade i skatteupplaget. Följande gäller för Y beträffande förskottet.

Ett förskott medför skattskyldighet för den som uppbär det, om omsättningen av varan eller tjänsten är skattepliktig när förskottet uppbärs (jfr 1 kap. 3 § andra stycket andra meningen GML). Det innebär att förskottet inte föranleder skattskyldighet för Y, eftersom varorna är placerade i skatteupplaget och en omsättning av varorna då vore undantagen från momsplikt enligt 9 c kap. 1 § första stycket 4 jämförd med 9 § 2 GML – jfr ovan B). Y säljer varorna till X momsfritt när varorna är placerade i skatteupplaget. Det medför emellertid inte att Y:s rätt att lyfta ingående moms på förvärv i verksamheten begränsas, eftersom omsättning som undantas från skatteplikt enligt 9 c kap. 1 §, som nämnts, ger återbetalningsrätt för ingående moms i verksamheten enligt 10 kap. 11 § första stycket GML. Med andra ord ingår, som framgår ovan, förskottet i ett beskattningsunderlag om 10 000 kr exklusive moms som medför en *nollbeskattning* hos Y när Y säljer varorna till X under den tid de är placerade i skatteupplaget. I förskottsfallet är det således, till skillnad från i fall 1), inte fråga om att Y gör en från skatteplikt okvalificerat undantagen omsättning av tjänst som varken skulle medföra avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms i verksamheten. För övrigt får nämnas att om X vore etablerad i ett land utanför EU skulle den tjänsten också *nollbeskattas* (jfr 10 kap. 11 § *andra* stycket 1 GML), och Y skulle inte heller i fall 1) behöva iaktta regler om blandad verksamhet eller (för det fall X och Y är förbundna parter)

---

<sup>160</sup> Jfr Forssén 2016, s. 191 (avsnitt 12 213 153). Jfr även s. 101 och 102 i artikeln Bitcoins och mervärdesskatt, av Björn Forssén, Svensk skattetidning 2017 s. 95-106 (Forssén 2017).

omvärderingsreglerna. Under samma förutsättning – dvs. om X vore etablerad utanför EU – gäller dessutom detsamma för Y i fallet ovan med två omsättningar.

## Behov av precisering

*Nedan resonerar jag särskilt kring artikel 9 i tillämpningsförordningen och artikel 24.1 i mervärdesskattedirektivet och privaträttsliga optioner – angående behov av precisering i artikel 24.1 i direktivet.<sup>161</sup>*

Artikel 9 i tillämpningsförordningen avser, som nämnts, bland annat huvudregeln angående tillhandahållande av tjänster i mervärdesskattedirektivet, dvs. artikel 24.1 i direktivet. Artikel 9 i tillämpningsförordningen anger, som också nämnts, att försäljningen av en option ska, i de fall en sådan försäljning är en transaktion inom tillämpningsområdet för artikel 135.1 f i mervärdesskattedirektivet, utgöra ett sådant tillhandahållande av tjänster som avses i artikel 24.1 i direktivet. Därvid ska tillhandahållandet av tjänster betraktas som skilt från de underliggande transaktioner till vilka tjänsterna hänför sig.

Jag anser att det föreligger ett behov av en precisering av vad som omfattas av huvudregeln i artikel 24.1 i direktivet. Den bör ske genom införande av en särskild punkt i artikel 24, inte genom artikel 9 i tillämpningsförordningen. Jag anser att ett begrepp som värdepappershandel även framgent bör utvecklas genom EU-domstolens rättspraxis, såsom redan har skett genom målet EU-målet C-2/95 (SDC) av innebörd att handeln med värdepapper omfattar handlingar som förändrar den rättsliga och finansiella situationen mellan parterna. Redan av EU-målet C-235/00 (CSC) framgår att undantaget i direktivets artikel 135.1 f för omsättning av värdepapper avser transaktioner som medför rättsliga och ekonomiska förändringar mellan parterna, varvid tillhandahållande av en tjänst som enbart är materiell, teknisk eller administrativ och som inte medför sådana förändringar mellan parterna utgör skattepliktiga transaktioner. Att särskilt för optioner ange i artikel 9 i tillämpningsförordningen vad som redan följer av EU-domstolens rättspraxis kan enligt min mening ge uppfattningen att det skulle vara oklart huruvida en option utgör värdepapper momsmässigt sett. Exempelvis aktiemarknaden är en andrahandsmarknad och det finns ingen begränsning av den vad avser optioner att köpa eller sälja aktier. Det bör inte finnas någon begränsning av vad som utgör värdepapper utöver den som redan följer av sista satsen i artikel 135.1 f i mervärdesskattedirektivet (och av artikel 15.2 i mervärdesskattedirektivet). Det kan dock enligt min uppfattning föreligga ett behov av precisering av vilka slags optioner som omfattas av undantaget från skatteplikt för finansiella tjänster, varvid jag får anföra följande:

- Om det ska ske en sådan precisering av undantaget från skatteplikt som jag nämner ovan, bör den ske i mervärdesskattedirektivet, i stället för i tillämpningsförordningen.
- Oavsett i vilken rättsakt preciseringen sker, bör den avse gränsdragningen mellan å ena sidan värdepapper i form av aktier och optioner etc. för vilka det finns en marknad och å andra sidan vad jag betecknar som privaträttsliga optioner. Privaträttsliga optioner avser ofta annan egendom än aktier och ges av bolag till de anställda eller aktieägarna. Om en sådan option är personlig och inte kan överlåtas vidare, torde det enligt min uppfattning vara fråga om en momspliktig tjänst. Före Sveriges EU-inträde 1995 anförde jag att det för en privaträttslig option inte finns någon marknad, och

---

<sup>161</sup> Jfr Forssén 2016, s. 267 (avsnitt 12 213 235).



därför utgör utfärdandet av sådan option inte värdepappershandel.<sup>162</sup> Nu finns det inte någon sådan preciserande gränsdragning gentemot privaträttsliga optioner, varför jag anser att utfärdande av sådana omfattas av undantaget från skatteplikt enligt artikel 135.1 f i mervärdesskattedirektivet.

## Konklusioner och förslag till forskning eller lagändringar

### *Konklusioner*

Jag har inte funnit något i EU:s mervärdesskattedirektiv eller i tillämpningsförordningen som skulle underkänna att en matchning/kvittning av en skattefri omsättning av en vara under tiden den är placerad i skatteupplag enligt 9 c kap. GML mot en skattefri finansiell tjänst enligt 3 kap. 9 § GML kan medföra att beskattningsunderlaget och därmed priset på en skattepliktig omsättning av varan efter det att den tagits ut ur skatteupplaget sänks. Således borde enligt min mening lagstiftaren kanske beakta att säljaren och köparen därigenom kan kringgå HFD:s rättspraxis avseende de allmänna reglerna i GML, vilken innebär att beskattningsunderlaget för varan inte får sänkas genom att det *matchas* av en rabatt för *snabb betalning*. Förfarandemissbruk skulle dock kunna anses förekomma, om samma vara omfattas av flera omgångar av det beskrivna matchningsförfarandet.

### *Förslag till forskning eller lagändringar*

Frågeställningen i förevarande artikel bör enligt min mening beforskas. Den skulle, som nämnts, kunna ingå i ett större forskningsprojekt där 9 c kap. GML i sin helhet behandlas, t.ex. som ett inslag i ett projekt avseende internationell handel, inkomstskatt och indirekta skatter. Eftersom särreglerna i 9 c kap. beträffande varor i vissa lager inte bara berör omsättningar inom landet, utan även internationell varuhandel, skulle den forskning som jag föreslår kunna ske i samband med det pågående OECD-projektet avseende inkomstskatt som benämns BEPS (*base erosion and profit shifting*). En huvudfråga där är internprissättning mellan parter i intressegemenskap, varvid avsikten är att åtgärda konstlade avvikelser från priser som sätts mellan oberoende parter. Prisproblematiken i denna artikel angående matchande prestationer momsmässigt sett bör i forskningshänseende inte ses som en isolerad momsfråga, utan bör sättas i relation till den så kallade korrigeringsregeln avseende oriktig prissättning i 4 kap. 19 och 20 §§ inkomstskattelagen (1999:1229), IL, och lagen (2009:1289) om prissättningsbesked vid internationella transaktioner. Dessa inkomstskatterättsliga regler kan jämföras med frågorna här om 9 c kap. GML och om 7 kap. 3 a-3 d §§ GML angående omvärdering till marknadsvärde av prissättningen mellan förbundna parter, där säljaren eller köparen har så kallad blandad verksamhet och därmed begränsad avdragsrätt för ingående moms. Notera att begreppet marknadsvärde för tillämpning av omvärderingsreglerna har en särskild definition i 1 kap. 9 § GML, vilken kan avvika från bestämningen av marknadsvärde enligt 61 kap. 2 § IL.

För sammanhanget och eventuella forskningsinsatser eller lagstiftarens åtgärder får jag också nämna att jag i annat sammanhang har föreslagit att ett tillägg bör göras i 3 kap. 9 § GML för att motverka att skattepliktig byteshandel kan gömmas ”bakom bitcoins”.<sup>163</sup> Mitt förslag innebär att undantag från skatteplikt för bank- och finansieringstjänster eller värdepappershandel inte bör omfatta växlingstjänster avseende virtuella valutor såsom bitcoin,

---

<sup>162</sup> Jfr s. 142 och 143 i *Mervärdesskatt En handbok (2 uppl.)*, av Björn Forssén, Publica, Stockholm 1994.

<sup>163</sup> Jfr Forssén 2016, s. 193 (avsnitt 12 213 153). Jfr även s. 104 och 105 i Forssén 2017.

om inte *anmälningssplikt* som finansiell verksamhet fullföljs och tillstånd därvidlag erhålls från Finansinspektionen. I konsekvens därmed bör begreppet virtuell valuta även införas i 3 kap. 23 § 1 GML – vid sidan av sedlar och mynt – och med samma bestämning av vad som avses som jag föreslår för 3 kap. 9 §. Begreppet *lagligt* betalningsmedel i 3 kap. 23 § 1 bör således fortsatt förbehållas för sedlar och mynt. Genom åtgärderna får problemet med att det momsmässigt inte är möjligt att göra en skillnad mellan laglig respektive olaglig verksamhet med bitcoins sin lösning. Det förutsätter dock att lagstiftaren tar upp med EU-kommissionen, Europaparlamentet och rådet att motsvarande ändringar införs i artikel 135.1 b-f i mervärdesskattedirektivet.

## VI. Aktuell utredning löser inte problemet med momsbedrägerier<sup>164</sup>

Utredningen Åtgärder för att förhindra mervärdesskattebedrägerier lämnade i augusti 2023 ett delbetänkande, *Skyddet för EU:s finansiella intressen. Ändringar och kompletteringar i svensk rätt (SOU 2023:49)*. I denna artikel nagelfar advokat Björn Forssén utredningen och särskilt förslaget om att upphäva undantaget från muntliga uppgifter som ett rekvisit för skattebrott. Författaren lämnar också konstruktiva förslag för den fortsatta beredningen.

Europeiska unionens (EU) kommission anför i en underrättelse att Sverige har underlåtit att korrekt införliva i straffrättslig lagstiftning artiklarna 3.2 d i och 3.2 d iii enligt Europaparlamentets och rådets direktiv (EU) 2017/1371 av den 5 juli 2017 om bekämpande genom straffrättsliga bestämmelser av bedrägerier som riktar sig mot unionens finansiella intressen (det så kallade SEFI-direktivet). Därför har utredningen Åtgärder för att förhindra mervärdesskattebedrägerier fått i uppdrag att lämna ett delbetänkande med förslag om sådana åtgärder, vilket har skett genom SOU 2023:49. Kommissionen anser att Sverige har underlåtit att i sin lagstiftning korrekt införliva artiklarna 3.2 d i och 3.2 d iii i SEFI-direktivet avseende:

- kriminalisering av oriktiga muntliga uppgifter, och
- kriminalisering av korrekta uppgifter som lämnats i visst syfte.

Angående mervärdesskatt (moms) tillämpas SEFI-direktivet på allvarliga brott riktade mot det gemensamma momssystemet och som har anknytning till två eller flera medlemsstater inom EU, och inbegriper en total skada för dem på minst 10 miljoner euro. Enligt skäl 4 i ingressen till SEFI-direktivet riktas det mot de allvarligaste formerna av mervärdesskattebedrägeri, i synnerhet karusellbedrägeri, mervärdesskattebedrägeri via skenföretag och mervärdesskattebedrägeri som begås inom ramen för en kriminell organisation.<sup>165</sup>

Utredningen anger att den nationella regleringen av nämnda företeelser finns i 2 § skattebrottslagen (1971:69), SBL. Enligt det lagrummet döms den som på annat sätt än muntligen uppsåtligt 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 för skattebrott till fängelse i högst två år.<sup>166</sup>

Vidare anger utredningen att ekonomisk brottslighet i form av skattebrottslighet som riktar sig mot momssystemet benämns allmänt mervärdesskattebedrägeri.<sup>167</sup> Utredningen anger också att det inte finns någon brottsrubricering i svensk rätt där brottet rubriceras som mervärdesskattebedrägeri eller skattebedrägeri. Brott som benämns som

---

<sup>164</sup> Artikel: Aktuell utredning löser inte problemet med momsbedrägerier, av Björn Forssén, Tidningen Balans fördjupning 2024 s. 1–11, publicerad 2024-05-07 på [www.tidningenbalans.se](http://www.tidningenbalans.se). (Forssén 2024a).

<sup>165</sup> Jfr SOU 2023:49 s. 9.

<sup>166</sup> Jfr SOU 2023:49 s. 9.

