

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

Rättssäkerhet i mål om moms och anknytande frågor i Sverige

1 Inledning

I denna artikel återkommer jag till reformen av mervärdesskatten (momsen) som genomfördes i Sverige den 1 juli 2023, genom mervärdesskattelagen (2023:200, här förkortad ML).¹ Jag berörde tidigare att 6 kap. 7 § i föregångaren till ML (1994:200, här förkortad GML)² hade förändrats genom ML 5 kap. 3 och 27 §, så att regeln numera bättre överensstämmer med de närmaste motsvarigheterna i EU:s mervärdesskattedirektiv (2006/112/EG),³ det vill säga artiklarna 14.2 c och 28. Den utgjorde i förhållande till de allmänna momsbestämmelserna i lagstiftningen en av specialreglerna om vem som i vissa fall är skattskyldig (numera betalningsskyldig).⁴ I likhet med i Forssén 2024a och Forssén 2024b kallar jag ifrågavarande specialregel för en särskild *momskommissionsregel*, eftersom den enligt Skatteverket i Sverige (SKV) i tillämpning inte bara har ansetts gälla beträffande fall av kommission i en civilrättslig mening.⁵

Problemet ur ett rättssäkerhetsperspektiv är att SKV i ett ställningstagande har gjort det tillägget av innebörd att SKV anser att dess uppfattning om gällande rätt allttjämt skulle vara riktig beträffande den särskilda *momskommissionsregeln*, även efter det att ML infördes den 1 juli 2023. Jag har anfört en motsatt ståndpunkt och i Forssén 2024b visat att den fortsatta tillämpningen av momskommissionsregeln i praktiken kan leda till konsekvenser i form av förlorade skatteintäkter för staten beträffande handel med datorer och mobiltelefoner. Det beror på att SKV underlåter att mervärdesbeskatta framför allt stora internationella aktörer för royalty på mjukvara och i stället försöker

¹ Se Björn Forssén, Momsreformen i Sverige – flera minus än plus beträffande implementeringen av bestämmelserna i EU:s mervärdesskattedirektiv, JFT 1–2/2024, s. 48–82 (Forssén 2024a). Jämför även Björn Forssén, Synpunkter på vissa regler i förslaget till en ny mervärdesskattelag i Sverige – SOU 2020:31, JFT 3/2020, s. 388–399 (Forssén 2020a). Forssén 2020a och Forssén 2024a finns på min hemsida, www.forssen.com.

² Regeln fanns även i föregångaren till GML 6 kap. 7 §, dvs. i första stycket i punkt 3 av anvisningarna till 2 § i lag (1968:430) om mervärdeskatt.

³ EU, Europeiska unionen eller unionen. Mervärdesskattedirektivet, fullständig titel: RÅDETS DIREKTIV 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt.

⁴ Jämför Forssén 2024a, s. 64. Jämför även Björn Forssén, Mellanmän och frågor om karusellhandel respektive vinstmarginalbeskattning – en jämförelse av gamla och nya mervärdesskattelagen i Sverige, JFT 4/2024 s. 294–329, 294 (Forssén 2024b). Även Forssén 2024b finns på www.forssen.com.

⁵ Jämför Forssén 2024a, s. 64, 66 och 67 och Forssén 2024b, s. 294 och 295.

få ut momsen på både hårdvaran och mjukvaran från en mellanman vars beskattningsunderlag endast borde bestå av själva provisionen från sådan huvudman.

En annan omständighet som jag har berört tidigare är att SKV i sina ställningstaganden beträffande bemanning inom vård och omsorg har bortsett från EU-domstolens uppfattning om gällande rätt angående frågan om mervärdesbeskattningen.⁶ Jag har anfört att SKV historiskt sett i sina ställningstaganden bortsett från att domstolen poängterat betydelsen av att bestämma vem som är skattesubjekt innan frågan om skatteobjektet behandlas.⁷ SKV har genom sina ställningstaganden bidragit till oklarheter för tillämparna, när SKV inte beaktade EU-rätten på momsområdet.⁸ Vidare återknyter jag till min bedömning i Forssén 2019a av frågeställningen med hänsyn till finska högsta förvaltningsdomstolens rättspraxis och finska Skatteförvaltningens detaljerade anvisningar.

Vid genomgången av de båda nu beskrivna fallen, vilka jag i denna artikel benämner huvudfallen, använder jag uttrycken faktisk gällande rätt respektive gällande rätt i egentlig mening beträffande vad som anses gälla momsmässigt. Därvidlag avser jag att en faktisk gällande rätt kan förekomma hos SKV – i form av administrativ praxis – eller hos förvaltningsrätterna och kammarrätterna. Med andra ord avser jag med faktisk gällande rätt en sådan gällande rätt som inte följer redan av uttolkningen av en aktuell lagregel och inte heller har kommit till uttryck avseende denna i form av rättspraxis från svenska högsta förvaltningsdomstolen (HFD) eller EU-domstolen, medan så är fallet beträffande vad jag avser med gällande rätt i egentlig mening.⁹ Därvidlag är det EU-domstolen som är högsta uttolkare av EU-rätten.¹⁰

I båda huvudfallen föreligger en rättsosäkerhet för den enskilde, det vill säga

⁶ Jämför EU-domstolens förhandsavgörande C-594/13 ("go fair" Zeitarbeit), ECLI:EU:C:2015:164, punkterna 23 och 24.

⁷ Jämför Björn Forssén, Moms och bemanning inom vård och omsorg – den finska och svenska mervärdesskattelagen i förhållande till EU-rätten, JFT 4/2019 s. 240–253 (Forssén 2019a). Jämför även Björn Forssén, Bemanningsföretagens momsstatus inom vård och omsorg, Svensk Skattetidning 1/2017 s. 15–25 (Forssén 2017). Forssén 2017 och Forssén 2019a finns på www.forssen.com.

⁸ Jämför SKV:s ställningstagande 2018-10-25, Uthyrning av vårdpersonal, mervärdesskatt (dnr 202 398355-18/111), och SKV:s ställningstagande 2018-10-25, Social omsorg, mervärdesskatt (dnr 202 398382-18/111). Se SKV:s hemsida (www.skatteverket.se), under Rättslig vägledning (besökt 2025-07-14).

⁹ Jämför Björn Forssén, Ord och kontext i EU-skatterätten – En analys av svensk moms i ett law and language-perspektiv: Tredje upplagan (eget förlag 2019), Forssén 2019b, avsnitt 1.4 (Språkliga frågor). I Forssén 2019b använder jag uttrycken faktisk gällande rätt resp. gällande rätt i egentlig mening i följande avsnitt: 1.3.2, 2.5, 3.1, 3.3.1, 3.3.3.1, 3.3.4, 3.11.3, 3.11.5, 5.1.1, 5.1.3, 5.1.11, 5.2.1, 5.2.3, 5.2.8.1 och 5.2.8.3. Forssén 2019b är tillgänglig på www.forssen.com, och i tryckt version hos Kungliga biblioteket i Stockholm och hos Lunds universitetsbibliotek.

¹⁰ Att EU-domstolen är högsta uttolkare av EU-rätten följer av att högsta instans i ett medlemsland ska föra en tolkningsfråga avseende EU-rätten vidare för förhandsavgörande hos EU-domstolen, om inte den nationella domstolen kan avgöra frågan. Jämför artikel 267 tredje stycket i fördraget om EU:s funktions-sätt (FEUF).

för skattesubjektet i egenskap av en företagare. Beträffande betydelsen av att ML har ersatt GML den 1 juli 2023 har SKV beträffande frågan om existensen av en särskild *momskommissionsregel* i det för frågan intressanta ställningstagandet av 2020-09-25 enbart gjort ett tillägg,¹¹ där SKV noterar att ML inte medför ändringar i SKV:s rättsliga bedömning.¹² Någon analys presenteras inte angående huruvida regeln alltså ska anses utgöra en specialregel som är tillämpad utöver fall av kommission i en civilrättslig mening. Beträffande frågan om momsfrihet avseende bemanning inom vård och omsorg gjorde SKV inte heller någon analys av hur dess ställningstaganden har påverkats av införandet av ML. Ställningstagandet av 2018-10-25 avseende social omsorg hade i och för sig ersatts 2021-06-17, men det innebar enbart att även omsorgstjänster som regleras i civilrättslig lagstiftning kan omfattas av undantaget.¹³ Detta påverkar inte frågan om mervärdesbeskattning för bemanningsföretag och betydelsen av att bestämma vem som är skattesubjekt innan frågan om skatteobjektet behandlas. Det som bidrar till rättsosäkerheten för den enskilde är att SKV enbart lakoniskt i ett tillägg 2023-05-31 angav att ställningstagandet av 2021-06-17 ska finnas kvar, eftersom SKV utan analys angav att dess rättsliga bedömning inte påverkades av att ML ersatte GML. På samma sätt yttrade SKV i ett tillägg 2023-06-01 bara att ställningstagandet av 2018-10-25 angående uthyrning av vårdpersonal ska finnas kvar, eftersom SKV anser att dess rättsliga bedömning kvarstår oförändrad också därvidlag efter införandet av ML.¹⁴

Nedan går jag igenom hur jag anser att SKV, genom bristande analys av vilken betydelsen det att ML har ersatt GML har för avdragsfrågan och skattesubjektsfrågan, har bidragit till uppfattningar om existensen av en faktisk gällande rätt avseende huvudfallen angående mellanmän respektive bemanning inom vård och omsorg. Uppfattningar om existensen av en faktisk gällande rätt som avviker från mervärdesskattedirektivet innebär att rättssäkerheten undergrävs för den enskilde företagaren i mål om moms och anknytande frågor i Sverige.

¹¹ ”Nytt: 2023-05-31”.

¹² Se SKV:s ställningstagande av 2020-09-25, Förmedling av tjänster i eget eller i annans namn, mervärdesskatt, dnr 8-314934, avsnitt 3.2. Se <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/384806.html?date=2020-09-25> (besökt 2025-07-14). Jämför även Forssén 2024b, s. 300.

¹³ Jämför SKV:s ställningstagande av 2021-06-17, Social omsorg, mervärdesskatt, dnr 8-1057054, avsnitt 4.1.1. Se <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/392818.html?date=2021-06-17> (besökt 2025-07-14).

¹⁴ Jämför SKV:s hemsida www.skatteverket.se, under Rättslig vägledning (besökt 2025-07-14).

2 Brister i analysen hos SKV av skattesubjektsfrågan medför rättsosäkerhet

2.1 Rättsosäkerhet föreligger genom SKV:s tillägg i ställningstagande som berör frågan om den särskilda förmedlingsregeln och kommission

Den centrala frågan i Forssén 2024b gällde huruvida svensk mervärdesskatterätt har innehållit vad jag kallar för en gummiregel. Den regeln innebär i så fall enligt SKV att begreppet kommissionär utvidgades till att omfatta även *jämförliga ombud*. Följden blev att mellanmannen betraktades som en egenförsäljare enligt de allmänna momsbestämmelserna. Därmed ansågs att beskattningsunderlaget för exempelvis en vanlig agent, vilket består av en provision från huvudmannen, i stället utgör hela försäljningspriset till kunden. SKV har anfört att en särskild *momskommissionsregel* av sådan innebörd fanns i mervärdesskattelagstiftningen enligt äldre svensk mervärdesskatterätt, nämligen i GML 6 kap. 7 § och i första stycket i punkt 3 av anvisningarna till 2 § i 1968 års mervärdesskattelag.¹⁵

Jag återger här GML 6 kap. 7 §, som SKV således har hävdad att utgör en särskild *momskommissionsregel*, respektive artikel 14.2 c och artikel 28 i mervärdesskattedirektivet:¹⁶

GML 6 kap. 7 §

Om någon i eget namn förmedlar en vara eller en tjänst för annans räkning och uppbär likviden för varan eller tjänsten skall vid bedömning av skattskyldigheten för omsättningen av varan eller tjänsten denna anses omsatt såväl av honom som av hans huvudman.

Art. 14.2 c i mervärdesskattedirektivet

2. Förutom den transaktion som avses i punkt 1 skall följande transaktioner anses som leverans av varor:

[...]

c) Överföring av en vara i enlighet med ett kommissionsavtal om köp eller försäljning.

Art. 28 i mervärdesskattedirektivet

¹⁵ Jämför Forssén 2024b, s. 326 och 327.

¹⁶ Jämför Forssén 2024b, s. 295.

Om en beskattningsbar person i eget namn men för någon annans räkning deltar i ett tillhandahållande av tjänster, skall han anses själv ha tagit emot och tillhandahållit tjänsterna i fråga.

Genom att ML ersatte GML anförde jag att den särskilda förmedlingsregeln i GML 6 kap. 7 § ändrades, så att den numera består av två regler: ML 5 kap. 3 § andra stycket 3 och 27 §.¹⁷ Dessa motsvarar i princip ifrågavarande båda obligatoriska bestämmelser i mervärdesskattedirektivet, det vill säga artikel 14.2 c och artikel 28. Reglerna i ML har följande lydelse:¹⁸

ML 5 kap. 3 § andra stycket 3

Med leverans av varor avses även överföring av en vara i enlighet med ett kommissionsavtal om köp eller försäljning.

ML 5 kap. 27 §

Om en beskattningsbar person i eget namn men för någon annans räkning deltar i ett tillhandahållande av tjänster, ska den beskattningsbara personen anses själv ha förvärvat och tillhandahållit dessa tjänster.

Jag noterade att kriteriet om att mellanmannen ”uppbär likviden för varan eller tjänsten”, vilket förekom i GML 6 kap. 7 § liksom i 1968 års mervärdesskattelag, inte överfördes till ML 5 kap. 3 § andra stycket 3 och 27 §. Dessutom noterade jag att uttrycket ”i eget namn”, vilket förekom såväl i GML 6 kap. 7 § som i föregångaren i 1968 års mervärdesskattelag, inte hade överförts från GML 6 kap. 7 § till ML 5 kap. 3 § andra stycket 3, vilket är förenligt med artikel 14.2 c i mervärdesskattedirektivet i vilken uttrycket inte förekommer beträffande mellanmanssituationer som utgör kommissionshandel med varor. Uttrycket ”i eget namn” återfinns i stället i artikel 28 i mervärdesskattedirektivet beträffande mellanmanssituationer avseende tillhandahållande av tjänster, och det har också behållits i ML 5 kap. 27 §. Därmed föreligger numera en korrekt implementering i den svenska mervärdesskattelagstiftningen av direktivbestämmelserna avseende mellanmanssituationer rörande kommissionshandel med varor respektive tillhandahållande av tjänster.¹⁹ Utifrån SKV:s ställningstagande av 2020-09-25, med tillägget av 2023-05-31 inför införandet av ML, är det oklart om SKV också anser detta efter det att ML ersatte GML.²⁰

¹⁷ Jämför Forssén 2024b.

¹⁸ Jämför Forssén 2024b, s. 295 och 296.

¹⁹ Jämför Forssén 2024b, s. 296.

²⁰ Jämför Forssén 2024b, avsnitten 2, 3 och 9.

Jag konkluderade att det får anses klarlagt genom momsreformen 2023 att det inte längre finns en sådan särskild *momskommissionsregel* som SKV har hävdad, om en dylik över huvud taget kan anses ha förekommit i svensk mervärdesskatterätt. Genom införandet av ML 5 kap. 3 § andra stycket 3 har gällande rätt ändrats i förevarande hänseende. Någon gummiregel som skulle medföra att en vanlig agent kan anses som skattskyldig (numera betalningsskyldig) för hela försäljningspriset på en vara eller en tjänst till kund i stället för enbart avseende provisionen som vederbörande uppbär från huvudmannen finns inte längre. SKV ansåg att så var fallet, bara för att agenten (mellanmannen) uppbär likviden från kunden och det inte gick att identifiera huvudmannen i fakturan som agenten utfärdade till kunden. Numera krävs det enligt min uppfattning att ett civilrättsligt kommissionsavtal föreligger för att en mellanman ska jämföras momsmässigt med en egenförsäljare.²¹

Ändringen genom ML 5 kap. 3 § andra stycket 3 av vad som anses som kommission i momshänseende visar i sig att SKV:s uppfattning om omfattningen av GML 6 kap. 7 § och av föregångaren i 1968 års mervärdesskattelag uppenbart stred mot lag. SKV:s uppfattning och den faktiska rättstillämpningen baserades sålunda enbart på förarbetena. SKV har, till stöd för sin ståndpunkt att begreppet kommissionär utvidgas enligt *momskommissionsregeln* till att omfatta även *jämförliga ombud*, anfört att det i förarbetena till 1968 års mervärdesskattelag angavs att uttrycket ”i eget namn” skulle avse ”kommissionärer och jämförliga ombud”.²² SKV:s ståndpunkt baserades därmed inte på mervärdesskattelagen och den materiella beskattningsregeln stred således mot den grundlagsfästa legalitetsprincipen för beskattningsåtgärder.²³

Mot bakgrund av risken för att andra förvaltningsmyndigheter, såsom Ekobrottsmyndigheten (EBM), respektive första och andra instans hos de allmänna förvaltningsdomstolarna och de allmänna domstolarna tillämpar en faktisk gällande rätt baserad på SKV:s inställning i frågan om existensen av en särskild *momskommissionsregel*, och inte på en analys av den materiella beskattningsregeln i sig, bidrar SKV till en fortsatt rättsosäkerhet, genom att SKV i sitt tillägg 2023-05-31 till ställningstagandet

²¹ Jämför Forssén 2024b, avsnitten 2, 3, 7 och 9.

²² Jämför prop. 1968:100 (Kungl. Maj:t:s proposition till riksdagen med förslag till förordning om mervärdesskatt, m.m.), s. 121. Jämför även Forssén 2024b, avsnitten 2 och 9 samt Björn Forssén, 'Momskaruseller' och ändringen av den särskilda förmedlingsregeln genom nya mervärdesskattelagen, Dagens Juridik 2024-05-16 (Forssén 2024c). Forssén 2024c är tillgänglig på Dagens Juridiks hemsida, www.dagensjuridik.se, och på www.forssen.com.

²³ Jämför principen ingen skatt utan lag (*nullum tributumj sine lege*), vilken kommer till uttryck genom legalitetsprincipen för beskattningsåtgärder enligt 8 kap. 2 § första stycket 2 regeringsformen (1974:152, här förkortad RF). Jämför även Forssén 2024b, avsnitten 2 och 9.

av 2020-09-25 blott yttrar att ML inte medför att SKV:s rättsliga bedömning ändras.²⁴ För framför allt en agent är den rådande situationen inte förutsebar, när denne inte kan förlita sig på lagens bokstav och avfattningen av direktivbestämmelserna i fråga. Med sitt tillägg till ifrågavarande ställningstagande får nämligen SKV uppfattas fortsatt anse att exempelvis en vanlig agent kan omfattas av en särskild *momskommissionsregel*. Den ska enligt SKV anses utgöra en specialregel – en gummiregel – som gör agenten jämförbar i momshänseende med en egenförsäljare, genom att kommission i momshänseende ska anses kunna utvidgas utöver fall av kommission i en civilrättslig mening. Jag upprepar från Forssén 2024b att den fråga som ställer sig är huruvida SKV vid framläggandet av sitt tillägg beaktat att lagstiftaren i lagrådsremissen den 17 februari 2022 frångick uppfattningen i SOU 2020:31 (En ny mervärdesskattelag) att GML 6 kap. 7 § skulle få en direkt motsvarighet i ML.²⁵ Enligt min uppfattning talar den omständigheten att så inte blev fallet i sig för att ML har inneburit en förändring av gällande rätt, så att någon sådan särskild *momskommissionsregel* som SKV har anfört inte längre existerar i svensk mervärdesskatterätt (om den över huvud taget har existerat enligt gällande rätt i egentlig mening). Den beskrivna bristen på förutsebarhet som SKV:s ställningstagande av 2020-09-25, med nämnda tillägg 2023-05-21, innebär medför sålunda en stor rättsosäkerhet för den enskilde i momshänseende, och det kan leda till mycket svåra konsekvenser i form av höjd mervärdesbeskattning med åtföljande skatteprocesser och straffrättsliga processer.

2.2 SKV:s ställningstaganden har bidragit till rättsosäkerhet beträffande momsfrågan för bemanning inom vård och omsorg

2.2.1 SKV har bidragit till rättsosäkerheten med sin historia av oklara ställningstaganden

Beträffande frågan om moms och bemanning inom områdena vård och omsorg föreligger i praktiken en rättsosäkerhet som har sin grund i att SKV har en historia av att i sina ställningstaganden bortse från att EU-domstolen har poängterat betydelsen av att bestämma vem som är skattesubjekt, innan frågan om skatteobjektet behandlas.²⁶ Jag återknyter, som också nämnts, till min bedömning i Forssén 2019a av frågeställningen med hänsyn till finska högsta förvaltningsdomstolens rättspraxis och finska Skatteförvaltningens detaljerade anvisningar.

²⁴ Se SKV:s ställningstagande av 2020-09-25, Förmedling av tjänster i eget eller i annans namn, mervärdesskatt, dnr 8-314934, avsnitt 3.2. Se <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/384806.html?date=2020-09-25> (besökt 2025-07-14). Jämför även Forssén 2024b, s. 300.

²⁵ Jämför Forssén 2024b, s. 301.

²⁶ Jämför EU-domstolens förhandsavgörande den 12 mars 2015 i EU-målet ”go fair” Zeitarbeit.

SKV har bidragit till oklarheterna för tillämparna genom att i sina ställningstaganden inte beakta EU-rätten på momsområdet. Inte ens när EU-domstolen genom sitt förhandsavgörande ”go fair” Zeitarbeit klargjorde att såväl skatteobjektet som skatteobjektet måste bedömas för att avgöra om uthyrning av arbetskraft (bemanning) inom vård eller omsorg ska mervärdesskattebeläggas beaktade SKV detta i sina ställningstaganden av 2015-12-10 och 2016-03-31 i frågan.²⁷ Ställningstagandena har därmed inte varit förenliga med gällande rätt i egentlig mening, eftersom EU-domstolen är högsta uttolkare av EU-rätten. I stället har en faktisk gällande rätt mer eller mindre etablerats på marknaden, som har lett till att större aktörer dominerar den på ifrågavarande områden. De mindre har inte annat att göra än att följa med för att inte riskera att konkurreras ut, när sjukhus och andra inrättningar på de båda områdena väljer den som inte tar ut moms på bemanningstjänsterna. Detta strider mot EU-rätten, eftersom mervärdesskattedirektivet ska, med avseende på det resultat som ska uppnås med direktivet, vara bindande för Sverige som medlemsstat i EU²⁸ och direktivbestämmelserna sålunda till sitt innehåll implementeras i den nationella svenska mervärdesskattelagstiftningen. Det är också fastlagt genom harmoniseringskravet i FEUF artikel 113 att en dylik snedvridning av konkurrensen inte ska uppkomma på den inre marknaden såtillvida att konsumenterna väljer leverantör av varor eller tillhandahållare av tjänster på grund av olikheter i de nationella reglerna på den indirekta beskattningens område (det vill säga beträffande moms, punktskatter och tull).