<sup>167</sup> Jfr SOU 2023:49 s. 9 och 10.

mervärdesskattebedrägerier är enligt utredningen vanligen att bedöma som skattebrott enligt 2 § SBL, men brottsligheten kan även omfatta andra brottsrubriceringar.<sup>168</sup>

Sålunda lämnar utredningen i delbetänkandet SOU 2023:49 förslag till författningsändringar i SBL, för att möjliggöra att även muntliga uppgifter kan leda till straffansvar samt att presentation av korrekta uppgifter i syfte att bedrägligt dölja en utebliven betalning eller otillbörligen skapad rätt till återbetalning av moms uttryckligen omfattas av lagstiftningen.<sup>169</sup> Enligt förslaget utmönstras uttrycket ”på annat sätt än muntligen” bland annat i 2 § SBL. Dessutom föreslås att ett nytt lagrum, 2 a §, införs i SBL, där det anges att ”En uppgift avseende mervärdesskatt ska enligt denna lag anses vara oriktig om den som lämnat uppgiften kände till eller borde ha känt till att uppgiften avser en transaktion som ingick som ett led i ett undandragande av mervärdesskatt även om uppgiften i sig framstår som korrekt”.<sup>170</sup> Mot bakgrund av att SBL och skatteförfarandelagens (2011:1244), SFL, bestämmelser om skattetillägg är starkt sammankopplade föreslår utredningen att ändringar motsvarande de som föreslås i SBL också görs i SFL.<sup>171</sup> Det innebär att uttrycket ”på annat sätt än muntligen” stryks ur 49 kap. 4 § SFL och att en ny punkt, 3, läggs till i 49 kap. 5 § SFL med samma nya fall av oriktig uppgift avseende moms som enligt det föreslagna nya lagrummet (2 a §) i SBL.<sup>172</sup> De nya bestämmelserna föreslås träda i kraft den 1 juli 2024.<sup>173</sup>

Utifrån ett antal artiklar som jag har skrivit angående bland annat fenomenet med momsbedrägerier genom karusellhandel går jag i denna artikel igenom i första hand förslaget om att upphäva undantaget från muntliga uppgifter som ett rekvisit för skattebrott enligt 2 § SBL. Om det inte fungerar rättssäkerhetsmässigt, anser jag att inte heller vad som föreslås i övrigt i SOU 2023:49 kan förväntas göra så för att motverka upplägg genom karusellhandel etc. Av utrymmesskäl begränsar jag mig till skattebrottet och övriga ämnen från artiklarna.

## **1 Missing trader – den enklaste versionen av karusellhandel enligt SOU 2023:49**

Eftersom SEFI-direktivet riktas mot momsbedrägerier genom karusellhandel och sådana bedrägerier via skenföretag samt momsbedrägerier som begås inom ramen för en kriminell organisation, kommenterar jag vad de åtgärder mot bedrägerierna som föreslås av utredningen SOU 2023:49 kan förväntas leda till beträffande fall av så kallad *missing trader*. I SOU 2023:49 återges i avsnitt 4.3, Närmare om förfarandet vid mervärdesskattebedrägerier, utifrån en promemoria av Skatteverket (SKV) – promemoria bilaga till Dnr 1311 73843-17/113 – den enligt utredningen enklaste versionen av förfarandet vid karusellbedrägerier med ett exempel på varuleveranser där företaget A finns i ett annat EU-land än Sverige och företagen B och C finns i Sverige.<sup>174</sup> I stället för att återge den figur som utredningen använder, för att beskriva den oönskade vinst som företagen gör från likvidflödet dem emellan, återger jag nedan den

---

<sup>168</sup> Jfr SOU 2023:49 s. 10.

<sup>169</sup> Jfr SOU 2023:49 s. 10.

<sup>170</sup> Jfr SOU 2023:49 s. 21 och 22.

<sup>171</sup> Jfr SOU 2023:49 s. 10.

<sup>172</sup> Jfr SOU 2023:49 s. 24.

<sup>173</sup> Jfr SOU 2023:49 s. 23 och 24.

<sup>174</sup> Jfr SOU 2023:49 s. 43 och 44.

beskrivningen i ord och ställer förenklat upp B och C:s utgående moms, ingående moms och moms att betala eller återfå, varvid jag anger vad SKV:s och Ekobrottsmyndighetens (EBM) utredningar innebär i ett fall av *missing trader*, om inte bara brottmålet i förhållande till skattemål mot respektive företag beaktas, utan också vad SKV anför mot företagen och, om de är aktiebolag, mot en eller flera av deras företrädare angående betalningssäkring respektive personligt betalningsansvar (företrädaransvar) enligt 59 kap. 12- 21 §§ SFL.

Utredningens exempel går ut på att en leverantör (A) i det andra inblandade EU-landet säljer en vara till en *missing trader* (B) i Sverige för 100 000 kronor. A är befriad från moms, eftersom det är fråga om en unionsintern leverans av vara och B säljer därefter varan vidare till sin kund (C) i Sverige för 90 000 kronor varvid B debiterar moms med 22 500 kronor (90 000 x normalskattesatsen 25 procent). B har inte för avsikt att redovisa och betala denna utgående moms för vidareförsäljningen av varan till C, och kan därför kallas för en *missing trader*. B gör en förlust på 10 000 kronor (90 000 – 100 000), men täcker den med en del av den oredovisade moms som B uppbär från C, och B gör därmed en vinst på 12 500 kronor (22 500 + 90 000 – 100 000). C får i sin tur tillbaka momsen om 22 500 kronor, genom att göra avdrag för den som ingående moms i momsdeklarationen som C lämnar till SKV. C säljer sedan varan utan moms till A i det andra EU-landet för 95 000 kronor. Därmed gör samtliga tre inblandade parter en vinst på handeln på svenska statens bekostnad:

- A gör en vinst om 5 000 kronor per varv (100 000 – 95 000), i en ”karusell” i vilken varan i fråga ingår;
- B gör en vinst om 12 500 kronor per varv (22 500 + 90 000 – 100 000); och
- C gör en vinst om 5 000 kronor per varv [95 000 – (90 000 + 22 500) + 22 500].

Svenska staten förlorar mervärdesskatteintäkter på 22 500 kronor per varv i karusellen, motsvarande den utgående moms om samma belopp som B underlåter att redovisa och betala till SKV. Utredningen anför att genom detta förfarande kan varorna cirkulera runt som i en karusell och alstra vinst åt de inblandade parterna för varje ny runda och en lika stor förlust för svenska staten.<sup>175</sup>

## 2 Missing trader – kopplingen till betalningssäkring och företrädaransvar

Utredningens beskrivning av vad den kallar för den enklaste versionen av förfarandet vid karusellbedrägerier är riktig, men för att sätta den i förhållande till rekvisiten för skattebrott i 2 § SBL anför jag att vinsten som de tre företagen gör är likvidmässig. Med det menar jag att utredningens exempel inte säger något om förfarandet beträffande momsen påverkar *resultatet* i företagen. Om C inte gör någon annan försäljning än sin unionsinterna leverans av vara till A, utan moms, ser C:s momsdeklaration – stilistiskt – ut så här för aktuell redovisningsperiod:

|   |                      |
|---|----------------------|
| Utgående moms   | 0 kronor             |
| <u>Ingående moms</u>                                  | <u>22 500 kronor</u> |
| Moms att återfå<br>(dvs. överskjutande ingående moms) | 22 500 kronor        |

Om C gör verkliga förvärv och försäljningar av varor och redovisar utgående moms på försäljningar inom landet i samma redovisningsperiod som i den där förvärv sker från en *missing trader* eller i en tidigare eller senare period, är det inte fråga om att C – ens i det fall C

---

<sup>175</sup> Jfr SOU 2023:49 s. 44.

kände till att B var en *missing trader* – kan anses ha åstadkommit en fara för att svenska staten förlorar ett belopp motsvarande den i fakturan från B debiterade ingående moms som C drar på raden Ingående moms i sin momsdeklaration. Svenska statens förlust motsvarar i sådant fall inte 22 500 kronor i ingående moms redovisad av C, som om hela det beloppet motsvarade överskjutande ingående moms. Likvidmässigt får C inte ut ett sådant belopp från skattekontot, utan redovisad utgående moms avseende affärer utan anknytning till förvärv från en *missing trader* minskar faran för en sådan förlust för staten beloppsmässigt. I stället kan det vara så att C för aktuell period eller för den och andra perioder redovisar moms att betala till SKV – till täckande av skatteskulder avseende moms och andra skatter och avgifter som redovisas och betalas i skattekontosystemet.

Min erfarenhet är emellertid att SKV i exempelvis ett fall av *missing trader* inte bara fattar beslut om att vägra ett företag som C avdrag för ingående moms, utan ansöker också hos förvaltningsrätten om betalningssäkring mot företaget och, om det är ett aktiebolag, mot dess delägare enligt 46 kap. 5 § SFL samt stämmer delägare hos förvaltningsrätten för personligt betalningsansvar (företrädaransvar) enligt 59 kap. 16 § SFL, varvid SKV anför krav i dessa hänseenden mot delägare i bolaget motsvarande hela ingående momsen avseende förvärv som SKV anför har skett från en *missing trader*. Frågan ställer sig då *hur* har en eller flera företrädare för bolag C kunnat ta ut hela den enligt SKV oriktiga ingående momsen från skattekontot? Om det – vilket är vanligt numera – saknas kontanta affärer i bolaget och det inte enbart finns ingående moms att redovisa, och sålunda allt inte utgör överskjutande ingående moms, borde ett sådant upplägg med ett felaktigt berikande av delägaren visa sig genom att resultatet i bolaget minskats på grund av onormala löneutbetalningar eller utdelningar till delägaren (företrädaren) eller genom rättade årsredovisningar.

Utan att SKV kan besvara nyss nämnda fråga, angående *hur* det ska ha gått till att delägare i C ska anses personligen ha tillskansat sig från svenska staten belopp motsvarande hela den i momsdeklarationerna för bolaget redovisade ingående momsen avseende förvärv från B som en *missing trader*, borde SKV inte göra någon anmälan om misstanke om skattebrott mot företrädare för C. Emellertid gör SKV anmälningar om misstanke om skattebrott redan efter det att SKV har upprättat ett förslag till beslut om att vägra C avdrag för ingående moms.

Innan lagstiftningsproceduren med anledning av SOU 2023:49 fortsätter, bör det sålunda noga övervägas vad det är för situation som den enskilde privatpersonen som råkar driva företag hamnar i totalt sett, när statens hela utredningsmaskineri med ett antal åtgärder i form av förslag till beslut, ansökningar om betalningssäkring, företrädaransvarstalan och anmälan om misstanke om brott riktas mot denne. Annars blir det till slut en situation som är i avsaknad av varje inslag av rättssäkerhet för individen. Det är i sådant fall fråga om ett förfarande mot individen som inte är förenligt med principen om rättvis rättegång och oskuldspresumtionen i artikel 6 i Europakonventionen.<sup>176</sup>

### **3 Missing trader – förfarandemissbruk och NJA 2018 s. 704**

Om B har gjort en leverans av vara inom landet (Sverige) till C, ska B redovisa den i fakturan debiterade utgående momsen om 22 500 kronor. En utebliven redovisning medför att B kan anses ha gjort sig skyldig till skattebrott enligt 2 § SBL. Om B redovisar utgående momsen i en momsdeklaration till SKV men underlåter att betala den, anses B inte lämna en oriktig uppgift

---

<sup>176</sup> Europakonventionens fullständiga titel är: Europeiska konventionen om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna av den 4 november 1950.

och B:s momsskuld överlämnas med tiden till Kronofogden för indrivningsåtgärder. I och med att skattekontosystemet infördes genom skattebetalningslagen (1997:483) den 1 november 1997 finns inget betalbrott, utan skattebrottet är ett redovisningsbrott.<sup>177</sup>

Om C kände till eller borde ha känt till att B inte skulle komma att till SKV redovisa den utgående moms i fakturan som C mottar avseende varuleveransen, kan C anses ha begått skattebrott enligt 2 § SBL. SOU 2023:49 berör ett avgörande i Högsta domstolen (HD), NJA 2018 s. 704, där HD ansåg att ett yrkande om avdrag för ingående moms kan vara att bedöma som en oriktig uppgift i SBL:s mening om avdragsrätt inte har funnits på grund av förvärvarens onda tro.<sup>178</sup> Jag har kommenterat NJA 2018 s. 704 i en artikel i Svensk Skattetidning under 2022.<sup>179</sup> Jag återger inte allt från den artikeln, utan bara att en avslutande synpunkt var att jag ansåg att NJA 2018 s. 704 inte kan anses innebära att det är en given sak att ett fall av förfarandemissbruk avseende mervärdesskatten *i sig* medför straffansvar. Det vore att gå för långt vid tolkningen av rekvisiten oriktig uppgift och uppsåt beträffande skattebrottet.<sup>180</sup>

Stig von Bahr, före detta domare i HFD och EU-domstolen, skrev en kompletterande artikel i Svensk Skattetidning under 2022.<sup>181</sup> Där avfärdade han kategoriskt min varning för förfarandemissbruk på temat straffrättsliga påföljder med att ”den som läser BF:s artikel kan få intryck av att både förfarandemissbruk och bedrägerier kan ge upphov till straffrättsliga sanktioner”, varvid han anför att ”principen om förfarandemissbruk saknar betydelse när HD skulle pröva det aktuella momsbedrägeriet” i NJA 2018 s. 704.<sup>182</sup> I två artiklar i Dagens Juridik anför jag i likhet med i Forssén 2022 att förfarandemissbruk inte ”i sig” kan medföra ansvar för skattebrott, men att en varning för straffrättsliga påföljder är på sin plats, varvid jag i den senare av de båda artiklarna lade till en varning för straffansvar för näringspenningtvätt.<sup>183</sup> SOU 2023:49 innehåller inget om vare sig min tolkning i Forssén 2022 eller tolkningen i von Bahr 2022 av NJA 2018 s. 704.<sup>184</sup> Åtminstone borde utredningen ha uppmärksammat från Forssén 2023d den skillnad i uppfattning som råder mellan mig och Stig von Bahr, och min senaste propå i frågan i Forssén 2023b bör beaktas i den fortsatta lagstiftningsprocessen med anledning av SOU 2023:49, eftersom det i gärningsbeskrivningar från åklagare förekommer både misstanke om skattebrott och misstanke om näringspenningtvätt beträffande företrädare i aktiebolag i fall som liknar det som avser C i utredningens exempel på den enklaste versionen

---

<sup>177</sup> 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 SFL.