I Forssén 2017 och Forssén 2019a har jag berört EU-målet ”go fair” Zeitarbeit, och anfört att EU-domstolen genom framför allt punkterna 23–25 i sin dom poängterar att en bedömning huruvida ett företag inom områdena vård och omsorg ska ta ut moms på sina tjänster ska ske i två steg. Det vill säga såväl subjektfrågan angående huruvida personen i fråga utgör en beskattningsbar person som frågan om skatteobjektet undantas från mervärdesskatteplikt måste beaktas därvidlag. Det räcker inte med att konstatera att den uthyrda arbetskraften är legitimerad inom området i fråga eller kan uppvisa något annat uppfyllt behörighetskrav, utan det är företaget, den beskattningsbara personen själv, som måste ta ett vård- eller omsorgsansvar gentemot patient och brukare. I annat fall tillämpas inte undantag från mervärdesbeskattning, och företagets tillhandahållande av arbetskraft utgör en bemanningstjänst som ska debiteras med moms i faktura till sjukhuset eller inrättningen som hyr in exempelvis en läkare, sjuksköterska, psykolog eller socionom från företaget.

²⁷ Se SKV:s ställningstaganden av 2015-12-10, Uthyrning av personal till erkänd aktör av social karaktär, mervärdesskatt (dnr 131 656823-15/111) och av 2016-03-31, Uthyrning av personal till erkänd aktör av social karaktär, mervärdesskatt (dnr 131 156230-16/111).

²⁸ Det följer av FEUF artikel 288 tredje stycket (huvudsatsen).

HFD ansåg i ett förhandsbesked den 7 juni 2018 (mål nr 7270-17) att ett bemanningsföretags uthyrning av vårdpersonal inte är undantagen från mervärdesskatteplikt. På samma sätt som jag anförde redan i Forssén 2017 gjorde HFD sin bedömning utifrån EU-målet ”go fair” Zeitarbeit och framhöll att de uthyrda personerna inte själva bedrev en ekonomisk verksamhet, utan var anställda. De relevanta tjänsterna som företaget hos vilket de var anställda tillhandahöll var de tjänster som företaget tillhandahöll vårdinrättningen, det vill säga uthyrning av personal. För bedömningen saknade det betydelse att den uthyrda personalen var vårdpersonal och att inrättningen som hyrde in personalen var en erkänd vårdinrättning enligt undantagsbestämmelsen i artikel 132.1 i direktivet. Bemanningsföretaget skulle debitera moms på uthyrningen av personal till vårdinrättningen.²⁹

Det är först efter HFD:s förhandsbesked 2018 som SKV har ändrat inställning. Med hänvisning till EU-målet ”go fair” Zeitarbeit och HFD 2018 ref. 41 ändrade SKV inställning enligt sina båda nämnda ställningstaganden av 2018-10-25. Dessa innebär att bland annat ställningstagandet 2016-03-31 upphörde den 1 juli 2019.³⁰ SKV:s båda ställningstaganden år 2018 är förenliga med målet ”go fair” Zeitarbeit, eftersom SKV numera beaktar att bedömningen av undantaget från skatteplikt ska avse den beskattningsbara personen – bemanningsföretaget – och inte personalen i företaget. Det räcker, som nämnts, inte med att bemanningsföretaget hyr ut exempelvis en anställd legitimerad läkare eller sjuksköterska för att undantag från skatteplikt ska gälla såsom för en sjukvårdstjänst, utan för undantag från mervärdesskatteplikt krävs att bemanningsföretaget också tar ett vårdansvar. SKV:s oklarheter beträffande EU-domstolens uppfattning har dock enligt min uppfattning lett till existensen av en faktisk gällande rätt i Sverige.

2.2.2 Moms och bemanning inom vård och omsorg – jämförelse med Finland och Danmark

Enligt min erfarenhet förekommer uppfattningar hos praktiker om att SKV:s tidigare generösare inställning angående tillämpningen av undantag från mervärdesskatteplikt avseende bemanning inom vård och omsorg skulle ha stöd i finsk mervärdesskatterätt. Därför berörde jag i Forssén 2019a huruvida en olikartad behandling föreligger i förevarande fråga mellan Sverige och Finland. Jag gick igenom huruvida finska Skatteförvaltningen kan anses tillämpa undantagen från mervärdesskatteplikt enligt mervärdesskattelagen 30.12.1993/1501 (FML) på ett motsatt sätt jäm-

²⁹ Jämför Forssén 2019a, s. 242 och 243.

³⁰ SKV:s ställningstagande 2018-10-25, Social omsorg, mervärdesskatt (dnr 202 398382-18/111) ersatte den 1 juli 2019 inte bara ställningstagandet av 2016-03-31, utan även SKV:s ställningstagande 2013-07-05, Social omsorg, mervärdesskatt (dnr 131 340930-13/111).

fört med i Sverige beträffande bemanningsföretagen och förhållandet till EU-målet ”go fair” Zeitarbeit.

Jag bedömde frågeställningen utifrån finska högsta förvaltningsdomstolens rättspraxis och finska Skatteförvaltningens detaljerade anvisningar i nämnda hänseenden. I Skatteförvaltningens detaljerade anvisningar kunde jag skönja en diskrepans i förevarande hänseende mellan Finland och Sverige. Den finska högsta förvaltningsdomstolen för inte samma resonemang som EU-domstolen i målet ”go fair” Zeitarbeit, när det gäller vad skattesubjektet (bemanningsföretaget) gör innan objektsfrågan behandlas, utan domstolen hänvisar i HFD 2016:101 bara till EU-målet och anför att uthyrning av arbetskraft för socialvårdstjänster inte omfattas av undantaget från skatteplikt för socialvårdstjänster.³¹ Skatteförvaltningen följer i sina detaljerade anvisningar högsta förvaltningsdomstolens bedömning att uthyrning av arbetskraft inom socialvårdsområdet inte omfattas av undantag, men berör inte frågeställningen för personaluthyrning inom hälso- och sjukvård. Jag anser att Skatteförvaltningen därmed – till skillnad från vad SKV anför i ställningstagandena av 2018-10-25 på båda områdena i fråga – inte följer EU-domstolens rättspraxis fullt ut, då EU-domstolens bedömning av frågan om moms på bemanning har bäring på båda områdena i fråga – dvs. vård och omsorg – enligt punkterna 23–25 i ”go fair” Zeitarbeit.³² Skatteförvaltningens detaljerade anvisningar av 2019-04-01 för överlåtelse av arbetskraft inom hälso- och sjukvården har inte förändrats i de nya detaljerade anvisningarna av 2025-02-04, utan Skatteförvaltningen hänvisar alltjämt till finska högsta förvaltningsdomstolens avgöranden HFD 2013:39 och HFD 2017:192. Skatteförvaltningen underlåter med andra ord att beröra att EU-domstolen i målet ”go fair” Zeitarbeit poängterar betydelsen av att bestämma vem som är skattesubjekt innan frågan om skatteobjektet behandlas.³³

Den olikartade behandlingen i fråga kan ha haft sin förklaring i en strukturell skillnad mellan GML och FML, såtillvida att GML stipulerade undantagen från mervärdesskatteplikt avseende sjukvård och social omsorg i en gemensam bestämmelse (3 kap. 4 §), medan bestämmelserna om momsfriheten för hälso- och sjukvård och

³¹ Jämför finska högsta förvaltningsdomstolens beslut 28.6.2016/2827; HFD 2016:101. Jämför även Forsén 2019a, s. 246.

³² Jämför Skatteförvaltningens detaljerade anvisningar av 2019-04-01, Momsbeskattnings av hälso- och sjukvården, dnr A97/200/2018 resp. av 2019-04-02, Momsbeskattnings av socialvårdstjänster, dnr VH/352/00.01.00/2019. Se https://www.vero.fi/sv/Detaljerade_skatteanvisningar/anvisningar/48270/momsbeskattning-av-halso--och-sjukvarden/ resp. https://www.vero.fi/sv/Detaljerade_skatteanvisningar/anvisningar/48131/momsbeskattning_av_socialvardstjanster/. I förstnämnda detaljerade anvisningar hänvisar Skatteförvaltningen i avsnitten 2.2 resp. 3.3 till finska högsta förvaltningsdomstolens avgöranden HFD 2017:192 resp. HFD 2013:39. Jämför även Forssén 2019a, s. 244, 246, 249 och 250.

³³ Jämför Skatteförvaltningens detaljerade anvisningar av 2025-02-04, dnr VH/8016/00.01.00/2024, avsnitt 3.3 med hänvisning till avsnitt 2.2. Se https://www.vero.fi/sv/Detaljerade_skatteanvisningar/anvisningar/48270/mervardesbeskattning-av-halso-och-sjukvard/.

socialvård angavs i separata bestämmelser i FML 34 § (hälso- och sjukvård) respektive 37 § (socialvård). Därmed låg FML i detta hänseende närmare mervärdesskattedirektivet, där skatteobjektsfrågan också regleras i separata bestämmelser.³⁴ Numera har dock den svenska mervärdesskattelagstiftningen samma struktur som mervärdesskattedirektivet och FML, i och med att ML har ersatt GML och undantag från skatteplikt för sjukvård respektive social omsorg behandlas i olika regler.³⁵ Mot bakgrund av historien av oklara ställningstaganden i frågan om moms och bemanning på ifrågavarande områden borde SKV ha gjort mer i samband med momsreformen 2023 än att i tillägg 2023-05-31 till ställningstagandet om social omsorg av 2021-06-17 (som ersatte ställningstagande av 2018-10-25 i samma fråga) bara i korthet notera att ställningstagandet ska finnas kvar, eftersom SKV ansåg att dess rättsliga bedömning inte påverkades av att ML ersatte GML. Av samma anledning anser jag att SKV borde ha gjort en djupare analys än att bara i ett tillägg 2023-06-01 ange, med samma korta motivering, att ställningstagandet av 2018-10-25 angående uthyrning av vårdpersonal ska finnas kvar även efter införandet av ML. Sålunda anser jag att såvida det numera föreligger uppfattningar bland praktiker som avviker från EU-domstolens rättspraxis enligt målet ”go fair” Zeitarbeit, som kan bilda en devierande faktisk gällande rätt, beror det på en kvardröjande influens också efter införandet av ML av SKV:s historia av att genom sina ställningstaganden från tiden före HFD:s förhandsbesked HFD 2018 ref. 41, det vill säga från tiden innan SKV bytte ståndpunkt i ställningstagandena av 2018-10-25, skapade ett utrymme för stora aktörer på områdena i fråga att hävda en linje i Sverige som exempelvis inte förfäktades av samma aktörer i deras verksamheter i EU-medlemsstaten Danmark.