<sup>178</sup> Jfr SOU 2023:49 s. 49.

<sup>179</sup> Jfr Björn Forssén, Momsbedrägerier av så kallad karuselltyp och NJA 2018 s. 704, Svensk Skattetidning 2022 s. 118–130 (Forssén 2022).

<sup>180</sup> Jfr Forssén 2022 s. 125.

<sup>181</sup> Jfr Stig von Bahr, Mer om missbruk och momsbedrägeri, Svensk Skattetidning 2022 s. 498–504 (von Bahr 2022).

<sup>182</sup> Jfr von Bahr 2022 s. 499.

<sup>183</sup> Jfr Björn Forssén, ”Livsmedelspriserna föranleder lagändringar och planering avseende indirekta skatter”, Dagens Juridik (Debatt), publicerad 2023-03-15, kl. 11:51, på [www.dagensjuridik.se](http://www.dagensjuridik.se) (Forssén 2023d); och Björn Forssén, ”Näringspenningtvätt i momskarusell”, Dagens Juridik (Debatt), publicerad 2023-10-02, kl. 11:12, på [www.dagensjuridik.se](http://www.dagensjuridik.se) (Forssén 2023b). Jag nämner de båda DJ-artiklarna även i min DJ-artikel i *BILAGA 2*.

<sup>184</sup> Jfr t.ex. avsnitt 5.1.4 i SOU 2023:49.

av karusellhandel. Jag återkommer till detta avslutningsvis, och stannar tills vidare vid att framhålla att det bör nog utredas vad som gäller i fall av förfarandemissbruk, innan lagstiftningsproceduren fortsätter, och slutar med att uttrycket ”på annat sätt än muntligen” utmönstras ur bland annat 2 § SBL så att även muntliga uppgifter kan leda till straffansvar.

#### 4 Missing trader – felaktigt debiterad moms och bokföringen

Beträffande NJA 2018 s. 704 framhåller utredningen att HD i det fallet har bedömt att ett yrkande om avdrag för ingående moms gällande ett verkligt förvärv varit att bedöma som en oriktig uppgift.<sup>185</sup> Emellertid går utredningen inte alls in på vad som gäller enligt SBL eller annan straffrättslig lagstiftning om fråga är om utfärdande av en skenfaktura där ett belopp helt enkelt benämns mervärdesskatt eller moms utan att någon verklig leverans av vara eller verkligt tillhandahållande av tjänst faktiskt har skett, det vill säga som när det i utredningens exempel på den enklaste versionen av karusellhandel skulle vara fråga om en felaktigt debiterad moms om 22 500 kronor i fakturan från B till C. Därför redogör jag i korthet för vad jag därvidlag har anfört i Balans fördjupning under 2023.

I Balans fördjupning har jag under 2023 redogjort för konsekvenserna av att ett företag utfärdar en skenfaktura med ett belopp som felaktigt anges som moms och hur beloppet bör bokföras.<sup>186</sup> Dessa frågor berörs inte i SOU 2023:49. Enligt artikel 203 i EU:s mervärdesskattedirektiv (2006/112/EG) ska mervärdesskatt *betalas av varje person som anger mervärdesskatten på en faktura*. Regeln implementerades den 1 januari 2008 i 1 kap. 1 § tredje stycket och 2 e § mervärdesskattelagen (1994:200), GML, genom SFS 2007:1376. GML ersattes den 1 juli 2023 av mervärdesskattelagen (2023:200), ML, och där återfinns motsvarande regel i 16 kap. 23 § ML, där det anges att *den som felaktigt debiterar mervärdesskatt på en faktura eller liknande handling är betalningsskyldig till staten för beloppet*.

Jag har konkluderat att konsekvenserna av utfärdande av skenfaktura med – vad jag benämner – oäkta moms är en betalningsskyldighet till staten för beloppet i fråga för företaget som har utfärdat fakturan. Eftersom utfärdaren inte är betalningsskyldig enligt de allmänna momsbestämmelserna (tidigare skattskyldig) såsom för en äkta moms, saknar mottagaren av fakturan avdragsrätt som för ingående moms för beloppet i fråga.<sup>187</sup> Skyldighet till momsregistrering på grund av utfärdad skenfaktura med oäkta moms föreligger inte för den som ska fullgöra betalningsskyldighet för beloppet till staten, vilket ska ske i en särskild skattedeclaration (26 kap. 7 § SFL). Det är bara den som ska redovisa äkta moms i en momsdeklaration (26 kap. 21 § SFL) som ska momsregistrera sig.<sup>188</sup> Beträffande de straffrättsliga konsekvenser som kan förekomma angående oäkta moms i skenfaktura återkommer jag till följande slutsatser, vilka jag sätter i förhållande till den enklaste versionen av karusellhandel enligt utredningen SOU 2023:49:

- 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

---

<sup>185</sup> Jfr SOU 2023:49 s. 56.

<sup>186</sup> Jfr Björn Forssén, Skenfaktura med momsdebitering – konsekvenser för skatt och redovisning, Balans fördjupning 2023 s. 1–9 (publicerad 2023-06-13 på [www.tidningenbalans.se](http://www.tidningenbalans.se)). (Forssén 2023a).

<sup>187</sup> Jfr Forssén 2023a, avsnitten 2 och 8.

<sup>188</sup> Jfr Forssén 2023a, avsnitten 5 och 8.



anses begå skattebrott enligt 2 § SBL, eftersom någon oriktig uppgift avseende *skatt* som ska redovisas i en momsdeklaration inte aktualiseras därigenom. Genom att öakta moms inte utgör skatt momsmässigt kan inte heller skattetillägg påföras beloppet i fråga. Den enda konsekvensen är förfarandemässig, och innebär att betalningsskyldigheten ska fullgöras enligt SFL, genom att den öakta momsen redovisas i en särskild skattedeklaration och betalas.

- Däremot kan skattebrott – och/eller skattetillägg – aktualiseras för mottagaren av skenfakturan, om denne har lämnat oriktig uppgift i sin momsdeklaration, genom att redovisa den öakta momsen som ingående moms. I exemplet från utredningen vore det fel av C, eftersom avdragsrätt saknas avseende beloppet på grund av att B inte är betalningsskyldig enligt de allmänna momsbestämmelserna, utan enbart betalningsskyldig enligt den särskilda regeln som infördes 2008. Således kan C anses begå skattebrott på grund av den oriktiga uppgiften, och B som utfärdare av skenfakturan kan endast åläggas straffrättsligt ansvar för medverkan till skattebrott, enligt 23 kap. 4 § brottsbalken (1962:700), BrB.
- På temat bokföringsbrott enligt 11 kap. 5 § första stycket BrB anför jag dels att om mottagaren av fakturan har bokfört den öakta momsen som ingående moms, kan denne även ådra sig straffrättsligt ansvar för 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. I sistnämnda fall rör det sig då om att betalningsskyldigheten för den eventualförpliktelse som betalningsskyldigheten till staten för den öakta momsen utgör inte omnämns i en not i företagets årsredovisning, och rörelsens ställning därmed i huvudsak inte kan bedömas hos B.<sup>189</sup>

Det bör sålunda, innan lagstiftningsproceduren med anledning av SOU 2023:49 går vidare, också noga utredas vad som gäller beträffande öakta moms straffrättsligt med avseende på terminologin i SBL. Det har jag konkluderat också beträffande frågan om företrädaransvar avseende öakta moms i skenfaktura. Avseende den frågan anser jag att företrädaransvar enligt huvudregeln 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*. Däremot anser jag att det är 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 öakta momsen i mottagen skenfaktura som en ingående moms.<sup>190</sup>

Företrädaransvar nämns enbart i förbigående i SOU 2023:49, genom att det på sidan 63 anges att det i SFL och SBL också finns bestämmelser om hinder mot ansökan om företrädaransvar i fråga om skattetillägg som avser en juridisk person respektive åtal, strafföreläggande eller åtalsunderlåtelse, om den felaktighet eller passivitet som ligger till grund för skattetillägget redan omfattas av till exempel ett väckt åtal avseende samma fysiska person respektive om ansvar redan har utkrävts av samma fysiska person. Att utredningen sålunda enbart nämner företrädaransvar i förhållande till *ne bis in idem*-principen beträffande skattetillägg är inte

---

<sup>189</sup> Jfr Forssén 2023a, avsnitten 4 och 8.

<sup>190</sup> Jfr Forssén 2023a, avsnitten 6 och 8.

tillräckligt på temat rättssäkerhet för den enskilde. Jag upprepar därför min propå enligt ovan att det bör nog övervägas vad det är för situation som den enskilde privatpersonen kan hamna i totalt sett gentemot staten i förevarande sammanhang, innan lagstiftningsproceduren med anledning av SOU 2023:49 fortsätter.

## 5 Lagstiftarens åtgärder för att motverka momsbedrägerier genom karusellhandel

I en artikel i JFT går jag igenom åtgärder som lagstiftaren har vidtagit sedan år 2000, för att motverka momsbedrägerier genom karusellhandel.<sup>191</sup> Där riktar jag kritik mot åtgärderna. Utvecklingen har gått i en riktning där förenklingar sker från SKV:s och EBM:s sida för att åstadkomma en högre lagföringstakt beträffande bedrägerierna, men jag anser att det sker på bekostnad av rättssäkerheten för den enskilde.

Jag anser att den för företagarna värdemässigt mest positiva förändringen av att ML har ersatt GML är att begreppen skattskyldig och skattskyldighet har utmönstrats, så att skattesubjektet respektive skyldigheten att betala moms bestäms utifrån mervärdesskattedirektivets begrepp beskattningsbar person respektive betalningsskyldighet. Den förändringen innebär att bestämningen av avdragsrättens inträde är konform med direktivet, och att SKV inte längre kan anföra att den nationella svenska lagstiftningen på området innebär att skattepliktiga transaktioner ska ha skett, innan avdragsrätten för ingående moms i mottagna fakturor uppkommer. Med andra ord innebär förändringen att ett nystartat företag beträffande den beskrivna situationen inte längre behöver särskilt åberopa EU-rätten på området, för att kunna utöva avdragsrätten för ingående moms, ett stort plus.

En sak som lagstiftaren borde ha förtydligat terminologiskt, och som kan vara ett problem för tillämpningen strukturellt sett, är dock att betalningsskyldig kunde ses som ett särskilt begrepp skiljt från skattskyldig i GML, när det gäller skyldighet att betala ett belopp som felaktigt har betecknats som mervärdesskatt i en faktura, vilket jag har skrivit om i Forssén 2023a. Där benämner jag, som nämns ovan, ett sådant belopp för en oäkta moms. En sådan distinktion mellan äkta moms och oäkta moms anser jag vore en fördel för rättstillämpningen, eftersom ML använder betalningsskyldig för båda kategorierna. Det är ett minus för tillämpningen strukturellt sett att betalningsskyldig sålunda används i ML för både vad jag kallar för äkta moms respektive oäkta moms.

Sålunda anser jag att de tolknings- och tillämpningsproblem som föranleds av den särskilda betalningsskyldighet som infördes 2008 bör nog utredas, innan förslaget om att utvidga området för skattebrott genomförs utifrån vad som anges i utredningen SOU 2023:49. Utredningen berör inte reformen 2008, och frågan om felaktigt debiterad moms i faktura är som framgår ovan i många fall avgörande för frågan huruvida karusellhandel föreligger. Hur ska förslaget om att uttrycket ”på annat sätt än muntligen” utmönstras ur 2 § SBL medföra att straffrättsliga åtgärder kan riktas mot B eller B:s företrädare avseende den situationen i sig att B använder benämningen mervärdesskatt eller moms i en faktura som inte motsvaras av en varuleverans till C? Av vad som anges på sidan 90 i prop. 2007/08:25 medför reformen 2008 endast den konsekvensen att B är betalningsskyldig för beloppet, om – enligt min uppfattning – B inte senast före bokslutsdatum utfärdar en kreditfaktura till C. Varför berör inte utredningen den frågeställningen på temat bokföringsbrott i B enligt 11 kap. 5 § första stycket BrB?

---

<sup>191</sup> Jfr Björn Forssén, Momsbedrägerier genom karusellhandel – erfarenheter i Sverige avseende mervärdesskatt, redovisning och straffrätt i förhållande till EU-rätten, Tidskrift utgiven av Juridiska Föreningen i Finland (JFT) JFT 4–6/2023 s. 344–378. (Forssén 2023c).