I sistnämnda hänseende är min erfarenhet att större aktörer inom bemanningsbranschen på områdena vård och omsorg har haft tämligen bestämda uppfattningar om att sådan personaluthyrning skulle vara momsfri. Det som har varit särskilt intressant därvidlag är att sådana aktörer har godtagit motsatta bedömningar i andra medlemsstater såsom Danmark, trots att de har hävdats ståndpunkten att det just i Sverige skulle vara momsfritt med personaluthyrning inom vård eller omsorg. Eftersom det enligt min uppfattning under åren efter SKV:s ändrade ståndpunkt i ställningstagandena av 2018-10-25 bland praktiker har förekommit uppfattningen att den tidigare generösare tillämpningen alltså skulle gälla, nu med stöd av finsk mervärdesskatterätt, är det angeläget att finska Skatteförvaltningen anpassar sina detaljerade anvisningar fullt ut till EU-domstolens uppfattning i målet ”go fair” Zeitarbeit så att Skatteförvaltningen också i detaljerade anvisningar beträffande personaluthyrning inom hälso- och sjukvård klargör att EU-domstolens rättspraxis gäller. Skatteförvaltningen har ersatt sina detaljerade

³⁴ Jämför beträffande undantag för vård resp. omsorg: artiklarna 132.1 b och c resp. 132.1 g och h. Jämför även Forssén 2019a, s. 249.

³⁵ I ML avser 10 kap. 6–13 § sjukvård (och tandvård), medan 10 kap. 14 § avser social omsorg.

anvisningar av 2019-04-02, 2023-01-02 och återigen 2024-01-02, och upprepar däri att överlåtelse av arbetskraft inom socialvården inte är momsfri.³⁶ Emellertid underlåter Skatteförvaltningen, som nämnts, även i de detaljerade anvisningar av 2025-02-04 som har ersatt de detaljerade anvisningarna av 2019-04-01 beträffande överlåtelse av arbetskraft inom hälso- och sjukvården, att beröra EU-domstolens poängterande i målet ”go fair” Zeitarbeit om betydelsen av att bestämma vem som är skattesubjekt innan frågan om skatteobjektet behandlas. För övrigt får också nämnas Centralskattenämndens förhandsavgörande givet 2021-12-14 (CSN:2021/46) där nämnden hänvisade till EU-domstolens resonemang i målet ”go fair” Zeitarbeit och bedömde att tillhandahållande av yrkeskunnig socialvårdspersonal mellan bolag i en koncern inte utgjorde socialvård enligt FML 37 och 38 §, när köpande bolag producerade socialvårdstjänsterna. Högsta förvaltningsdomstolen ändrade inte nämndens förhandsavgörande.³⁷

Mitt förslag till Skatteförvaltningen syftar till att åstadkomma en neutral tillämpning av momsfrågan mellan större och mindre bemanningsföretag i Sverige. Med andra ord gäller det att hindra att stora dominerande aktörer på områdena vård och omsorg i Sverige ges något komparativt stöd för att driva sin linje om fortsatt momsfrihet, varvid de mindre företagen med mindre processuella muskler tvingas följa de stora aktörerna för att inte utkonkurreras. De mindre företagen inom områdena vård och omsorg försätts därigenom i en mycket vanskelig situation när det gäller rättssäkerheten i tillämpningen av reglerna på områdena i fråga, när det gäller bemanning. Dessutom motverkar situationen grundtanken med en konkurrens- och konsumtionsneutral moms i enlighet med FEUF artikel 113 på den inre marknaden för såväl småföretagen som för konsumenterna av vård och omsorg, om konsumenterna på dessa områden i praktiken har att välja tillhandahållare av tjänsterna beroende på olikheter i tillämpningen av momsreglerna hos företag som ingår i transaktionskedjor fram till konsument på områdena i fråga.

³⁶ Jämför Skatteförvaltningens detaljerade anvisningar 2019-04-02, Momsbeskattning av socialvårdstjänster, avsnitt 9.2 (Uthyrning av arbetskraft för socialvårdstjänster); 2023-01-02, dnr VH/5237/00.01.00/2022, avsnitt 9.1 (Överlåtelse av arbetskraft för socialvårdstjänster); och 2024-01-02, dnr VH/5932/00.01.00/2023, avsnitt 9.1 (Överlåtelse av arbetskraft för socialvårdstjänster). Ang. anvisningarna 2023 och 2024, se: <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48131/sosiaalihuoltopalvelujen-arvonlis%C3%A4verotus2>; och https://www.vero.fi/sv/Detaljerade_skatteanvisningar/anvisningar/48131/momsbeskattning-av-socialvardstjanster2/.

³⁷ Se HFD H3580 9.12.2022 (https://www.vero.fi/sv/Detaljerade_skatteanvisningar/centralskattenamndens-forhandsavgoranden/106729/csn0462021/).

3 Parallell rättsbildning i Sverige i de båda huvudfallen – konsekvenser

3.1 De båda huvudfallen i denna artikel i förhållande till SOU 2023:49 och SOU 2024:31

En önskad parallell rättsbildning i Sverige jämfört med EU-rätten på momsområdet i de båda beskrivna fallen angående mellanmän respektive bemanning inom vård och omsorg till följd av SKV:s bristande analys av skattesubjektsfrågan i ställningstagandena efter införandet av ML leder till rättsosäkerhet för den enskilde, eftersom förutsebarheten i beskattningsbeslut går förlorad genom utvecklingen av en faktisk gällande rätt därvidlag. Konsekvenserna för den enskilde, det vill säga skattesubjektet i egenskap av en företagare, blir mycket ingripande och kännbara genom sådana beslut från SKV:s sida. Innan jag går vidare med en genomgång av konsekvenserna, sätter jag i detta avsnitt de båda huvudfallen om utvecklingen av en önskad faktisk gällande rätt i strid mot EU-rätten på området i förhållande till utredningen *Åtgärder mot mervärdesskattebedrägerier*.³⁸

För några år sedan började jag att skriva på vad som visade sig bli en serie artiklar vilka berör frågor som har att göra med mervärdesskattebedrägerier av så kallad karuselltyp (karusellhandel). Det ämnet togs också upp i SOU 2023:49 och SOU 2024:32. De längre av artiklarna i min serie under tidsperioden 2021–2025 är publicerade i JFT och Tidningen Balans samt i ett fall i Svensk Skattetidning.³⁹ SOU 2023:49 respektive SOU 2024:32 har jag kommenterat i Tidningen Balans (fördjupning) 2024-05-06 respektive 2025-05-15.⁴⁰ Forssén 2024b publicerades 2024-11-01 och under juni 2024 hade Sveriges advokatsamfund utsett mig till författare i en arbetsgrupp för att utarbeta ett utkast till remissvar till Finansdepartementet över SOU 2024:32. Förslaget antogs och Sveriges advokatsamfund ingav 2024-11-15 yttrandet över SOU 2024:32 till Finansdepartementet.⁴¹

I Forssén 2024b och i Advokatsamfundets yttrande över SOU 2024:32 berörs uppfattningen som generaladvokaten i ett mål i EU-domstolen anför i sitt förslag till avgörande, när det gäller fall av så kallad *missing trader* (försvunnen näringsidkare)

³⁸ Utredningen har till Regeringen lämnat delbetänkandet *Skyddet för EU:s finansiella intressen. Ändringar och kompletteringar i svensk rätt* (SOU 2023:49) samt slutbetänkandet *Åtgärder mot mervärdesskattebedrägerier* (SOU 2024:32). Utredningen skulle leda till lagstiftning den 1 juli 2025, men så har inte skett.

³⁹ För intresserade forskare eller till idéer för uppsatsskrivning hänvisar jag till <https://www.forssen.com/forskning/f13/>, där det framgår vilka av mina artiklar som bildar serien.

⁴⁰ Jämför Björn Forssén, Aktuell utredning löser inte problemet med momsbedrägerier, publicerad på www.tidningenbalans.se/Fördjupning 2024-05-06, Forssén 2024d, resp. Björn Forssén, Frågor med anledning av slutbetänkandet Åtgärder mot mervärdesskattebedrägerier, publicerad på www.tidningenbalans.se/Fördjupning 2025-05-15, Forssén 2025. Forssén 2024d och Forssén 2025 finns även på www.forssen.com.

⁴¹ Sveriges advokatsamfunds remissvar av 2024-11-15 till Finansdepartementet över SOU 2024:32 återfinns på dess hemsida (<https://www.advokatsamfundet.se/>) med dnr R-2024/1201.

avseende karusellhandel.⁴² I sitt förslag till avgörande till domstolen i förenade målen C-131/13, C-163/13 och C-164/13 nämnde generaladvokaten bland annat att *missing trader* är ett fall av karusellhandel där bedrägeriet helt enkelt består av att en näringsidkare försvinner. Mottagaren av en faktura gör avdrag för debiterad ingående skatt, men säljaren redovisar inte någon utgående skatt eller så sker det till ett lågt belopp och exempelvis varan i fråga sätts åter i omlopp.⁴³ Generaladvokaten anförde att flera olika varutyper kan användas vid momsbedrägerier genom sådan karusellhandel. Bedragarna föredrar enligt generaladvokaten ofta varor som ”datorer eller mobiltelefoner”,⁴⁴ eftersom de har ett högt värde per enhet och är lätta att transportera. Generaladvokaten anförde vidare att det inte är fråga om normala leveranskedjor, utan om verksamheter organiserade uteslutande för att ett skattebedrägeri ska kunna genomföras, men att det också förekommer att vanliga företag utnyttjas, med eller utan deras vetskap, och att vissa näringsidkare till och med kan vara ovetande om att de deltar i ett bedrägeri och handla i god tro. Det är enligt generaladvokaten ”endast den försvunna näringsidkaren som, genom att inte betala den skatt han eller hon är skyldig, begår ett bedrägeri i egentlig mening”. Generaladvokaten medgav att mervärdesskattesystemet är tämligen komplext, men att en fullständig skatteneutralitet utgör fördelen med systemet, medan ”medaljens baksida är att systemets komplexitet gör det lättare att utnyttja dess mekanismer i bedrägligt syfte”.⁴⁵

Beträffande det första huvudfallet, det vill säga frågan om den särskilda *momskommissionsregeln*, berör jag i fortsättningen konsekvenserna av en faktisk gällande rätt som inte är förenlig med EU-rätten på området dels för staten och dels för den enskilde. Innan jag påbörjade artikelserien om karusellhandel, hade jag redan 2001-11-14 hållit ett föredrag i ämnet på Svensk Juriststämma.⁴⁶ Där berörde jag bland annat den särskilda *momskommissionsregeln*, det vill säga GML 6 kap. 7 §.⁴⁷ För den enskilde, det vill säga skattesubjektet, är frågan om ond tro eller god tro central i de utredningar och mål som bedrivs av SKV och EBM på temat karusellhandel. Frågan om en fortsatt faktisk gällande rätt som innebär att den särskilda *momskommissionsregeln*

⁴² Se EU-domstolens förenade mål C-131/13, C-163/13 och C-164/13 (Schoenimport ”Italmoda” Mariano Previti, ECLI:EU:C:2014:2455) och generaladvokatens förslag till avgörande (ECLI:EU:C:2014:2217).

⁴³ Se punkterna 32–34 i generaladvokatens förslag till avgörande till EU-domstolen i förenade målen C-131/13, C-163/13 och C-164/13. Jämför även Forssén 2024b, s. 313.

⁴⁴ Jämför i den engelska språkversionen *computer components or mobile phones*.

⁴⁵ Se punkterna 31–37 i generaladvokatens förslag till avgörande till EU-domstolen i förenade målen C-131/13, C-163/13 och C-164/13. Jämför även Forssén 2024b, s. 313 och 314.

⁴⁶ Björn Forssén, Föredrag på Svensk Juriststämma 2001-11-14 (Stockholmsmässan i Älvsjö), Moms och omsättningsbegreppet. Karusellen hos skatte- och ekobrottsmyndigheten (SKM och EBM). Arrangör VJS. Föreläsningspromemorian finns tillgänglig på <https://www.forssen.com/forskning/f13/>. (Forssén 2001).

⁴⁷ Jämför Forssén 2001, s. 7. Jämför även Forssén 2024b, s. 313.

alltjämt ska kunna utvidga begreppet skattskyldighet (numera betalningsskyldighet) till att gälla även mellanmanssituationer som inte utgör kommission i civilrättslig mening är enligt min mening avgörande beträffande rättssäkerheten för bland annat vanliga agenter, eftersom en tillämpning av en sådan specialregel normalt sett innebär en oförutsedd höjning av beskattningsunderlaget.

Beträffande det andra huvudfallet i denna artikel, det vill säga frågan om moms och bemanning inom områdena vård och omsorg, tar jag upp att SKV kan fatta ett oförutsett beslut mot en fastighetsägare om avregistrering från frivillig beskattning som en konsekvens av att SKV tillämpar undantag från mervärdesbeskattning avseende en lokalhyresgäst, när denne tidigare hade bedömt sin verksamhet vara omfattad av de allmänna bestämmelserna om skatteplikt för varor och tjänster. SKV kan i detta fall ha grundat sin bedömning om att bemanningsföretagets verksamhet är momsfri utan en noggrann genomgång av vilken påverkan de stora aktörernas uppfattning om en fortsatt generös behandling av bemanningsföretagen inom områdena vård och omsorg kan ha därvidlag. Med andra ord skulle en faktisk gällande rätt råda i frågan om omfattningen av undantaget.

3.2 Problematiken med en faktisk gällande rätt avseende de båda huvudfallen är processuell

Att en sådan faktisk gällande rätt som jag anför utgör ett problem i Sverige alls existerar för exempelvis de båda huvudfallen som jag tar upp i denna artikel har till stor del sin förklaring i att akademikerna inte ger användbara influenser till lagstiftaren. I en serie artiklar under 2020–2023 publicerade i JFT och Tidningen Balans gick jag igenom samtliga avhandlingar i Sverige under 1994–2020 i ämnet indirekta skatter (dvs. i första hand moms, punktskatter och tull), där tolv av fjorton avsåg moms. En gemensam nämnare för min kritik av momsforskningen var just att forskarna förbigår skattesubjektsfrågan för att i stället direkt behandla objektsfrågan.⁴⁸ Förutom mina båda avhandlingar⁴⁹ finns det bara en svensk avhandling i mervärdesskatterätt som berör skattesubjektsfrågan. Det är ”Mervärdesbeskattning vid obestånd” av Jesper Öberg, men där behandlades EU-rätten sparsamt med motiveringen att ”EG:s regelverk endast ger ramarna och måste fyllas ut med nationella regler”, varvid han noterade att någon

⁴⁸ För intresserade forskare eller till idéer för uppsatsskrivning hänvisar jag till <https://www.forssen.com/forskning/f10/>, där det framgår vilka av mina artiklar under 2020–2023 som berör avhandlingarna i Sverige i ämnet indirekta skatter under tidsperioden 1994–2020.

⁴⁹ Jämför Björn Forssén, Skattskyldighet för mervärdesskatt – en analys av 4 kap. 1 § mervärdesskattelagen, Jure Förlag AB 2011 (Forssén 2011), licentiatavhandling, resp. Björn Forssén, Skatt- och betalningsskyldighet för moms i enkla bolag och partrederier, Örebro Studies in Law 4, Örebro universitet 2013 (Forssén 2013), doktorsavhandling. Forssén 2011 och Forssén 2013 är tillgängliga i databasen DiVA (www.diva-portal.org) och på www.forssen.com.

motsvarighet till de för undersökningen centrala konkursbestämmelserna i GML inte fanns i dåvarande mervärdesskattedirektiv.⁵⁰

I denna artikel lämnar jag frågan om forskningens påverkan av lagstiftarens arbete med mervärdesskattelagstiftningen i stort sett därhän. I stället fokuserar jag på de processuella frågorna i förevarande kontext. Därvidlag är min erfarenhet att existensen av en faktisk gällande rätt i förevarande hänseenden framför allt kommer till uttryck i själva tillämpningen av reglerna i de båda huvudfallen i denna artikel, det vill säga när de behandlas i beskattningsförfarandet hos SKV och i skatteprocessen som inleds i förvaltningsrätten. Avsaknaden av tolkningar som ger uttryck för en uppfattning om gällande rätt i egentlig mening öppnar för en tillämpning av en faktisk gällande rätt. Det medför en risk för att en parallell rättsbildning sker i Sverige som inte är förenlig med EU-rätten på området.

Jag återkommer i det följande till att det svenska systemet med prövningstillstånd i HFD har kritiserats av Danmark som en omständighet vilken kan leda till just en parallell rättsbildning jämfört med EU-rätten på momsområdet. Den situationen medför inte bara ett oväntat beslut av SKV om en momshöjning som kan komma att beslutas efter en skatterevision, och som leder till själva skattemålet om företaget överklagar beslutet till förvaltningsrätten. Därtill kommer vanligen också ärenden om betalningsanstånd, betalningssäkring, utmätning, bevissäkring och företrädaransvar (om momshöjningen avser exempelvis ett aktiebolag) samt brottmål om i första hand skattebrott mot fysiska personer som driver verksamhet under enskild firma eller som delägare i aktiebolag osv., varvid åklagare också kan yrka på näringsförbud och företagsbot. För båda huvudfallen i denna artikel är sålunda problematiken med existensen av en faktisk gällande rätt hos SKV och första och andra instans hos de allmänna domstolarna och de allmänna förvaltningsdomstolarna i första hand processuell.

Angående konsekvenserna för den enskilde av en parallell rättsbildning grundad på en faktisk gällande rätt i de båda huvudfallen begränsar jag mig till den processuella problematiken beträffande moms och skattetillägg samt straffrättsligt ansvar. Situationen blir särskilt komplex och problematisk processuellt sett när SKV kan anses utveckla en faktisk gällande rätt som inte är förenlig med EU-rätten på momsområdet beträffande en fortsatt tillämpning av den särskilda *momskommissionsregeln* också efter införandet av ML. Beträffande karusellhandel gör nämligen SKV i stort sett rutinmässigt anmälningar till EBM om misstanke om skattebrott mot företagare och, om det är fråga om juridiska personer såsom aktiebolag, mot deras delägare. Om förundersökningen inte läggs ned, beslutar en

⁵⁰ Jämför Jesper Öberg, Mervärdesbeskattning vid obestånd, Andra upplagan, Norstedts Juridik AB 2001 (Öberg 2001), s. 19. Avhandlingen är från 2000. Jag hänvisar till den utgivna boken: Öberg 2001. Jämför även Björn Forssén, Momsforskningen i Sverige – metodfrågor, JFT 6/2020, s. 716–757, 733 och 738 (Forssén 2020b). Forssén 2020b finns på www.forssen.com.

åklagare om åtal genom stämning av de misstänkta. Då inleds i tingsrätten ett mål om skattebrott angående momsbedrägeri av karuselltyp, varvid åtalsbeslutet normalt också omfattar bokföringsbrott. Ett sådant åtal förenas dessutom inte sällan av åtal om näringspenningtvätt, antingen samtidigt med att förundersökning om skattebrott inleds eller inför ett beslut om åtal.

3.3 Angående fall avseende tillämpning av den särskilda momskommissionsregeln

3.3.1 Likvidmässiga konsekvenser för staten och den enskilde av beslut som ger upphov till ökta moms

Det finns många olika varianter av fenomenet momsbedrägerier genom karusellhandel, men som en gemensam nämnare rör det sig om att oseriösa företag vidtar åtgärder med sina momsdeklarationer så att staten i slutändan förlorar pengar, när 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 mervärdesskatteprincipen i artikel 1.2 i mervärdesskattedirektivet bland annat innebär att moms 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”.⁵¹ Vidare anges att ”det gemensamma systemet för mervärdesskatt skall tillämpas till och med detaljhandelsledet”.⁵² Mervärdesskatteprincipen i artikel 1.2 innebär också att avdragsrätt för debiterad ingående moms i en mottagen faktura inträder för ett företag som är köpare av en vara eller tjänst när sådan avdragsgill moms blir utkrävbär som utgående moms hos säljande företag (reciprocitetsprincipen).⁵³ Om inte dessa omständigheter enligt artikel 1.2 uppfylls beträffande en skatt som benämns moms, är det inte moms i EU-rättens mening.⁵⁴

Ett ofta förekommande exempel på momsbedrägerier av så kallad karuselltyp är, som nämnts, fall av försvunnen näringsidkare (*missing trader*). Det innebär att det i en kedja av företag förekommer ett skenföretag, vilket i de utredningar som SKV – och EBM – utför kallas för *missing trader* (eller målvaktsbolag eller bulvanföretag). Det innebär att ett företag utfärdar en faktura med vad jag kallar för ökta moms.

⁵¹ Jämför artikel 1.2 första stycket i mervärdesskattedirektivet.

⁵² Jämför artikel 1.2 tredje stycket i mervärdesskattedirektivet.

⁵³ Reciprocitetsprincipen följer av artikel 1.2 andra stycket och artikel 167 i mervärdesskattedirektivet.

⁵⁴ Jämför Björn Forssén, Momsbedrägerier genom karusellhandel – erfarenheter i Sverige avseende mervärdesskatt, redovisning och straffrätt i förhållande till EU-rätten, JFT 4–6/2023, s. 344–378, 344, 345 och 346 (Forssén 2023a).