För övrigt är det beträffande terminologifrågan tillika anmärkningsvärt att utredningen SOU 2023:49 inte avvaktar eller åtminstone nämner utredningen Att kriminalisera överträdelse av EU-förordningar, SOU 2020:13. Den utredningen gäller att kartlägga vilka lagstiftningstekniker som används vid kriminalisering av överträdelse av EU-bestämmelser inom olika områden i Sverige och ett urval av andra EU-medlemsstater. I Forssén 2022 nämner jag SOU 2020:13, och att det ovan nämnda fallet NJA 2018 s. 704 omnämns på sidorna 48 och 54 i den utredningen, men utan att det ger något ytterligare för min tolkning av fallet.<sup>192</sup> I Forssén 2023c anför jag att det *kan* vara av intresse i samband med utredningar om karusellhandel att bredda perspektivet framför allt på vad som avses med tjänst, så att en åtskillnad mot vara kan ske utifrån andra rättsområden som styrs av EU-rätten, såsom bolagsrätten och immaterialrätten – vilka utgör exempel på områden där regler är väsentliga för att de fyra friheterna ska fungera. Utifrån Forssén 2023c får jag, mot bakgrund av att det enligt SOU 2023:49 uppenbarligen anses att lagstiftaren ska kunna genomföra den utredningens förslag utan att beröra problematiken som tas upp i SOU 2020:13 med att kriminalisera överträdelse av exempelvis rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 om fastställande av tillämpningsföreskrifter för mervärdesskattedirektivet (den så kallade tillämpningsförordningen), nämna följande.<sup>193</sup> Att det förhållningssättet från lagstiftarens sida skulle få lov att råda gagnar uppenbarligen inte rättssäkerheten för den enskilde. Vad är det annars som utredningen SOU 2023:49 vet som ingen annan vet i nuläget?

## 6 Förslagen enligt SOU 2023:49 prövas inte utifrån legalitetsprincipen

Beträffande momsområdet har, i enlighet med principen om tilldelade befogenheter, Sveriges riksdag tilldelat EU:s institutioner kompetens på området, enligt 10 kap. 6 § regeringsformen (1974:152), RF.<sup>194</sup> Straffrätten är dock ett exempel på ett område där i princip exklusiv nationell kompetens råder.<sup>195</sup> Angående utredningens förslag i förhållande till RF anges bara lakoniskt i SOU 2023:49, att ”utredningens förslag bedöms vara förenliga med grundläggande principer i regeringsformen. Förslagen bedöms enligt utredningen inte heller ge upphov till någon inskränkning som står i strid med EU-rätten”.<sup>196</sup> I SOU 2023:49 sker inget resonemang beträffande principen om tilldelade befogenheter – vilken också benämns legalitetsprincipen.<sup>197</sup>

---

<sup>192</sup> Jfr Forssén 2022 s. 129.

<sup>193</sup> Jfr Forssén 2023c s. 349. Där anger jag även att angående bolagsrätten och immaterialrätten var anpassningen av svenska regler till EU-rätten långt gången redan genom EES-avtalet, dvs. redan ett år före Sveriges EU-inträde 1995. Se prop. 1994/95:19 (Sveriges medlemskap i Europeiska unionen) Del 1 s. 157 och 158.

<sup>194</sup> Jfr prop. 1994/95:19 Del 1 s. 501 och 522. OBS! 10 kap. 6 § var tid. 10 kap. 5 § RF – se SFS 2010:1408.

<sup>195</sup> Jfr prop. 1994/95:19 Del 1 s. 472.

<sup>196</sup> Jfr SOU 2023:49 s. 107.

<sup>197</sup> Jfr t.ex. avsnitten 1.1.3 och 1.2.3 i Skatt- och betalningsskyldighet för moms i enkla bolag och partrederier (Örebro Studies in Law 4 2013), Forssén 2013, där jag bl.a. berör principen om tilldelade befogenheter enligt 10 kap. 6 § RF och artiklarna 4.1 och 5.2 i Fördraget om EU och därvid hänvisar bl.a. till prop. 1994/95:19 Del 1 s. 111, 470, 471 och 507. Forssén 2013 finns tillgänglig i databasen DiVA ([www.diva-portal.org](http://www.diva-portal.org)).

## 7 Alternativ till förslagen i SOU 2023:49 för att motverka ”momskaruseller”

Jag anser mig ha visat genom denna artikel att förslagen enligt SOU 2023:49 om regeländring och en ny regel i SBL respektive SFL inte kan förväntas motverka upplägg genom karusellhandel och liknande beträffande momsen (”momskaruseller”), utan leder uppenbarligen till en ökad rättsosäkerhet för den enskilde, genom att åtskillnaden mellan beskattningsförfarandet och skatteprocessen bryts om även muntliga uppgifter ska kunna anses omfattade av straffrättsliga åtgärder i form av skattebrott. Det skulle leda till en förbättrad rättssäkerhet om i stället betalningsskyldighet avseende moms, oavsett om därmed avses äkta eller oäkta moms, undantogs, genom lagändring eller i praktiken, från SBL, och att brottsligt förfarande mot skattekontosystemet särskilt avseende moms lagförs enligt den allmänna regeln mot bedrägerier, 9 kap. 1 § BrB. Detta föreslår jag avslutningsvis i Forssén 2023c,<sup>198</sup> och upprepar här med ytterligare en kommentar:

- Jag anför att det inte bör anses föreligga någon skillnad på att angrepp riktas mot skattekontosystemet och ett så kallat sjukkassebedrägeri. Med ett uttryck som SKV ibland använder, så är det enligt min mening i båda fallen fråga om att någon *tillskansar sig pengar från svenska staten*. Jag anför avslutningsvis i Forssén 2023c att om inte registreringsfunktionen hos SKV prioriteras, spelar det ingen roll vilka lagstiftningsåtgärder som vidtas mot exempelvis momsbedrägerier genom karusellhandel. Det är först genom registreringen som den som avser att fuska kommer åt statskassan i form av skattekontosystemet. Jag upprepade därvidlag från Forssén 2023a att det är bara den som ska redovisa äkta moms i momsdeklarationer som ska momsregistrera sig, varvid jag också tog upp att jag nämner i Forssén 2013 att EU-kommissionen redan dåförtiden hade frångått inställningen att så många företag som möjligt borde omfattas av momssystemet till att förordna återhållsamhet så att i stället registreringskontroll och uppbördsfrågor prioriteras.<sup>199</sup> Fokus bör sättas på registreringskontrollen när det gäller momsen, vilket jag således anförde i Forssén 2013, och har upprepat i Forssén 2023a och Forssén 2023c samt på senare år även i Forssén 2021b.<sup>200</sup> Jag återupprepar det här med tillägg av följande kommentar.
- Mot bakgrund av att det, som nämnts, förekommer i gärningsbeskrivningar från åklagare både misstanke om skattebrott och misstanke om näringspenningtvätt beträffande företrädare i aktiebolag i fall liknande utredningens exempel på den enklaste versionen av karusellhandel är även kravet i medlemsstaters lagstiftningar om dubbel straffbarhet av intresse.<sup>201</sup> Sverige avviker i sin straffrätt på skatteområdet, genom att skattebrott etc. enligt SBL är ett farebrott, inte ett effektbrott som normalt är fallet i jämförbara länder, vilket gäller sedan reformen av SBL den 1 juli 1996, genom SFS 1996:658. Om företag A i exemplet finns i ett annat EU-land där skattebrott inte är ett farebrott, utan ett effektbrott, utgör inte skattebrott i Sverige ett så kallat förbrott

---

<sup>198</sup> Jfr Forssén 2023c, avsnitt 8.2 (Avslutande synpunkter).

<sup>199</sup> Jfr Forssén 2023c, avsnitt 8.2 med hänvisning till Forssén 2023a, avsnitt 5, och referensen till Forssén 2013, s. 76, där jag hänvisar 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.

<sup>200</sup> Jfr Björn Forssén, ”Rätt resurs på rätt ställe minskar momsbedrägerierna”, Dagens Juridik (Debatt), publicerad 2021-05-05, kl. 11:07, på [www.dagensjuridik.se](http://www.dagensjuridik.se). (Forssén 2021b).

<sup>201</sup> Jfr ang. principen om dubbel straffbarhet i svensk straffrätt: 2 kap. 2 § andra stycket BrB.

som medför straffrättsligt ansvar i det landet för penningtvätt eller näringspenningtvätt.<sup>202</sup> En annan sak är det att dubbel straffbarhet normalt sett inte utgör grund för en EU-stat att vägra samarbete (bistånd) på området i förhållande till en annan medlemsstat.<sup>203</sup> Frågan om dubbel straffbarhet i sammanhanget är ytterligare ett exempel på vad som borde ha berörts i SOU 2023:49, och jag anför att det utgör ytterligare stöd för att syftet med SEFI-direktivet, om att i synnerhet motverka ”momskaruseller” etc., sannolikt uppnås bättre genom att brottsligt förfarande mot skattekontosystemet särskilt avseende moms lagförs enligt den allmänna regeln mot bedrägerier, 9 kap. 1 § BrB, varvid skattebrottet prövas som ett effektbrott och krav på dubbel straffbarhet inte hindrar lagföring i andra EU-stater avseende näringspenningtvätt. Genom att inte lösa frågan om dubbel straffbarhet angående förbrott vid prövning av näringspenningtvätt åsidosätter Sverige en konvention från Förenta Nationerna (FN) som Sverige har tillträtt – FN:s konvention mot gränsöverskridande organiserad brottslighet av den 15 november 2000. Enligt den är det möjligt att föreskriva att penningtvättsåtgärder vidtagna av den person som begått förbrottet (självtvätt) inte ska vara kriminaliserade, men Sverige ska verka för att penningtvätt i förhållande till så många förbrott som möjligt kriminaliseras (och Sverige har inte heller föreskrivit nyss nämnda).<sup>204</sup> I sammanhanget får nämnas att det föreslås i Regeringens proposition 2023/24:87 att Sverige ska delta i Europeiska åklagarmyndigheten (Eppo). Exempel på brott som kan ligga inom Eppo:s behörighet är penningtvätt och vissa gränsöverskridande skattebrott avseende moms.

För övrigt bör, mot bakgrund av ansvarsfrågan avseende oäkta moms för en *missing trader* (jfr företag B i nämnda exempel), övervägas om undantaget från revisionsplikt för mindre företag ska kvarstå. Det undantaget berördes under fliken Yrkesvardag i Balans 2022-05-05, av Sofia Hadjipetri Glantz i artikeln Revisionsplikt – så tycker branschen, och jag anser att det fortsatt bör tas upp också i lagstiftningsarbetet mot ”momskaruseller”. Intresset från riksdagspolitikerna är dock svagt, vilket berörs under Yrkesvardag i Balans 2024-02-22, av Eric Widegren i artikeln Majoritet säger nej till revisionsplikt, vari anges att tidningen Balans enkätundersökning visar att majoriteten av riksdagspartierna säger nej till en återinförd revisionsplikt för de minsta företagen.

---

<sup>202</sup> Jfr ang. regler mot penningtvätt och näringspenningtvätt i Sverige: lagen (2014:307) om straff för penningtvättsbrott; och prop. 2013/14:121 (En effektivare kriminalisering av penningtvätt). Penningtvätt berörs enbart i förbigående i SOU 2023:49 (s. 30). Jag berör, som nämnts, näringspenningtvätt i Forssén 2023b.

<sup>203</sup> Jfr prop. 2013/14:121 s. 95.

<sup>204</sup> Jfr prop. 2013/14:121 s. 24 samt även skäl 7 i ingressen till SEFI-direktivet och artikel 4.1 i det direktivet.

## *BILAGA 1 – ”Livsmedelspriserna föranleder lagändringar och planering avseende indirekta skatter”<sup>205</sup>*

**I SVT:s Agenda** 2023-03-12 höll Camilla Kvartoft i en debatt mellan finansministern Elisabeth Svantesson och vänsterledaren Nooshi Dadgostar, där temat var för och emot införande av ett pristak för livsmedel. Nooshi Dadgostar anförde att finansministern borde ta upp frågan om ett pristak för basvaror: det borde vara möjligt att kalla företrädare för ICA-gruppen, Coop och Axfood, vilka tillsammans står för 90 procent av livsmedelsförsäljningen i Sverige, till finansdepartementet för sådana samtal. Finansministern var emot införande av ett pristak, men flaggade för att vissa åtgärder för att råda bot på de skenande livsmedelspriserna är att vänta inom kort i vårbudgeten.

**Jag föreslår att** en översyn av situationen sker dels genom att Sverige tar upp på EU-nivå att ändra reglerna om beskattningsunderlaget för mervärdesskatt, dels genom att livsmedelsbranschen använder möjligheten till skatteplanering avseende momsens beträffande varor som kommer från utlandet och placeras i skatteupplag.

**I enlighet med** 7 kap. 2 § första stycket andra meningen mervärdesskattelagen (1994:200), GML,<sup>206</sup> som närmast motsvaras av artikel 73 i EU:s mervärdesskattedirektiv (2006/112/EG), ska skatter och avgifter utom moms ingå i beskattningsunderlaget för moms. Det innebär att när punktskatter ingår i konsumentpriserna, såsom är fallet med drivmedel, påförs moms på ett pris som inkluderar sådan skatt. Det uppstår således en ”skatt på skatt”-effekt. Finansministern lär inte hinna få med något förslag om att ändra på detta i vårbudgeten, men i det förslag om en ny mervärdesskattelag som föreligger enligt regeringens proposition 2022/23:46 borde beskattningsunderlaget för moms rensas från punktskatter. Det är en fråga som finansministern borde ta upp med statsministern att lägga fram på EU-nivå snarast, så att en lindring kan åstadkommas för konsumenterna redan i samband med den nya mervärdesskattelagen, som föreslås träda i kraft den 1 juli 2023.

**Eftersom det, som** vänsterledaren påpekade, föreligger en i princip oligopolmarknad inom livsmedelsbranschen, borde en diskussion inledas mellan finansministern, SKV och de tre stora branschorganisationerna om en för livsmedelspriserna lindrande skatteplanering. I det hänseendet hänvisar jag till Forssén 2018, ”Konkurrensfördelar med varuomsättningar efter moms fria omsättningar av varor i vissa lager och av finansiella tjänster”.