I en artikel har jag redogjort för konsekvenserna för såväl utfärdare som mottagare av skenfaktura med ett belopp som felaktigt betecknas som moms.⁵⁵ Implementeringen 2008 av artikel 203 i mervärdesskattedirektivet i GML (genom SFS 2007:1376) medför att bland annat att utfärdaren i fallet av felaktig debitering av moms har en särskild betalningsskyldighet för sådant belopp, det vill säga för en öakta moms, så länge en kreditnota på beloppet i fråga inte utfärdas. Om en kreditfaktura avseende den öakta momsen utfärdas, ska nämligen beloppet i fråga ändras.⁵⁶ Av förarbetena till reformen 2008 framgår att lagstiftaren ansåg att det följde redan av GML 8 kap. 2 § första stycket att en felaktig debiterad moms inte utgör ingående moms, eftersom beloppet som felaktigt betecknas som moms i mottagen skenfaktura inte utgjorde moms enligt GML, utan vad jag kallar öakta moms. Genom att betalningsskyldigheten för en sådan öakta moms reglerades i en separat paragraf, GML 1 kap. 2 e §, underströk lagstiftaren att åtgärden som innebär felaktig debitering av moms inte ska leda till annat än en särskild betalningsskyldighet för beloppet i fråga för företaget som har utfärdat fakturan.⁵⁷ Eftersom det inte är fråga om skattskyldighet (numera betalningsskyldighet) för en ”äkte moms” för utfärdaren, uppfylls inte reciprocitetsprincipen enligt artiklarna 1.2 och 167 i mervärdesskattedirektivet, varför mottagaren av fakturan inte får dra beloppet i fråga som en ingående moms.⁵⁸ Det får nämnas för sammanhanget att skentransaktioner utgjorde ett av flera exempel som lagstiftaren angav vid reformen 2008 på sådan felaktig debitering av moms i en faktura som nu avses.⁵⁹

Genom momsreformen 2023 anser jag, som nämnts, att det inte längre finns någon gummiregel som skulle medföra att exempelvis en vanlig agent kan anses som betalningsskyldig för moms på hela försäljningspriset för en vara eller en tjänst till kund, i stället för enbart på provisionen från huvudmannen. Numera krävs det, som också nämnts, att ett civilrättsligt kommissionsavtal föreligger för att en mellanman i egenskap av exempelvis en agent ska jämföras momsmässigt med en egenförsäljare. Jag återknyter här till Forssén 2024b och frågan där om karusellhandel och sammansatta transaktioner bestående av att en elektronisk produkt – exempelvis en dator eller en

⁵⁵ Jämför Björn Forssén, Skenfaktura med momsdebitering – konsekvenser för skatt och redovisning, Tidningen Balans fördjupning 2023, s. 1-9, publicerad på [www.tidningenbalans.se/Fördjupning 2023-06-13](http://www.tidningenbalans.se/Fördjupning_2023-06-13), Forssén 2023b. Forssén 2023b finns även på www.forssen.com.

⁵⁶ Jämför ML 7 kap. 50 § första stycket, som motsvarar tidigare GML 13 kap. 28 § första stycket. Jämför även Forssén 2025.

⁵⁷ Jämför prop. 2007/08:25 (Förlängd redovisningsperiod och vissa andra mervärdesskattefrågor), s. 90. GML 1 kap. 1 § tredje stycket och 2 e § motsvaras av ML 16 kap. 23 §. GML 8 kap. 2 § första stycket motsvaras av ML 13 kap. 4 § 1 och 2. Jämför även Forssén 2023b, s. 3.

⁵⁸ Jämför Forssén 2023b, s. 3.

⁵⁹ Jämför prop. 2007/08:25, s. 91, där skentransaktioner anges som det åttonde av exemplen i fråga.

mobiltelefon – utgör en vara och samtidigt en tjänst i form av en licens avseende operativsystemet för produkten.⁶⁰

Mjukvaran som finns i datorn eller mobiltelefonen utgörs av ett operativsystem. Det ägs inte av handlaren som säljer själva varan, utan av en annan aktör på marknaden för produkterna. Det är ofta ett stort internationellt företag som äger licensen till operativsystemet också efter det att konsumenten har köpt datorn eller mobiltelefonen från handlaren, det vill säga vanligtvis från en detaljist som driver en butik för elektroniska produkter. Försäljningen av en dator har således inte bara betydelse för omsättningen av själva varan. Varje dator omfattar en OEM-licens⁶¹ vars tillhandahållande normalt ska behandlas för sig i momshänseende – som ett tillhandahållande av tjänster – och detsamma gäller mobiltelefonerna.

SKV (och EBM) brukar enligt min erfarenhet inte beröra något annat beskattningsunderlag för moms än handlarens i sina utredningar angående mervärdesskattebedrägerier genom karusellhandel med elektroniska produkter såsom datorer och mobiltelefoner. Därmed behandlar inte SKV huruvida staten förlorar momsintäkter till följd av att moms inte redovisas av de stora internationella företag som äger mjukvaran i sådana produkter.

Sålunda borde SKV och EBM i sina utredningar av karusellhandel beakta också huruvida stora internationella aktörer korrekt redovisar moms på beskattningsunderlag som avser licenser för operativsystem i exempelvis datorer eller mobiltelefoner. Innan den frågan har undergått en empirisk undersökning, anser jag att det är poänglöst att hänföra statens förlust av momsintäkter i fall av misstänkt karusellhandel till grossister eller detaljister. Frågeställningen beträffande huruvida SKV (och EBM) beaktar att beskattningsunderlag avseende licenser på operativsystem bör bestämmas för de stora internationella aktörer som äger systemen är avgörande för att undvika en felaktig beskattning av grossister och detaljister som enbart säljer exempelvis mobiltelefonen till slutkunden (konsumenten). Angående problematiken kring fenomenet karusellhandel sätter jag fokus på att den särskilda *momskommissionsregeln*, har anförts av SKV (och EBM) för att motivera att framför allt mellanmän såsom grossister ska påföras moms på ett beskattningsunderlag som motsvarar hela det belopp som erhålls från nästa grossist i en transaktionskedja eller från detaljisten, om denne är nästa företag i kedjan.⁶² För att korrekt utreda en *missing trader* som misstänks för att ha gjort en skentransaktion i kedjan under förespeglning av att ha haft en roll som grossist därvidlag föreslår jag därför att SKV (och EBM) i sina utredningar om misstänkt karusellhandel delar upp exempelvis en dator eller

⁶⁰ Jämför Forssén 2024b, avsnitt 6.

⁶¹ OEM, *Original Equipment Manufacturer*.

⁶² Jag anförde detta redan i föredraget 2001 (jfr Forssén 2001).

en mobiltelefon i en vara respektive en tjänst. Försäljningen som grossisten gör bör inte utredas utifrån premissen att fråga är om en produkt som betraktas som enbart en vara, varvid frågan om beskattningsunderlag för moms avseende licensen till operativsystemet helt lämnas därhän av SKV (och EBM).

Genom SKV:s förhållningssätt till inslaget av stora internationella aktörer i utredningarna förlorar staten skatteintäkter, eftersom en mellanman som enbart har som intäkt en provision inte har tillräcklig ekonomi för att betala ett krav från SKV som om moms skulle ha redovisats på hela bruttobeloppet som erhålls från kunden. Staten kan således inte driva ett krav mot en mellanman som borde ha riktats mot ägarna av operativsystemen angående momsen på royalty för deras licenser på systemen. Situationen för mellanmannen är rättsosäker, om denne försätts i konkurs på grund av SKV:s krav och saknar medel för att driva en skatteprocess i frågan. Dessutom biträder enligt min erfarenhet inte konkursförvaltarna gäldenären med att sanktionera att denne utfärdar en kreditnota, så att åtminstone en felaktigt debiterad moms kan exkluderas från indrivning. Om en kreditfaktura avseende den oäkta momsen utfärdas skulle då, som nämnts, beloppet i fråga ändras.

3.3.2 Särskilt om straffansvar i samband med oäkta moms

3.3.2.1 Faktura med oäkta moms – betalningsskyldighet enda konsekvensen för utfärdaren

Av förarbetena till reformen 2008 framgår, som nämnts, att lagstiftaren ansåg att en felaktig debitering av moms inte ska leda till annat än en särskild betalningsskyldighet för beloppet i fråga för företaget som har utfärdat fakturan. Detta gäller om enbart utfärdarens ansvar avses, eftersom det inte finns något betalbrott för exempelvis redovisad men obetald moms. Det finns inte något betalbrott i sig beträffande skattekontosystemet, som infördes den 1 november 1997 genom skattebetalningslagen (1997:483).⁶³ Skattebrottet enligt skattebrottslagen (1971:69, här förkortad SBL) avser därmed felaktig eller utebliven redovisning av skatt, det vill säga det utgör ett redovisningsbrott. Eftersom något betalbrott inte finns i den svenska straffrättsliga lagstiftningen, 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 en äkta eller oäkta moms till staten.⁶⁴ Att betalningen har uteblivit är i sig inte tillräckligt för att straffansvar ska kunna anses föreligga, men situationen kan bli en

⁶³ Jämför prop. 1996/97:100 (Ett nytt system för skattebetalningar, m.m.) Del 1, s. 450. Jämför även Forssén 2023a, s. 361. Bland annat skattebetalningslagen ersattes den 1 januari 2012 av skatteförfarandelagen (2011:1244, här förkortad SFL).

⁶⁴ Jämför Forssén 2023a, s. 365.

annan beroende på vad exempelvis en mottagare av en faktura med en felaktig debitering av moms vidtar för åtgärd redovisningsmässigt med en sådan öakta moms.

Om mottagaren av fakturan kände till eller borde ha känt till att uppgiften om moms i mottagen faktura var felaktig, men ändå försöker utöva avdragsrätt genom att ta upp beloppet som utgör öakta moms i en mervärdesskattedeklaration till SKV som om det utgjorde ingående moms, är det enligt min uppfattning fråga om ett fall av förfarandemissbruk som kan föranleda straffrättsligt ansvar för både utfärdaren och mottagaren av fakturan.⁶⁵

I Forssén 2023a utvecklade jag särskilt frågan om utfärdande av en faktura med öakta moms kan föranleda straffrättsligt ansvar.⁶⁶ Här återknyter jag till följande från den genomgången. 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 – den öakta momsen – redovisas i en särskild skattedeklaration,⁶⁷ medan äkta moms ska deklarerars i en mervärdesskattedeklaration.⁶⁸ Att det som moms felaktigt betecknade beloppet utgör en öakta moms innebär inte att utfärdaren av fakturan har begått brott avseende *skatt*, det vill säga skattebrott enligt SBL 2 §. För det skulle krävas ett förtydligande i SBL att *skatt* även avser belopp som felaktigt betecknats som mervärdesskatt (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”. Enligt SFL 3 kap. 1 § första stycket första meningen är det dock enbart fråga om användningen av vissa termer och uttryck i själva SFL, varför ett belopp som utgör en öakta moms bör betraktas som *skatt* endast när det gäller förfarandet för dess redovisning, inte materiellt sett. Att bestämma vad som är *skatt* materiellt sett genom en förfarandemässig regel i SFL strider enligt min uppfattning mot legalitetsprincipen för beskattningsåtgärder i RF 8 kap. 2 § första stycket 2.⁶⁹

Sålunda anser jag att en fysisk person som bedriver verksamhet under enskild firma eller som är företrädare för ett aktiebolag, och som utfärdar en faktura med en öakta moms, inte bör kunna anses begå skattebrott enligt SBL 2 §, eftersom en oriktig uppgift avseende *skatt* som ska redovisas i en mervärdesskattedeklaration inte aktualiseras i ett sådant fall. Skattetillägg kan inte heller påföras en öakta moms, eftersom pålagan

⁶⁵ Jämför Forssén 2023a, s. 345.

⁶⁶ Jämför Forssén 2023a, s. 361–365 (avsnitt 5.4 ”Faktura med öakta moms och straffrättsligt ansvar”).

⁶⁷ Jämför SFL 26 kap. 7 §.

⁶⁸ Jämför SFL 26 kap. 21 §.