**I artikeln berör** jag om det är det möjligt att inom lagens ramar sänka beskattningsunderlaget och därmed priset på en vara, genom att en från skatteplikt undantagen omsättning av varan enligt bestämmelserna om moms fria omsättningar av varor i vissa lager matchas mot en från skatteplikt undantagen finansiell tjänst, innan varan tas ut ur sådant lager. Frågan är om det är möjligt utan att konflikt uppstår med reglerna om bestämningen av beskattningsunderlaget för moms.

---

<sup>205</sup> Artikel: ”Livsmedelspriserna föranleder lagändringar och planering avseende indirekta skatter”, av Björn Forssén, Dagens Juridik (Debatt), publicerad 2023-03-15, kl. 11:51, på [www.dagensjuridik.se](http://www.dagensjuridik.se). (Forssén 2023d).

<sup>206</sup> GML ersattes den 1 juli 2023 av mervärdesskattelagen (2023:200), ML.

**Enligt särskilda regler** i 9 c kap. GML om vem som är skattskyldig för varor i vissa lager, vilka närmast motsvaras av bestämmelserna i artiklarna 154-163 i mervärdesskattedirektivet, är omsättningar av vissa varor undantagna från momsplikt, om de omsätts under den tid de är placerade i så kallade skatteupplag, i en anläggning för tillfällig lagring, ett tullager eller en frizon inom landet (Sverige). Förutsättningen för skattefriheten är att omsättningen av varan inte syftar till slutlig användning eller förbrukning, det vill säga att omsättningen sker till någon som handlar med varor och inte till en konsument eller någon som ska använda den i sin verksamhet.

**Från beskattningsunderlaget för** moms undantas verklig ränta. Sedan 2003 anges inte detta uttryckligen i GML, men det anses följa av artikel 78 andra stycket i mervärdesskattedirektivet. Det är således endast verklig ränta som inte ska tas med i beskattningsunderlaget, det vill säga vad säljaren av en skattepliktig vara eller tjänst tar i ränta för att bevilja kunden anstånd med betalningen, eller så ska det vara fråga om ränta på en skuld som köparen har till säljaren, det vill säga på en kundkredit som normalt sett beviljas. I enlighet med HFD:s rättspraxis får dock en dold räntekompensation inte sänka beskattningsunderlaget, genom att en momsfri finansiell tjänst matchar det annars kalkylerade priset på den momspliktiga varan eller tjänsten, så att beskattningsunderlaget delvis kvittas bort.

**Frågan i min** nämnda artikel är om de särskilda bestämmelserna om varor i vissa lager kan tillämpas så att beskattningsunderlaget och därmed priset på en vara som har varit placerad i sådant lager enligt 9 c kap. GML kan sänkas på grund av åtgärder som har skett under den tiden, när varan omsätts efter det att den har tagits ut från lagret och omfattas av den generella skatteplikten för omsättning av varor och tjänster enligt 3 kap. 1 § första stycket GML. Det vore inte möjligt enligt de allmänna momsbestämmelserna att matcha beskattningsunderlaget genom att sälja en momsfri option på varorna under tiden de är placerade i lagret i fråga, men jag anser att det är möjligt enligt de särskilda bestämmelserna om vem som är skattskyldig i 9 c kap. GML.

**Om det är** möjligt med en sådan matchning som jag nämner i artikeln, kan de tre stora aktörerna inom livsmedelsbranschen i samråd med finansdepartementet och SKV gå igenom ett upplägg för att sänka priset på 27 olika varor och varuslag som placeras i skatteupplag. Dessa räknas upp i 27 punkter i 9 c kap. 9 § GML, och jag nämner några av dem här: spannmål och utsäde (inklusive sojaböner), oljeväxter och oljehaltiga frukter, vissa nötter och oliver, kaffe (inte rostat), te, kakaoböner, råsocker, ull, kemikalier i bulk, mineraloljor, naturgas, biogas, propan, butan, potatis, vegetabiliska oljor och fetter och deras fraktioner (oavsett om de är raffinerade eller inte, dock inte kemiskt modifierade), virke, etylalkohol, E85, ED95, fettsyrametylestrar, råttallolja och tillsatser i motorbränsle.

**I nämnda artikel** konkluderar jag att det inte finns något i mervärdesskattedirektivet som skulle underkänna att en sänkning av beskattningsunderlaget och därmed av priset på varan baseras på en matchning/kvittning av skattefri omsättning av varan under tiden den varit placerad i visst lager mot en skattefri finansiell tjänst. Jag anför därför att lagstiftaren kanske borde beakta att säljaren och köparen därmed kan kringgå den rättspraxis avseende de allmänna reglerna i GML som innebär att beskattningsunderlaget för varan inte får sänkas genom att det exempelvis matchas av en rabatt för snabb betalning. Vidare anför jag i artikeln att förfarandemissbruk inte heller bör kunna anses komma i fråga – i vart fall inte om samma vara enbart omfattas av en omgång av det beskrivna matchningsförfarandet.

**På temat förfarandemissbruk** får nämnas att jag i Forssén 2022, ”Momsbedrägerier av så kallad karuselltyp och NJA 2018 s. 704”, resonerar utifrån det målet i HD om bedrägerier avseende redovisningen av mervärdesskatt, när det gäller fall av nämnda typ. I första hand jämför jag hovrättslagmannens i Svea hovrätt uppfattning i frågan om grovt skattebrott med avgörandet i HD, när det gäller frågan om förfarandemissbruk i förhållande till den straffrättsliga legalitetsprincipen. Stig von Bahr, före detta domare i HFD och EU-domstolen, har skrivit von Bahr 2022, ”Mer om missbruk och momsbedrägeri”, som ett komplement till min artikel, och anför bland annat att ”den som läser BF:s artikel kan få intryck av att både förfarandemissbruk och bedrägerier kan ge upphov till straffrättsliga sanktioner”. Jag lämnade synpunkter till tidskriften på manus till Stig von Bahrs artikel, och lyfte däri att jag i min artikel anför att det ”inte är givet att förfarandemissbruk i sig innebär att straffrättsligt ansvar föreligger”. Eftersom jag inte får breda ut mig som andra i Svensk Skattetidning, bad jag redaktören skicka vidare den nyansering som mitt uttryck ”i sig” innebär till Stig von Bahr. Så skedde också, men svaret som jag fick från redaktören var att ”Han valde att inte justera sin artikel, vilket är hans beslut som författare”. Eftersom det upplägg som jag tar upp i Balans fördjupning år 2018 skulle kunna analyseras i samband med frågor om karusellhandel, är det av intresse att Stig von Bahr så kategoriskt avfärdar min varning för förfarandemissbruk på temat straffrättsliga påföljder. Jag håller inte med honom, men han borde kallas av försvararsidan som sakkunnigt vittne i pågående mål om karusellhandel eller i samband med resningsansökningar avseende fällande domar i sådana mål samt rådbråkas av finansdepartementet, SKV och de tre stora livsmedelshandelsföretagen i Sverige i en utvidgad fördjupad dialog (samråd) beträffande möjligheterna till ett sådant upplägg som jag nämner i Balans fördjupning år 2018.



## *BILAGA 2* – ”Felaktigt debiterad moms föranleder betalningsskyldighet – inte skattebrott – ’karusellen’ går vidare”<sup>207</sup>

I två tidigare debattartiklar i Dagens Juridik, ”Livsmedelspriserna föranleder lagändringar och planering avseende indirekta skatter” (2023-03-15) och ”Näringspenningtvätt i moms-karusell” (2023-10-02),<sup>208</sup> har jag hänvisat till min artikel i Svensk Skattetidning nr 2/2022 (s. 118-130), ”Momsbedrägerier av så kallad karuselltyp och NJA 2018 s. 704”,<sup>209</sup> där jag resonerar utifrån det målet i Högsta domstolen (HD), när det gäller frågan om skattebrott kan föreligga i fall av förfarandemissbruk i ”moms-karuseller”. Med anledning av en dom i Svea hovrätt av 2023-11-07 (mål nr B 15272-22) följer jag i denna artikel upp skattebrottsfrågan med frågeställningen huruvida skattebrott kan anses föreligga avseende ett belopp som felaktigt har betecknats som mervärdesskatt (moms) i en faktura, dvs. för ett belopp som inte utgör moms enligt de allmänna bestämmelserna i mervärdesskattelagen, men som ändå föranleder betalningsskyldighet till Skatteverket (SKV) för utfärdaren av fakturan (så länge kreditnota inte utfärdas) och som jag benämner oäkta moms.

**Genom den nya** mervärdesskattelagen (2023:200), som trädde i kraft den 1 juli 2023, avser betalningsskyldighet numera både moms enligt de allmänna bestämmelserna (äkta moms) och oäkta moms, vilket innebär att begreppen skattskyldig och skattskyldighet har utmönstrats ur den svenska mervärdesskattelagstiftningen, men eftersom de mål som nämns här avser tiden då mervärdesskattelagen (1994:200), GML, gällde, använder jag skattskyldig och skattskyldighet för vad jag benämner äkta moms respektive betalningsskyldig och betalningsskyldighet för oäkta moms.

I Svea hovrätts dom av 2023-11-07, mål nr B 15272-22, fastställdes Solna tingsrätts dom av 2022-12-01 (mål nr B 10428-21), där samtliga tilltalade dömdes för grovt skattebrott och även för grovt bokföringsbrott och/eller näringspenningtvätt, grovt brott. Samtliga dömda ålades också näringsförbud, och dessutom påfördes respektive av tre inblandade aktiebolag företagsbot. Då denna artikel får ses som en uppföljning till artiklarna där jag tog upp NJA 2018 s. 704, som enbart avsåg grovt skattebrott (alternativt vårdslös skatteuppgift), och Svea hovrätt i domen av 2023-11-07 hänvisar till NJA 2018 s. 704, fokuserar jag av utrymmesskäl på Svea hovrätts bedömning av skattebrottsfrågan, dvs. av 2 § skattebrottslagen (1971:69), SBL.

**Sålunda sätter jag** fokus i denna artikel på att Svea hovrätt i domen av 2023-11-07 tillät åklagaren att justera gärningspåståendena, genom att åklagaren anförde som ett förtydligande, att det i skattebrotts hänseende saknar betydelse om de transaktioner som avses i åtalerna utgör mervärdesskattepliktig omsättning eller om det är fråga om skenrättshandlingar, eftersom fara för skatteundandragande föreligger i båda fallen. Det föranledde att åklagaren i hovrätten gjorde tillägg till gärningsbeskrivningarna av innebörd att vad som har angivits som mervärdesskatt i aktuella fakturor har ”i vart fall” utgjort felaktigt debiterad mervärdesskatt enligt 1 kap. 1 § tredje stycket GML, dvs. vad jag benämner oäkta moms. I vissa åtalspunkter

---

<sup>207</sup> Artikel: ”Felaktigt debiterad moms föranleder betalningsskyldighet – inte skattebrott – ’karusellen’ går vidare”, av Björn Forssén, Dagens Juridik (Debatt), publicerad 2023-11-27, kl. 11:44, på [www.dagensjuridik.se](http://www.dagensjuridik.se).

<sup>208</sup> Se *BILAGA 1* samt kapitel III.

<sup>209</sup> Se kapitel I.

anförde åklagaren att sådan oäkta moms skulle ha redovisats vid samma tidpunkter som om det hade varit fråga om mervärdesskatt, dvs. fråga om sådan utgående moms som jag benämner äkta moms och som bestäms i 1 kap. 1 § första stycket 1-3 GML (jfr 1 kap. 8 § första stycket GML). I andra åtalspunkter anförde åklagaren att när mottagna fakturor har använts för att redovisa ingående moms har det inneburit att oriktiga uppgifter lämnats, eftersom det saknas avdragsrätt för felaktigt debiterad mervärdesskatt, dvs. avdragsrätt uppkommer inte som för ingående moms när det är fråga om belopp i mottagen faktura som utgör oäkta moms.

**Åklagarens inställning beträffande** avdragsfrågan är förenlig med huvudregeln för avdragsrätt avseende ingående moms på förvärv och import i 8 kap. 3 § första stycket GML och reciprocitetsprincipen i artikel 167 i EU:s mervärdesskattedirektiv (2006/112/EG). Med ingående skatt förstås enligt 1 kap. 8 § andra stycket GML sådan skatt vid förvärv eller import som avses i 8 kap. 2 § GML. Därav följer att för förvärvaren utgörs ingående skatt av beloppet av den utgående skatt som motparten ska redovisa till staten, om denne är skattskyldig för sin försäljning till förvärvaren. Det är förenligt med att artikel 167 i mervärdesskattedirektivet innebär att avdragsrätten ska inträda vid den tidpunkt då den avdragsgilla skatten blir utkrävbar. Det innebär att motpartens prestation måste föranleda skyldighet för denne att redovisa utgående moms – en äkta moms – till staten, för att förvärvaren av varan eller tjänsten i fråga ska ha avdragsrätt för ingående moms enligt 8 kap. 3 § första stycket GML och kunna utöva den rätten enligt 8 kap. 5 § GML. Om mottagaren av en faktura redovisar en oäkta moms som ingående moms i sin momsdeklaration till SKV, har denne lämnat oriktig uppgift däri och kan dömas för skattebrott, förutsatt att också de båda andra rekvisiten för sådant brott enligt 2 § SBL uppfylls, dvs. att redovisningen av uppgiften har skett uppsåtligt och givit upphov till fara för att ingående moms felaktigt tillgodoräknas.

**Emellertid kan enligt** min mening den som i en faktura felaktigt anger ett belopp som mervärdesskatt (moms) inte anses ha gjort sig skyldig till skattebrott enligt 2 § SBL. Åtgärden har nämligen enbart till konsekvens att utfärdaren av fakturan blir betalningsskyldig enligt 1 kap. 2 e § GML jämförd med ovan nämnda specialregel om betalningsskyldighet i 1 kap. 1 § tredje stycket GML. Detta följer av förarbetena till implementeringen av artikel 203 i mervärdesskattedirektivet som skedde i nämnda regler i GML den 1 januari 2008, genom SFS 2007:1376. Av dessa förarbeten framgår nämligen, på s. 90 i prop. 2007/08:25 (Förlängd redovisningsperiod och vissa andra mervärdesskattefrågor), att den enda konsekvensen för utfärdaren av en faktura med felaktigt debiterad moms är betalningsskyldighet, vilket följer av att lagstiftaren uttalar: ”För att ytterligare understryka att en felaktigt debiterad mervärdesskatt inte ska leda till annat än en betalningsskyldighet för den som felaktigt har debiterat skatten föreslås dock att betalningsskyldigheten för detta felaktiga belopp regleras i en separat paragraf, 1 kap. 2 e § ML.” (Jag förkortar, som nämnts, 1994 års lag GML.)

**I Tidningen Balans** har jag utvecklat i en artikel, Skenfaktura med momsdebitering – konsekvenser för skatt och redovisning,<sup>210</sup> vilken publicerades 2023-06-13 under Fördjupning på [www.tidningenbalans.se](http://www.tidningenbalans.se), vilka konsekvenser som kan förekomma för utfärdare och mottagare av en skenfaktura med momsdebitering, dvs. en faktura som innehåller ett belopp som jag benämner oäkta moms. Även där anför jag att mottagaren kan omfattas av skattebrott enligt 2 § SBL, men inte utfärdaren. Utfärdaren ska, enligt 26 kap. 7 § skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL, redovisa beloppet i en särskild skattedeklaration till SKV – inte som angående äkta moms i en momsdeklaration (jfr 26 kap. 21 § SFL). Att oäkta moms inte är

---

<sup>210</sup> Se kapitel II.

moms enligt GML innebär att utfärdaren av fakturan inte har begått brott avseende *skatt*, det vill säga skattebrott enligt 2 § SBL. Det skulle kräva ett förtydligande i SBL om att *skatt* även avser belopp som felaktigt har betecknats som moms. Åklagaren för ett ogiltigt resonemang, när denne gör nämnda tillägg i gärningsbeskrivningen. Specialregeln om betalningsskyldighet är inte subsidiär till huvudregeln om skattskyldighet i 1 kap. 1 § första stycket 1 GML, varför Svea hovrätt borde ha underkänt att fakturorna ”i vart fall” innebar felaktigt debiterad moms enligt 1 kap. 1 § tredje stycket GML. Skenrättshandlingar är ett exempel på tillämpning av specialregeln (jfr prop. 2007/08:25 s. 91), och huruvida sådana eller verkliga affärer har förekommit utgör en regelkonkurrens mellan specialregeln och huvudregeln. Åklagaren kan inte gardera med: om inte det ena gäller, föreligger ”i vart fall” det andra.

**Om Svea hovrätts** dom av 2023-11-07 överklagas, anser jag att HD bör meddela prövningstillstånd, åtminstone angående de åtalspunkter som avser utfärdare av fakturor med av åklagaren förment felaktigt debiterad moms, eller återförvisa målet.<sup>211</sup>

---

<sup>211</sup> Svea hovrätts dom överklagades. HD:s beslut av 2024-01-17: ej prövningstillstånd (mål nr B 8498-23).

## *BILAGA 3 – ”Rätt resurs på rätt ställe minskar momsbedrägerierna”<sup>212</sup>*

**Jag följer upp** mina artiklar i Dagens Juridik 2019-02-19 och 2019-03-11, där jag berör förhållandet mellan försvararens roll och EBM:s i mål om skattebrott. Den här gången tar jag upp mera om förhållandet mellan SKV och EBM, när det gäller resurser för att stävja brottslighet angående momsbedrägerier. Detta med anledning av en artikel i DJ 2021-03-03, där uppgifter framförs om att EBM kanske måste friställa personal, vilket vore kontraproduktivt för lagföringen avseende momsbedrägerier.

**Jag går inte** in på detaljer i juridiken i mål om momsbedrägerier, utan framhåller dels att det likvida fusket gentemot staten på momsområdet inte kan åtgärdas effektivt om inte staten satsar resurser på kontroll avseende själva registreringen till moms, dels att EU-rättens roll i skattebrottmål om moms måste hanteras med iakttagande av frågan om fördelningen av kompetens mellan Sveriges riksdag och EU:s institutioner.

**Reformen Det nya Skatteverket** infördes 2004. Det som saknades var enligt min mening att ingenting sades om momsregistrering. Tanken var att en enda rikstäckande myndighet, SKV, skulle möjliggöra för skatterevisorerna att bedriva utredningar utan hänsyn till att det som tidigare fanns självständiga skattemyndigheter i de olika regionerna. Jag har i olika sammanhang framhållit det betänkliga i att enbart satsa på att skatterevisorerna ska kunna röra sig fritt över regiongränserna, medan registreringskontrollen inte prioriteras. Momsgranskningen inom Skatteförvaltningen är sedan början av 1980-talet ADB-baserad. Det innebär att företagen och SKV alltsedan dess kommunicerar likvidmässigt sett endast efter att den förment företagaren har momsregistrerat sig hos SKV.

**Om det inte** finns en grindvakt vid registreringen, kan momsregistret komma att innehålla personer som överhuvudtaget inte hör hemma där. De ska med andra ord inte få tillbaka en överskjutande ingående moms genom att efter registreringen lämna en momsdeklaration till SKV. Om grindvakten saknas, kommer utredningsproblemen snabbt att växa från små bäckar till stora floder. Då hjälper det inte med superrevisorer som kan röra sig fritt mellan regionerna med sina utredningar av lämnade momsdeklarationer. Grindvakten behöver inte ens vara en handläggare. Jag har under mina år inom Skatteförvaltningen lärt mig värdet av kompetenta assistenter. Det var oftast de som kom med utredningsobjekten till handläggarna. Om en nyregistrerad har lämnat en momsdeklaration utvisande en hög överskjutande ingående moms att få ut från skattekontot, kan det räcka med att någon från SKV åker till uppgiven adress och kontrollerar om det överhuvudtaget finns ett kontor eller annat som kan tyda på om det alls bedrivs någon ekonomisk verksamhet där. Jag har under mina år inom Skatteförvaltningen utrett personer som påstod sig bedriva mycket handfast verksamhet i Stockholm, medan de egentligen seglade omkring i Stilla havet.

**Numera har det** varit fråga också om bedrägerier på områden såsom handel med utsläppsrätter, men moderna företeelser förändrar inte att grundbulten i att få en effektiv utredningsverksamhet är att staten satsar på grindvakten. Ingen momsregistrering och ingen möjlighet att olagligen tillskansa sig pengar från staten via skattekontot. Emellertid har statens reaktion på en rad av områden såsom handel med investeringsguld och handel med

---

<sup>212</sup> Artikel: ”Rätt resurs på rätt ställe minskar momsbedrägerierna”, av Björn Forssén, Dagens Juridik (Debatt), publicerad 2021-05-05, kl. 11:07, på [www.dagensjuridik.se](http://www.dagensjuridik.se). (Forssén 2021b).

utsläppsrätter varit att införa så kallad omvänd skattskyldighet på område efter område. Det innebär att momsen redovisas som en förvärvsbeskattning led för led hos företagen på området, och det är först i förhållande till konsument som momsen debiteras.

**Omvänd skattskyldighet innebär** i och för sig att likvidflödet mellan företag och stat ersätts med redovisning av momsen som en förvärvsbeskattning i leden före konsumentledet, men det innebär också att på område efter område införs undantagsregimen i fråga i stället för de allmänna momsbestämmelserna. Den utvecklingen betyder att staten förlorar tempomässigt när det gäller uppbörden av momsen totalt sett i en förädlingskedja av företag som producerar en vara eller en tjänst. De flesta företag redovisar normalt sett över tid mer utgående moms än ingående moms, och då förlorar staten momsens karaktär av en finansieringsform för välfärden som sker i realtid. Jag påminner om att återföringen av Tyskland finansierades i första hand genom en höjning av den generella momssatsen där.

**Jag får också** nämna att staten kommer att få problem den dagen räntan går upp, genom att staten inte får in momsen led för led från de företag som lämnar positiva momsdeklarationer, om alltför många områden omfattas av omvänd skattskyldighet.

**Jag får med** denna artikel framhålla det betänkliga i att åtgärda tillkortakommanden utredningsmässigt sett hos staten med att staten i första hand inför undantag från de allmänna momsbestämmelserna i form av omvänd skattskyldighet på område efter område.

**Min uppfattning och** rekommendation är att staten äntligen satsar ordentligt på grindvakten i momssystemet, det vill säga registreringskontrollen. Det nämner jag också i mina avhandlingar som en fråga som EU-kommissionen lyfte genom grön- och vitböcker redan för ett decennium sedan. Ambitionen var att frångå ett förhållningssätt som innebar att så många som möjligt släpptes in i momssystemet till att effektivisera uppbörden, varvid registreringskontrollen skulle ha en nyckelroll. Vart tog det vägen?

**Lösningen är inte** att EBM ska friställa personal, utan den ska inte belastas i onödan med utredningar som borde ha stannat på stadiet en bäck hos SKV, i stället för att det ska bli fråga om att mota en flodvåg utredningsmässigt sett.

**Om mitt förslag** genomförs, leder det också till att momsreglerna inte kompliceras i onödan, genom att det förekommer alltför många sektorer inom näringslivet där undantag förekommer från de allmänna momsbestämmelserna. Forsvararen i ett skattebrottmål har inte några särskilda resurser att tillgå, för att analysera en komplicerad momsutredning. En fråga som borde tas upp ordentligt är i det perspektivet att kompetensen på momsområdet har tilldelats EU:s institutioner av Sveriges riksdag, när det gäller innehållet i de materiella momsreglerna, medan kompetensen finns kvar i princip hos Sveriges riksdag när det gäller förvaltningsrätten och straffrätten. Momsen regleras också av EU:s momsdirektiv, när det gäller formella regler, men förvaltningsrätten är nationell rätt som en huvudregel och straffrätten utgör nationell rätt överhuvudtaget.

**Frågor som jag** anser är satta på undantag i skattebrottmål om moms i Sverige är därför: vilka regelverk är den enskilde i Sverige skyldig att känna till? Gäller det såväl den svenska mervärdesskattelagen och skatteförfarandelagen som EU:s momsdirektiv? Är vederbörande dessutom skyldig att sätta sig in i utländska nationella regelverk om moms och beskattningsförfarandet? Här är forskningen inom universitetsvärlden en del av

problematiken, genom att förfarandereglerna sätts på undantag därvidlag – överhuvudtaget saknas ibland tillämparperspektivet i forskningen inom skatterätten i Sverige.

## BILAGA 4 – Utdrag ur avsnitt 5.2 i Avdelning III i Forssén 2024b

### 5.2 Angående att avdragsrätten för ingående moms kan påverkas av en oklar bestämning av skattesubjektet momsmässigt och en lucka i tullagstiftningen

[...]

För framtida forskning beträffande indirekta skatter får jag nämna att ett tolkningsproblem beträffande bestämningen av skattesubjektet i mervärdesskattelagen (1994:200), GML,<sup>213</sup> samt en lucka i tullagen (2016:253), TuL, kan medföra att omfattningen av rätten till avdrag för ingående moms blir alltför vid. Jag behandlade tolkningsproblemet utförligt i en artikel 2018.<sup>214</sup> Jag anför där att luckan i TuL kan öppna för oönskade 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. Om den förmodade luckan i TuL kan utnyttjas på det sättet beror det på att GML sedan den nämnda reformen den 1 juli 2013, genom SFS 2013:368, har kommit att innehålla två bestämmelser av begreppet beskattningsbar person, nämligen den allmänna i 4 kap. 1 § och en särskild i 5 kap. 4 §, vilken används i samband med tillämpning av de regler i 5 kap. GML som bestämmer om en omsättning av en tjänst sker inom eller utom landet.<sup>215</sup> [...] Här nämner jag tolkningsproblemet i fråga som ett exempel på betydelsen av att beakta att bestämningen av skattesubjektet avseende momsen i förening med en lucka i TuL kan medföra oönskade effekter av exempelvis nämnda slag. Jag sammanfattar tolkningsproblemet i fråga enligt följande.

TuL ersatte den 1 maj 2016 tullagen (2000:1281), GTuL. Den 1 januari 2015 övertog Skatteverket (SKV) mervärdesbeskattning av visst slag av import från svenska Tullverket. Enligt SFS 2014:50 och SFS 2014:51 infördes den 1 januari 2015 den ordningen att ”importmoms” tas ut av SKV enligt skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL, för dem som är momsregistrerade i Sverige, medan Tullverket alltså är beskattningsmyndighet för import i andra fall. I ett e-brev av den 12 december 2014 uppmärksammade jag svenska finansdepartementet på att det förelåg en risk för oönskade upplägg, om inte 5 kap. 11 a § första stycket 1 och 2 GTuL ändrades så att punkt 2 hänvisade till beskattningsbar person enligt GML *utom i den särskilda betydelse begreppet ges i 5 kap. 4 § GML*. I 5 kap. 11 a § första stycket 2 GTuL, dess lydelse enligt SFS 2014:51, angavs som ett av villkoren för att

---

<sup>213</sup> OBS! GML ersattes den 1 juli 2023 av mervärdesskattelagen (2023:200), ML, vilket emellertid inte har lett till någon förändring av förevarande problematik. För övrigt motsvaras 5 kap. 4 § GML av 6 kap. 32 § ML och 4 kap. 1 § GML motsvaras av 4 kap. 2 § ML.