⁶⁹ Jämför Forssén 2023a, s. 361 och 362.

skattetillägg tas ut på *skatter* som omfattas av SFL.⁷⁰ Den enda konsekvensen för utfärdaren av en faktura med felaktig debitering av moms är således förfarandemässig, och avser skyldigheten att betala beloppet i fråga så länge en kreditnota inte utfärdas.⁷¹

3.3.2.2 Faktura med öakta moms – straffansvar för utfärdare och mottagare om avdrag yrkas

Däremot kan skattebrott enligt SBL 2 § aktualiseras för en företagare som har mottagit fakturan och försöker utöva avdragsrätt för den felaktigt debiterade momsen i en mervärdesskattedeklaration, eftersom det företaget saknar avdragsrätt såsom för ingående moms avseende beloppet i fråga. Då kan straffrättsligt ansvar aktualiseras även för den som har utfärdat fakturan med den öakta momsen. Detta följer av att denne enligt 23 kap. 4 § brottsbalken (1962:700, här förkortad BrB) kan straffas för medverkan till skattebrottet 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 samband med fall angående momsbedrägerier genom karusellhandel, där en *missing trader* förekommer i en kedja av företag. Om mottagaren av fakturan kände till eller borde ha känt till att uppgiften om moms i fakturan var felaktig, är det därmed ett fall av förfarandemissbruk som *kan* föranleda straffrättsligt ansvar för både utfärdaren och mottagaren av fakturan.⁷²

3.3.2.3 Faktura med öakta moms – förfarandemissbruk behöver inte i sig medföra straffansvar

Här bortser jag från frågor om bokföringsbrott som utfärdaren och mottagaren av fakturan med öakta moms kan ha begått enligt BrB 11 kap. 5 § första stycket på grund av att oriktig uppgift lämnas i bokföringen eller årsredovisningen. I stället återupprepar jag mitt anförande i en artikel från 2022, där jag kommenterade en dom i svenska högsta domstolen (HD), NJA 2018 s. 704.⁷³ 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. Detta mot bakgrund av att hovrättslagmannen, som var skiljaktig och ville fria den tilltalade, bland annat anförde att EU-domstolen i ett mål uttalade att ”det förhållandet att ett förfarandemissbruk konstateras inte behöver leda till en sanktionsåtgärd, vilket skulle kräva tydligt och otvetydigt lagstöd,

⁷⁰ Se SFL 49 kap. 2 §. Jämför även Forssén 2023a, s. 362.

⁷¹ Jämför Forssén 2023a, s. 362.

⁷² Jämför Forssén 2023a, s. 362.

⁷³ Jämför Björn Forssén, Momsbedrägerier av så kallad karuselltyp och NJA 2018 s. 704, Svensk Skattetidning 2/2022 s. 118–130, 125 (Forssén 2022). Jämför också Forssén 2023a, s. 344. Även Forssén 2022 finns på www.forssen.com.

men däremot återbetalningsskyldighet eftersom avdraget blivit omotiverat”.⁷⁴ Jag noterade även att hovrättslagmannen dessutom anförde att den straffrättsliga legalitetsprincipen enligt BrB 1 kap. 1 § fungerar som en rättssäkerhetsgaranti, genom att den ställer krav på lagstiftningen såtillvida att den enskilde ska kunna förutse när han eller hon kan bli föremål för straffrättsligt ingripande.⁷⁵

Stig von Bahr, före detta domare i HFD och EU-domstolen, skrev en artikel som ett komplement till Forssén 2022, och anförde bland annat att ”den som läser BF:s artikel kan få intryck av att både förfarandemissbruk och bedrägerier kan ge upphov till straffrättsliga sanktioner”.⁷⁶ Stig von Bahr fick möjlighet att i sitt manus beakta att jag i Forssén 2022 anför att det ”inte är givet att förfarandemissbruk i sig innebär att straffrättsligt ansvar föreligger”. Den nyansering som mitt uttryck ”i sig” innebär uppmärksammades dock inte i von Bahr 2022. Sålunda får läsaren intrycket av att Stig von Bahr går längre än jag, genom att han tämligen kategoriskt avfärdar min varning för förfarandemissbruk på temat straffrättsliga påföljder.

NJA 2018 s. 704 innebär enligt min mening, mot bakgrund av uttalandena från hovrättslagmannen i Svea hovrätt, att det inte är givet att förfarandemissbruk *i sig* medför att straffrättsligt ansvar föreligger, men så *kan* vara fallet. För mig är det därför inte särskilt långsökt att det kan förekomma olika straffrättsliga frågor i ett fall av förfarandemissbruk, såsom den nämnda situationen angående utövande av avdragsrätt för oäkta moms som felaktigt har debiterats i faktura eller framför allt misstanke om näringspenningtvätt. Jag återkommer i det följande till åtal där misstanke om momsbedrägeri av karuselltyp förenas med åtal för misstanke om näringspenningtvätt. Emellertid går jag dessförinnan, som nämnts, igenom det andra huvudfallet av faktisk gällande rätt i denna artikel, det vill säga frågan om en sådan kan anses existera angående moms och bemanning inom områdena vård och omsorg.

3.4 Angående fall avseende moms och bemanning inom områdena vård och omsorg

I förarbetena till den ovan nämnda reformen 2008 gav lagstiftaren en problembeskrivning till motivering av att en särskild betalningsskyldighet infördes för felaktig debitering av moms i en faktura genom implementering i GML av artikel 21.1 d i sjätte mervärdesskattedirektivet (77/388/EEG) – numera artikel 203 i mervärdesskattedirektivet. Motiveringen baserades på konsekvenserna för staten av HFD:s avgörande i målet RÅ 2005 ref. 81. Omständigheterna i målet var att ett aktiebolag hade felaktigt

⁷⁴ Jämför EU-målet C-255/02 Halifax m.fl. (ECLI:EU:C:2006:121), punkt 93. Jämför även Forssén 2023a, s. 362 och 363.

⁷⁵ Jämför Forssén 2023a, s. 362 och 363.

⁷⁶ Jämför Stig von Bahr, Mer om missbruk och momsbedrägeri, Svensk Skattetidning 6/2022, s. 498–504, 499 (von Bahr 2022). BF, Björn Forssén (min anm.). Jämför även Forssén 2023a, s. 364.

redovisat moms för lokalhyra, trots att någon skattskyldighet inte förelegat eftersom bolaget inte varit frivilligt registrerat till mervärdesskatt för uthyrning av lokaler. Bolaget hade debiterat moms för tid före beslut om frivillig registrering. SKV ansåg att en återbetalning av felaktigt debiterad moms förutsatte att bolaget utfärdade en kreditfaktura till hyresgästen. Emellertid konstaterade HFD att GML saknade reglering om förfarande vid felaktigt debiterad och inbetald skatt, och ansåg därför att momsen skulle betalas tillbaka till bolaget utan krav på utfärdande av kreditfaktura.⁷⁷

Sålunda implementerades nyss nämnda direktivbestämmelse i GML den 1 januari 2008 genom SFS 2007:1376. I förarbetena angav lagstiftaren att en felaktig debitering av moms i en faktura kan vara felaktig på olika grunder och gav åtta exempel, där det åttonde bestod av att en person begår skattebedrägeri genom att utställa fakturor med moms som inte motsvarar någon reell transaktion (skentransaktioner). Två av de andra exemplen på olika situationer av felaktigt debiterad moms som lagstiftaren angav gällde att en skattskyldig debiterar moms på en undantagen vara eller tjänst respektive att någon som inte är skattskyldig debiterar moms på en vara eller en tjänst. I sistnämnda hänseende kan det röra sig om en sådan situation som gällde i RÅ 2005 ref. 81, det vill säga att en fastighetsägare som inte momsregistrerats enligt reglerna om frivillig skattskyldighet (numera frivillig beskattning)⁷⁸ för uthyrning av lokaler ändå debiterar moms på hyran för en lokal.⁷⁹ Då gäller sedan 2008 att utfärdaren av hyresfakturan är betalningsskyldig för beloppet som felaktigt betecknats som moms, och det gäller så länge denne inte utfärdar en kreditfaktura.

Jag problematiserar frågeställningen ytterligare, och sätter in i sammanhanget existensen efter införandet av ML av en faktisk gällande rätt som innebär att SKV fortsatt tillämpar den tidigare generösare tillämpningen av undantag för bemanning inom områdena vård och omsorg. För en fastighetsägare som tillämpar frivillig beskattning för uthyrning av verksamhetslokaler får detta avsevärda negativa ekonomiska konsekvenser, om SKV därmed anser att en lokalhyresgäst ska anses ha en momsfri bemanningsverksamhet. Det leder i sin tur till att SKV beslutar att vägra fastighetsägaren avdrag för ingående moms på förvärv av varor och tjänster till lokalen, då SKV därmed anser att fastighetsägaren saknar avdragsrätt för ingående moms i den delen av uthyrningsverksamheten.

Eftersom frivillig beskattning kan tillämpas också för uthyrning i andra och tredje hand,⁸⁰ kan de beskrivna negativa konsekvenserna av förlorad avdragsrätt för ingående

⁷⁷ Jämför prop. 2007/08:25, s. 84 och 85.

⁷⁸ Förutsättningarna för frivillig beskattning för fastighetsupplåtelser återfinns i ML 12 kap. 5–13 §, och förutsättningarna för frivillig skattskyldighet för vissa fastighetsupplåtelser återfinns i GML 9 kap. 2 och 3 §. I mervärdesskattedirektivet återfinns bestämmelsen om frivillig beskattning för utarrendering och uthyrning av fast egendom i artikel 137.1 d, som är fakultativ.

⁷⁹ Jämför prop. 2007/08:25, s. 91 ang. exemplen 1 och 3 på felaktig debitering av moms i en faktura.

⁸⁰ Se ML 12 kap. 7 § 2.

moms omfatta uthyrare i fler led än enbart för fastighetsägaren. Min huvudpoäng är dock att även i detta huvudfall i förevarande artikel får en faktisk gällande rätt effekter som är oförenliga med vad som avses med moms enligt EU-rätten, det vill säga enligt artikel 1.2 i mervärdesskattedirektivet. Detta visar att om SKV – medvetet eller omedvetet – godtar som faktisk gällande rätt den uppfattning hos de stora bemanningsföretagen inom områdena vård och omsorg att den tidigare generösa bedömningen av undantag från mervärdesbeskattning för personaluthyrning skulle råda, så grundar det sig inte på en noggrann undersökning från SKV av den påverkan som de stora aktörerna kan ha haft därvidlag.

För detta andra huvudfall av frågan om existensen av en faktisk gällande rätt kan det givetvis också förekomma konsekvenser beträffande påförande av skattetillägg och straffansvar. Emellertid gäller det fallet inte frågor om momsbedrägeri av karuselltyp. Eftersom det första huvudfallet rör fall av misstankar om sådant bedrägeri och innehåller den mycket komplexa frågeställning som jag tar upp angående åtal där misstanke om momsbedrägeri av karuselltyp förenas med åtal för misstanke om näringspenningtvätt, begränsar jag mig i det följande till det huvudfallet när det gäller straffrättsliga konsekvenser av en faktisk gällande rätt.