<sup>214</sup> Jfr Björn Forssén, Lucka i tullagen öppnar för ej avsett momsavdrag på grund av två olika bestämmelser av vem som är beskattningsbar person, Tidningen Balans Fördjupningsbilaga 3/2018, s. 17–19.

<sup>215</sup> Bestämmelsen i 5 kap. 4 § GML infördes den 1 januari 2010, genom SFS 2009:1333 (och förordningen SFS 2009:1334 om ikraftträdande av SFS 2009:1333), och då användes begreppet *näringsidkare* – jfr även prop. 2009/10:15 (Nya mervärdesskatteregler om omsättningsland för tjänster, återbetalning till utländska företagare och periodisk sammanställning) s. 19. Vid reformen den 1 juli 2013, genom SFS 2013:368, ersattes näringsidkare med *beskattningsbar person* i 5 kap. 4 § GML, varvid motiveringen enbart var att därvidlag uppnå en ökad formell överensstämmelse med mervärdesskattedirektivet – jfr prop. 2012/13:124 (Begreppet beskattningsbar person – en teknisk anpassning av mervärdesskattelagen), s. 1 och 25.

”importmoms” ska tas ut enligt SFL, att deklaranter ”agerar i egenskap av beskattningsbar person enligt mervärdesskattelagen vid importen eller införseln”. Ordet *vid* bidrar till tolkningsproblematiken i fråga, och uttrycket *i samband med* borde ha ersatt det, men problemet med två bestämmelser av begreppet beskattningsbar person skulle ha bortfallit genom att det förtydligades att punkt 2 med hänvisningen till begreppet beskattningsbar person inte avsåg dess bestämmelse i 5 kap. 4 § GML. Avsaknaden i 5 kap. 11 a § första stycket 2 GTuL av uttrycket *utom i den särskilda betydelse begreppet ges i 5 kap. 4 § GML* innebar enligt min uppfattning att det förelåg en lucka i lagen, det vill säga en lucka i GTuL. Luckan kunde enligt min mening ge en obefogad rätt till avdrag för ingående moms på import enligt huvudregeln om avdragsrätten i 8 kap. 3 § första stycket GML. Det förelåg enligt min mening en uppenbar risk för följande oönskade upplägg:

- Exempelvis en allmännyttig ideell förening eller ett holdingbolag som förvärvar en tjänst från utlandet kan redan på grund därav bli beskattningsbar person enligt 5 kap. 4 § GML. Om den allmännyttiga ideella föreningen eller holdingbolaget kombinerar det med att importera varor för ren konsumtion, kan avdragsrätt uppkomma enligt 8 kap. 3 § första stycket GML för ingående moms motsvarande ”importmomsen” hos dessa subjekt, oavsett om de i sina verksamheter omsätter skattepliktiga varor eller tjänster.
- Tolkningsproblemet här gäller således subjektfrågan och att det förelåg två relevanta bestämmelser av begreppet beskattningsbar person i GML till vilka regeln i fråga i GTuL kunde anses hänvisa, nämligen 4 kap. 1 § och 5 kap. 4 §. I 5 kap. 4 § GML avses med beskattningsbar inte bara personer som bedriver ekonomisk verksamhet etc., utan även till exempel holdingbolag och allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund som inte har en ekonomisk verksamhet enligt 4 kap. 1 § GML.
- I e-brevet uppmärksammade jag finansdepartementet på den sålunda förmodade luckan i GTuL, och finansdepartementet svarade den 16 december 2014 (Dnr. Fi2014/4452). Det som är betänkligt enligt min mening är att regeringen hänvisade till att avvakta rättspraxis hellre än att vidta mina föreslagna ändringar i regeln i GTuL för att minska risken för oönskade upplägg avseende moms med anledning av den förmodade luckan i lagen. Lagstiftaren hade chansen att enkelt avhjälpa luckan, när TuL ersatte GTuL den 1 maj 2016, men så har hittills inte skett, utan ordet *vid* används också i 2 kap. 2 § första stycket TuL, som motsvarar den tidigare 5 kap. 11 a § GTuL.

Jag föreslår sålunda att tolkningsproblemet i fråga tas upp i forskningen beträffande indirekta skatter i Sverige, så att lagstiftaren får ytterligare ett incitament till att genom lagändring åtgärda luckan som jag anser föreligger, hellre än att vänta på att oönskade upplägg prövas i rättspraxis. [...]



## *BILAGA 5 – ”’Momskaruseller’ och ändringen av den särskilda förmedlingsregeln genom nya mervärdesskattelagen”<sup>216</sup>*

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

Genom den nya mervärdesskattelagen (2023:200) ersattes den 1 juli 2023 lagen från 1994, varvid den särskilda förmedlingsregeln i fråga ändrades, så att den numera består i två regler, 3 § andra stycket 3 respektive 27 § i 5 kap. i den nya lagen, vilka i princip motsvarar artikel 14.2 c i EU:s mervärdesskattedirektiv (2006/112/EG) respektive artikel 28 i direktivet. Sålunda lyder 5 kap. 3 § andra stycket 3: ”Med leverans av varor avses även överföring av en vara i enlighet med ett kommissionsavtal om köp eller försäljning.” 5 kap. 27 § lyder: ”Om en beskattningsbar person i eget namn men för någon annans räkning deltar i ett tillhandahållande av tjänster, ska den beskattningsbara personen anses själv ha förvärvat och tillhandahållit dessa tjänster.”

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

Jag anser att den förändringen som består i att den särskilda förmedlingsregeln 6:7 har anpassats till mervärdesskattedirektivet bryter den uppfattning som har rått från tid till annan hos Skatteverket om att en mellanman kan anses skattskyldig (numera betalningsskyldig) till moms, bara för att denne har uppburit likvid från kund och utfärdat faktura i eget namn. För

---

<sup>216</sup> Artikel: ”’Momskaruseller’ och ändringen av den särskilda förmedlingsregeln genom nya mervärdesskattelagen” av Björn Forssén, Dagens Juridik (Debatt), publicerad 2024-05-16, kl. 11:56, på [www.dagensjuridik.se](http://www.dagensjuridik.se).

att mellanmannen ska kunna jämföras med en egenförsäljare och anses betalningsskyldig för moms avseende huvudmannens varor (i likhet med denne) krävs numera att ett kommissionsavtal föreligger mellan dem. Det anser jag följer direkt av 5 kap. 3 § andra stycket 3 mervärdesskattelagen och understryks av lagstiftaren i lagrådsremissen. Därmed saknas numera stöd för Skatteverkets ofta framförda motsatta uppfattning, vilken baserades på att det i förarbetena till 1968 års lag uttrycktes att ”i eget namn” ska avse ”kommissionärer och jämförliga ombud” (se prop. 1968:100 s. 121). Något sådant gummiband existerar inte längre, och eftersom 6 kap. 7 § har ersatts av nämnda bestämmelser i mervärdesskattedirektivet både för varor och tjänster gäller detta även tjänster.

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

I nämnda sammanhang kommer jag tillbaka till det föredrag som jag höll på Svensk Juriststämman den 14 november 2001, Moms- och omsättningsbegreppet. Karusellen hos skatte- och Ekobrottsmyndigheten (Stockholmsmässan i Älvsjö – arrangör VJS) – Forssén 2001a. PM tillgängligt på min hemsida (<https://www.forssen.com/forskning/f10/f13/>). På sidan 7 i PM:et som deltagarna vid mitt föredrag erhöll anger jag att 6 kap. 7 § i dåvarande ML var en fråga i samband med ”momskarusellerna” (varvid jag bland annat hänvisade till ovan nämnda prop 1968:100 s. 121).

Jag har i flera sammanhang tagit upp problematiken med ”momskarusellerna” också på senare år. I Dagens Juridik senast 2023-11-27, artikeln ”Felaktigt debiterad moms föranleder betalningsskyldighet – inte skattebrott – ’karusellen’ går vidare”, där jag också hänvisar till bland annat mina tidigare artiklar i DJ i detta ämne. Jag har också fortsatt att skriva i ämnet, och här lämnar jag bara några konklusioner och bedömningar i allmänhet om det.

Lagstiftaren har inte lyckats åtgärda fenomenet med ”momskaruseller” genom att införa så kallad omvänd skattskyldighet för ytterligare situationer sedan så skedde första gången för investeringsguld den 1 januari 2000. Dessutom har enligt min uppfattning rättssäkerheten satts på undantag i sammanhanget, genom att utredningarna från Skatteverkets och Ekobrottsmyndighetens sida numera initieras i första hand av att handel bedrivs mellan Sverige och andra av EU:s medlemsstater avseende en viss sorts vara, framför allt elektroniska produkter. Så sker i stället för att frågor om begreppet omsättning (numera leverans eller tillhandahållande) ges en noggrann bedömning, vilket var fallet i utredningarna vid tiden för mitt föredrag på Svensk Juriststämman år 2001.<sup>217</sup> Jag anser att det som är mest stötande är att dubiösa utredningar drabbar även seriösa företagare – individen får sitta emellan på grund av lagstiftarens indolens i förevarande hänseende.

Jag uppfattar också att de stora företagen på mobiltelefonmarknaden vanligen inte angrips av vare sig Skatteverket eller Ekobrottsmyndigheten i förevarande sammanhang. Inför implementeringen i mervärdesskattelagen av nya omsättningslandsregler enligt direktiv 2008/8/EG hölls ett seminarium 2009-06-11 i Stockholm av Institutet för Mervärdesskatterättslig Forskning. Jag tog upp det seminariet 2011 på sidorna 222 och 349 i Forssén 2011. På det seminariet berördes bland annat att försäljningen av datorer inte bara avser varorna, utan varje dator omfattar en OEM-licens vars tillhandahållande normalt ska behandlas för sig i momshänseende – såsom ett tillhandahållande av tjänster. Samma fråga

---

<sup>217</sup> Jfr kapitel IV., avsnitten 1 och 6.

borde tas upp också för operativsystem i mobiltelefoner, i stället för att myndigheterna inte beaktar stora internationella aktörer i ”momskaruseller” avseende mobiltelefoner.

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

## *SLUTORD*

Jag avslutar denna bok med att upprepa mina slutord från mitt föredrag på Svensk Juriststämma år 2001 (Forssén 2001a), nämligen följande.

- Om domstolarna fortsätter att tillåta SKV och EBM att genomdriva mål mot de enskilda utan att ta hänsyn till behovet av en ordentlig analys av reglerna av intresse för karusellhandel, är det till skada för utvecklingen av gällande rätt och därmed för finansieringen av välfärden genom en korrekt mervärdesbeskattningen. Om de som gör upplägg anpassar sig till felaktiga fällande domar, blir det svårt för SKV och EBM att åberopa reglerna i mervärdesskattelagen i nya fall. En försvarsadvokat frågar givetvis då om inte själva lagen gällde också förra gången.
- För övrigt skulle jag också vilja tillägga att lagstiftarens undermåliga åtgärder under snart ett kvarts sekel visar att det sannolikt kommer att finnas anledning för mig eller någon annan att återkomma med dessa reflektioner också om 25 år. Numera handlar det dessutom om att frågor om näringspenningtvätt har tillförts i sammanhanget.

# KÄLLFÖRTECKNING

## Offentligt tryck

### *Regeringens propositioner m.m.*

- prop. 1993/94:99 (om ny mervärdesskattelag)
- prop. 1994/95:19 (Sveriges medlemskap i Europeiska unionen) Del 1
- prop. 1994/95:57 (Mervärdesskatten och EG)
- prop. 1995/96:170 (Översyn av skattebrottslagen)
- prop. 1996/97:100 (Ett nytt system för skattebetalningar, m.m.) Del 1
- prop. 1998/99:69 (Särskilda mervärdesskatte regler för investeringsguld)
- prop. 1998/99:130 (Ny bokföringslag m.m.) Del 1
- prop. 2002/03:5 (Vissa mervärdesskattefrågor, m.m.)
- prop. 2002/03:106 (Administrativa avgifter på skatte- och tullområdet, m.m.)
- prop. 2003/04:26 (Nya faktureringsregler när det gäller mervärdesskatt)
- prop. 2007/08:25 (Förlängd redovisningsperiod och vissa andra mervärdesskattefrågor)
- prop. 2009/10:15 (Nya mervärdesskatte regler om omsättningsland för tjänster, återbetalning till utländska företagare och periodisk sammanställning)
- prop. 2010/11:16 (Omvänd skattskyldighet för mervärdesskatt vid handel med utsläppsrätter för växthusgaser)
- prop. 2010/11:165 (Skatteförfarandet) Del 2
- prop. 2012/13:124 (Begreppet beskattningsbar person – en teknisk anpassning av mervärdesskattelagen)
- prop. 2013/14:121 (En effektivare kriminalisering av penningtvätt)
- prop. 2020/21:20 (Omvänd skattskyldighet vid omsättning av vissa varor)
- prop. 2022/23:46 (Ny mervärdesskattelag)
- prop. 2023/24:87 (Sveriges deltagande i Europeiska åklagarmyndigheten)

### Regeringens förslag av 2020-04-17 (Fi2020/01855/S2)

E-brev den 12 december 2014 från Björn Forssén till Finansdepartementet, och departementets svar den 16 december 2014 (Dnr. Fi2014/4452)

### *Statens offentliga utredningar (SOU)*

- SOU 2020:13, Att kriminalisera överträdelser av EU-förordningar
- SOU 2020:31, En ny mervärdesskattelag
- SOU 2023:49, Skyddet för EU:s finansiella intressen. Ändringar och kompletteringar i svensk rätt

### *Skatteverket (SKV, [www.skatteverket.se](http://www.skatteverket.se))*

SKV:s ställningstagande 2014-02-14, dnr 131 770374-13/111, Tjänst på vara i tullager eller skatteupplag, mervärdesskatt

### *Kronofogden ([www.kronofogden.se](http://www.kronofogden.se))*

Handbok Konkurstillsyn, 6:e upplagan (2022), avsnitt 2.17.5

## **EU-källor**

### *Primärrätt*

Fördraget om EU:s funktionssätt (FEUF)

Maastrichtfördraget 1993

Romfördraget 1958

### *Sekundärrätt*

Communication from the Commission to the European Parliament, the Council and the European economic and social committee on the future of VAT Towards a simpler, more robust and efficient VAT system tailored to the single market, COM(2011) 851 final of 6 December, 2011 (follow-up to the green paper – EU-kommissionens uppföljning till grönboken)

EG:s första mervärdesskattedirektiv (67/227/EEG), ersattes den 1 januari 2007 av mervärdesskattedirektivet

EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv (77/388/EEG), ersattes den 1 januari 2007 av mervärdesskattedirektivet

EU-kommissionens GRÖNBOK om mervärdesskattens framtid Ett enklare, stabilare och mera effektivt mervärdesskattesystem, KOM(2010) 695 slutlig av den 1 december 2010

Europaparlamentets och rådets direktiv (EU) 2017/1371 av den 5 juli 2017 om bekämpande genom straffrättsliga bestämmelser av bedrägerier som riktar sig mot unionens finansiella intressen (det så kallade SEFI-direktivet – på engelska the PIF Directive).

Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 952/2013 av den 9 oktober 2013 om fastställande av en tullkodex för unionen (unionstullkodexen)

Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (mervärdesskattedirektivet)

Rådets direktiv 2008/8/EG av den 12 februari 2008 om ändring av direktiv 2006/112/EG med avseende på platsen för tillhandahållande av tjänster

Rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 av den 15 mars 2011 om fastställande av tillämpningsföreskrifter för direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt (tillämpningsförordningen)

## **Europakonventionen**

Europakonventionens fullständiga titel är: Europeiska konventionen om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna av den 4 november 1950

## **Litteratur etc.**

### *Forssén, Björn*

- Aktuell utredning löser inte problemet med momsbedrägerier, Tidningen Balans fördjupning 2024 s. 1-11. Publicerad 2024-05-07 på [www.tidningenbalans.se](http://www.tidningenbalans.se). (Cit. Forssén 2024a). Även tillgänglig på [www.forssen.com](http://www.forssen.com), under Artiklar.
- Bitcoins och mervärdesskatt, Svensk skattetidning 2017 s. 95-106 (cit. Forssén 2017). Tillgänglig på [www.forssen.com](http://www.forssen.com), under Artiklar.

- ”Felaktigt debiterad moms föranleder betalningsskyldighet – inte skattebrott – ’karusellen’ går vidare”, cit. BILAGA 2, Dagens Juridik (Debatt), publicerad 2023-11-27, kl. 11:44, på [www.dagensjuridik.se](http://www.dagensjuridik.se). Även tillgänglig på [www.forssen.com](http://www.forssen.com), under Artiklar.
- Föredrag på Svensk Juriststämman 2001-11-14 (Stockholmsmässan i Älvsjö), Moms och omsättningsbegreppet. Karusellen hos skatte- och ekobrottsmyndigheten (SKM och EBM). Arrangör VJS. Föreläsningspromemorian finns tillgänglig på [www.forssen.com](http://www.forssen.com), under Forskning/F13. (Cit. Forssén 2001a).
- Indirekta skatter – en svensk erfarenhet av forskningen i EU-rätten. (Eget förlag 2024). (Cit. Forssén 2024b eller *BILAGA 4*). Boken finns tillgänglig på [www.forssen.com](http://www.forssen.com), under PFS Böcker (där den har koden 045Blå). Även tillgänglig i tryckt version hos Kungliga biblioteket i Stockholm och hos Lunds universitetsbibliotek.
- Konkurrensfördelar med varuomsättningar efter momsfria omsättningar av varor i vissa lager och av finansiella tjänster, Tidningen Balans fördjupningsbilaga 1/2018 s. 3-10. Tillgänglig på [www.tidningenbalans.se](http://www.tidningenbalans.se). (Cit. Forssén 2018). Även tillgänglig på [www.forssen.com](http://www.forssen.com), under Artiklar.
- ”Livsmedelspriserna föranleder lagändringar och planering avseende indirekta skatter”, Dagens Juridik (Debatt), publicerad 2023-03-15, kl. 11:51, på [www.dagensjuridik.se](http://www.dagensjuridik.se). (Cit. Forssén 2023d eller *BILAGA 1*). Även tillgänglig på [www.forssen.com](http://www.forssen.com), under Artiklar.
- Lucka i tullagen öppnar för ej avsett momsavdrag på grund av två olika bestämmelser av vem som är beskattningsbar person. Tidningen Balans Fördjupningsbilaga 3/2018 s. 17–19. Tillgänglig på [www.tidningenbalans.se](http://www.tidningenbalans.se) och på [www.forssen.com](http://www.forssen.com).
- Mervärdesskatt En handbok (2 uppl.), Publica, Stockholm 1994.
- Momsbedrägerier av så kallad karuselltyp och NJA 2018 s. 704, Svensk Skattetidning 2022 s. 118-130. Tillgänglig på [www.forssen.com](http://www.forssen.com), under Artiklar. (Cit. Forssén 2022).
- Momsbedrägerier genom karusellhandel – erfarenheter i Sverige avseende mervärdesskatt, redovisning och straffrätt i förhållande till EU-rätten, JFT 4-6/2023 s. 344-378. (Cit. Forssén 2023c). Tillgänglig på [www.forssen.com](http://www.forssen.com), under Artiklar.
- Momsforskningen i Sverige – metodfrågor. JFT 6/2020 s. 716-757 (cit. Forssén 2020b). Tillgänglig på [www.forssen.com](http://www.forssen.com), under Artiklar.
- Momshandboken Enligt 2001 års regler, Norstedts Juridik, Stockholm 2001 (cit. Forssén 2001b). Boken finns tillgänglig på [www.forssen.com](http://www.forssen.com), under Böcker m.m.
- ”’Momskaruseller’ och ändringen av den särskilda förmedlingsregeln genom nya mervärdesskattelagen”, Dagens Juridik (Debatt), publicerad 2024-05-16, kl. 11:56, på [www.dagensjuridik.se](http://www.dagensjuridik.se). Även tillgänglig på [www.forssen.com](http://www.forssen.com), under Artiklar.
- Momsrullan Andra upplagan, Melker Förlag, Laholm 2016 (cit. Forssén 2016).
- Momsrullan IV: En handbok för praktiker och forskare. Utgiven på eget förlag 2019 (cit. Forssén 2019a). Boken finns tillgänglig på [www.forssen.com](http://www.forssen.com), under PFS Böcker (där den har koden 025Blå) samt i tryckt version hos Kungliga biblioteket i Stockholm och hos Lunds universitetsbibliotek.
- ”Näringspenningtvätt i momskarusell”, Dagens Juridik (Debatt), publicerad 2023-10-02, kl. 11:12, på [www.dagensjuridik.se](http://www.dagensjuridik.se). (Cit. Forssén 2023b). Även tillgänglig på [www.forssen.com](http://www.forssen.com), under Artiklar.
- Om rättsliga figurer som inte utgör rättssubjekt – den finska och svenska mervärdesskattelagen i förhållande till EU-rätten. JFT 1/2019, s. 61-70 (cit. Forssén 2019b). Tillgänglig på [www.forssen.com](http://www.forssen.com), under Artiklar.

- ”Rätt resurs på rätt ställe minskar momsbedrägerierna”, Dagens Juridik (Debatt), publicerad 2021-05-05, kl. 11:07, på [www.dagensjuridik.se](http://www.dagensjuridik.se). (Cit. Forssén 2021b eller *BILAGA 3*). Även tillgänglig på [www.forssen.com](http://www.forssen.com), under Artiklar.
- Skatt i skrattnpegeln (eget förlag 2021). (Cit. Forssén 2021a). Boken finns tillgänglig på [www.forssen.com](http://www.forssen.com), under PFS Böcker (där den har koden 012Röd). Även tillgänglig i tryckt version hos Kungliga biblioteket i Stockholm och hos Lunds universitetsbibliotek.
- Skatt- och betalningsskyldighet för moms i enkla bolag och partrederier. Örebro Studies in Law 4/2013 (cit. Forssén 2013). Boken finns tillgänglig i databasen DiVA ([www.diva-portal.org](http://www.diva-portal.org)) och på [www.forssen.com](http://www.forssen.com), under Böcker m.m.
- Skattskyldighet för mervärdesskatt – en analys av 4 kap. 1 § mervärdesskattelagen. Jure Förlag AB 2011 (cit. Forssén 2011). Boken finns tillgänglig i databasen DiVA ([www.diva-portal.org](http://www.diva-portal.org)) och på [www.forssen.com](http://www.forssen.com), under Böcker m.m.
- Skenfaktura med momsdebitering – konsekvenser för skatt och redovisning, Tidningen Balans fördjupning 2023 s. 1-9. Publicerad 2023-06-13 på [www.tidningenbalans.se](http://www.tidningenbalans.se). (Cit. Forssén 2023a). Från och med år 2022 ges Balans fördjupningsbilaga bara ut på nätet, i stället för som tidigare även i tryck. Avseende artiklar i den tidskriften från och med 2022 hänvisar jag därför till nätversionerna. Även tillgänglig på [www.forssen.com](http://www.forssen.com), under Artiklar.
- Synpunkter på vissa regler i förslaget till en ny mervärdesskattelag i Sverige – SOU 2020:31, JFT 3/2020 s. 388-399 (cit. Forssén 2020a). Tillgänglig på [www.forssen.com](http://www.forssen.com), under Artiklar.

*Henkow, Oskar (avliden)*

- *Financial Activities in European VAT A Theoretical and Legal Research of the European VAT System and the Actual and Preferred Treatment of Financial Activities.* Kluwer Law International 2008, Alphen aan den Rijn 2008.

*Holm Thorstensen, Anita och Skovgaard Svane, Karina*

- dansk kandidatafhandling lämnad (afleveret) den 23 maj 2013 vid Copenhagen Business School, MOMSKARRUSELLER – REVISORS ROLLE, av Anita Holm Thorstensen och Karina Skovgaard Svane,

*Kierulff Nielsen, Jeanne och Nygaard, Yvonne*

- dansk kandidatafhandling lämnad den 7 maj 2015 vid Copenhagen Business School, EFFEKTERNE AF OMVENDT BETALINGSPLIGT: THE EFFECT OF REVERSE CHARGE

*Leidhammar, Börje*

- Om muntlig förhandling, Skattenytt 2000 s. 405-417

*Sonnerby, Mikaela*

- Neutral uttagsbeskattning på mervärdesskatteområdet, Norstedts Juridik, Stockholm 2010.

*von Bahr, Stig*

- Mer om missbruk och momsbedrägeri, Svensk Skattetidning 2022 s. 498-504 (cit. von Bahr 2022)



## Seminarium

Seminarium om nya omsättningslandsregler, enligt direktiv 2008/8/EG, i Stockholm 2009-06-11. Institutet för Mervärdesskatterättslig Forskning. Seminarieledare: Oskar Henkow, Lunds universitet. Panel: Ulrika Hansson och Tomas Eurenus, Finansdepartementet, Anna Sandberg Nilsson, Svenskt Näringsliv, Jens Gullfeldt, GE, och Kerstin Alvesson, Skatteverket

## Hemsidor

<https://www.svt.se/nyheter/inrikes/trots-fallande-domar-miljardbelopp-fran-bedragerier-kan-landa-hos-kriminella>

<https://danskelove.dk/momsloven>

[https://www.ft.dk/samling/20222/lovforslag/L75/som\\_vedtaget.htm](https://www.ft.dk/samling/20222/lovforslag/L75/som_vedtaget.htm)

## **Rättsfall**

### *HD*

NJA 2018 s. 704

HD:s beslut av 2024-01-17, mål nr B 8498-23 (ej prövningstillstånd)

### *HFD*

RÅ 1986 ref. 46

RÅ 1991 ref. 105

RÅ 2005 not. 51

HFD 2014 ref. 40

### *Svea hovrätt/Solna tingsrätt*

Svea hovrätts dom av 2023-11-07, mål nr B 15272-22. Överklagad, HD:s beslut av 2024-01-17: ej prövningstillstånd (mål nr B 8498-23)

Solna tingsrätts dom av 2022-12-01, mål nr B 10428-21

### *EU-domstolen*

C-2/95 (SDC), ECLI:EU:C:1997:278

C-235/00 (CSC), ECLI:EU:C:2001:696

C-255/02 (Halifax m.fl.), ECLI:EU:C:2006:121

Förenade målen C-354/03, C-355/03 och C-484/03 (Optigen m.fl.), ECLI:EU:C:2006:16

C-412/03 (Hotel Scandic Gåsabäck), ECLI:EU:C:2005:47 (förhandsavgörande av EU-domstolen i HFD:s förhandsbesked RÅ 2005 not. 51)

Förenade målen C-439/04 och C-440/04 (Kittel och Recolta Recycling), ECLI:EU:C:2006:446

### *Europadomstolen*

Janosevic v. Sweden, Application no. 34619/97, dom den 23 juli 2002

Västberga Taxi Aktiebolag and Vulic v. Sweden, Application no. 36985/97, dom den 23 juli 2002