4 Skattebrott och näringspenningtvätt

4.1 Misstanke om karusellhandel och kombination av skattebrott och näringspenningtvätt

Jag har i egenskap av praktiker den erfarenheten att SKV ibland preciserar sina påståenden om upplägg avseende karusellhandel till att felet beträffande momsredovisningen går ut på att företagaren avser att *tillskansa sig pengar från svenska staten*. Då ligger det inte sällan nära till hands för en åklagare att antingen komplettera en misstanke om skattebrott eller ändra gärningsbeskrivningen genom att anföra att fråga är om näringspenningtvätt.⁸¹ I fall med misstanke om karusellhandel innebär det 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 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”.⁸²

Eftersom något betalbrott inte finns i den svenska straffrättsliga lagstiftningen och en felaktig debitering av moms enbart får till konsekvens en skyldighet att betala

⁸¹ Se lagen (2014:307) om straff för penningtvättsbrott 3 och 7 §. Jämför även Forssén 2023a, s. 365.

⁸² Jämför Forssén 2023a, s. 365.

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 moms till staten. Det *i sig* är inte tillräckligt för att straffansvar ska kunna uppkomma då skattebrottet är ett redovisningsbrott, där begreppet oriktig uppgift är det rekvisit i SBL 2 § som kopplar ihop straffrätten med skatterätten och pålagan skattetillägg.⁸³

I och för sig är näringspenningtvätt, till skillnad från skattebrott, inte ett farebrott, utan ett effektbrott, varför bevisläget för åklagaren är svårare sett till den omständigheten. Emellertid ligger det, som nämnts, inte sällan nära till hands för åklagare att komplettera en misstanke om skattebrott eller ändra gärningsbeskrivningen genom att anföra att fråga är om näringspenningtvätt. Därför är enligt min uppfattning näringspenningtvätt i praktiken 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 osv.

Jag anser således att det inte är givet att förfarandemissbruk *i sig* innebär att straffrättsligt ansvar föreligger.⁸⁴ Däremot anser jag att i stället för ansvar för skattebrott *kan* på temat näringspenningtvätt straffrättsligt ansvar föreligga också för förfarandemissbruk.

4.2 Kombinationen av skattebrott och näringspenningtvätt – behov av prejudikat

Mot bakgrund av att EBM inte sällan anför ansvar för näringspenningtvätt samtidigt med ansvar för skattebrott när det gäller misstänkt karusellhandel, anser jag att ett sådant fall bör prövas av HD som vägledning för rättstillämpningen. Utvecklingen av rättstillämpningen beträffande momsbedrägerier av karuselltyp har gått i en sådan riktning, genom tillägg av näringspenningtvätt i sammanhanget, att NJA 2018 s. 704 inte är tillräcklig för vägledning, särskilt som uppsätsfrågan inte omfattades av prövningstillståndet i målet.⁸⁵ Reglerna i lagen om straff för penningtvättsbrott hänvisar i 7 § till 3 § men inte till 4 §, där lagstiftaren uttryckligen anger att likgiltighetsuppsåt kan medföra ansvar. Jag anser att den regelstrukturen och lagstiftarens jämförelse med näringshäleri enligt BrB 9 kap. 6 § andra stycket innebär att näringspenningtvätt förutsätter en aktivitet – medverkan – från gärningsmannens sida. Därför bör åklagarna inte använda uttryck som uppsåtliga i en gärningsbeskrivning avseende näringspenningtvätt enligt 7 § i lagen om straff för penningtvättsbrott. Jag jämför därvidlag rekvi-

⁸³ Jämför prop. 1995/96:170 (Översyn av skattebrottslagen), s. 91. Jämför även Forssén 2023a, s. 361.

⁸⁴ Jämför att det är vad jag också anförde i Forssén 2022 och Forssén 2023a.

⁸⁵ Jämför Björn Forssén, Näringspenningtvätt i momskaresell, Dagens Juridik 2023-10-02 (Forssén 2023c) och Forssén 2022, s. 125. Forssén 2023c är tillgänglig på www.dagensjuridik.se och finns också på www.forssen.com.

siten 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 genom SFS 1996:658 och endast ” uppsåtliga ” numera anges som subjektivt rekvisit för skattebrott enligt SBL 2 §. Det innebär att ett likgiltighetsuppsåt numera är tillräckligt både när oriktig uppgift lämnas i en deklaration och när deklaration inte lämnas alls.⁸⁶

Till stöd för att ett behov föreligger av prejudikat från HD till vägledning för rättstillämpningen i fall av misstänkt karusellhandel där åklagare anför ansvar för näringspenningtvätt samtidigt med ansvar för skattebrott anför jag dessutom vad lagstiftaren har uttalat om brottskonkurrens. Eftersom *själv tvätt*, det vill säga tvätt av vinster från egen brottslighet, omfattas av straffbestämmelsen i ovan nämnda 7 §, anger lagstiftaren att konkurrenssituationer även kan uppstå i förhållande till förbrottet. Vidare anför lagstiftaren att allmänna straffrättsliga principer innebär att visst efterföljande handlande anses ingå som en så naturlig del i förbrottet att det ska betraktas som konsumerat av och bestraffat tillsammans med förbrottet. Lagstiftaren anför att domstolen därför normalt bör döma till ansvar enbart för förbrottet.⁸⁷

I Forssén 2024d resonerade jag även kring den rättssäkerhetsmässiga principen om dubbel straffbarhet i BrB 2 kap. 2 § andra stycket. Frågan gällde då huruvida näringspenningtvätt är aktuellt om skattebrott i Sverige ska anses vara förbrott till näringspenningtvätt i ett annat inblandat EU-land, där skattebrott inte bestäms som ett farebrott utan som ett effektbrott.⁸⁸ I denna artikel upprepar jag att Sverige, genom att inte lösa frågan om dubbel straffbarhet angående förbrott vid prövning av näringspenningtvätt, åsidosätter en konvention från Förenta nationerna (FN) som Sverige har tillträtt, nämligen FN:s konvention mot gränsöverskridande organiserad brottslighet den 15 november 2000. Emellertid lämnar jag i denna artikel principen om dubbel straffbarhet av utrymmesskäl, och hänvisar intresserade läsare till Forssén 2024d när det gäller den principen i förevarande sammanhang.⁸⁹

Oavsett sistnämnda begränsning efterlyser jag att det, särskilt när åklagare anför misstanke om skattebrott som avser moms jämte misstanke om näringspenningtvätt, förs resonemang om brottskonkurrens i utredningarna hos EBM och i brottmålen angående påstådd karusellhandel. Om företaget som SKV och EBM utreder anses ha utgjort ett brottsverktyg i karusellhandel, bör utredningarna innehålla ställningstaganden till huruvida påstått skattebrott också ska anses utgöra ett förbrott till näringspenningtvätt.

⁸⁶ Jämför Forssén 2023c, där jag hänvisar till förarbetena till reformen av SBL 1996 resp. lagen om straff för penningtvättsbrott: prop. 1995/96:170, s. 11 resp. prop. 2013/14:121 (En effektivare kriminalisering av penningtvätt), s. 115.

⁸⁷ Jämför prop. 2013/14:121, s. 112.

⁸⁸ I Forssén 2025 nämnde jag detta, eftersom frågan om dubbel straffbarhet är en av de frågor som jag anger återstår för lagstiftaren att ta upp efter SOU 2024:32.

⁸⁹ Jämför Forssén 2024d, s. 10.

I utredningarna måste – liksom i andra fall av utredningar om momsbedrägerier än sådana av karuselltyp – alla de tre grundkriterierna som bildar mervärdesskatteprincipen i artikel 1.2 i mervärdesskattedirektivet beaktas, det vill säga en i princip generell avdragsrätt, reciprocitet och övervältring av momsen till konsumenten som skattebärare. I min serie av artiklar (2020–2023) där jag gick igenom avhandlingarna på området indirekta skatter under 1994–2020 framförde jag bland annat att i forskningen på momsområdet borde framför allt betydelsen av att beakta avdragsrätten ha ansetts som central oavsett metodvalet i avhandlingarna, eftersom principen om en generell avdragsrätt är just en av beståndsdelarna i mervärdesskatteprincipen enligt artikel 1.2. Avdragsrätten är således central för att överhuvudtaget kunna föra fördjupade resonemang om mervärdesskatt i EU-rättens mening.⁹⁰ Detsamma måste givetvis också gälla i skatterevisioner och utredningar hos EBM, för att de överhuvudtaget ska anses avse mervärdesskatt.

Eftersom domar avkunnas utan nämnda respekt för ämnet mervärdesskatt såsom det bestäms i artikel 1.2 i mervärdesskattedirektivet, det vill säga i EU-rättens mening, är de inte förenliga med den enskildes rätt till en rättvis rättegång enligt artikel 6.1 i den Europeiska Konventionen om de mänskliga rättigheterna (EKMR).⁹¹ De baseras på en faktisk praxis – en faktisk gällande rätt – som måste brytas genom avgöranden i högsta instans så att gällande rätt i egentlig mening blir vägledande för rättstillämpningen hos domstolarna. Med andra ord föreligger ett behov av prejudikat i det rådande rättsläget beträffande de mål som i förevarande hänseenden berör ämnet mervärdesskatt. Utgången i sådana domar som nu avses bör per definition också anses uppenbarligen bero på grovt förbiseende eller grovt misstag hos första och andra instans, och redan av den anledningen bör prövningstillstånd meddelas av högsta instans.⁹² De domar som jag anser inte fortsatt ska få befästa en rättsfrågemässigt oriktig men faktiskt existerande gällande rätt (en faktisk gällande rätt) kan egentligen inte läggas till grund för rekvisitet oriktig uppgift beträffande vare sig skattetillägg eller skattebrott.⁹³ Om artikel 1.2 i mervärdesskattedirektivet inte beaktas fullt ut i de underliggande utredningarna, kan således inte heller straffansvar åläggas den

⁹⁰ Jämför Forssén 2020b, s. 744.

⁹¹ EKMR:s fullständiga titel är: Europeiska konventionen om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna av den 4 november 1950.

⁹² Utöver när det är av vikt för ledning av rättstillämpningen med en prövning i HFD eller HD kan så ske även om det finns synnerliga skäl till sådan prövning, t.ex. om utgången i ett mål i kammarrätt eller hovrätt uppenbarligen berott på grovt förbiseende eller grovt misstag. Jämför 36 § första stycket förvaltningsprocesslagen (1971:291, här förkortad FPL) resp. 54 kap. 10 § första stycket rättegångsbalken (1942:740, här förkortad RB).

⁹³ För påförande av skattetillägg krävs att det ska klart framgå att en till SKV lämnad uppgift är oriktig, vilket följer av SFL 49 kap. 4 och 5 §. De nödvändiga rekvisiten för skattebrott i SBL 2 § är: *uppsåt, oriktig uppgift* (eller underlåtelse att lämna deklaration etc.) och *fara* (för skatteundandragande etc.).

enskilde för påstående om näringspenningtvätt, om den alls ska anses avse moms i Sverige eller annat medlemsland. Det är nämligen enligt min mening grundläggande att ansvarsutkrävandet även då måste avse moms enligt EU-rätten.

5 Rättssäkerheten kräver prövningstillstånd i HFD och HD när grundprinciperna för vad som utgör moms enligt EU-rätten åsidosätts i karusellmålen

5.1 För den enskilde är prövningstillstånd på temat rättvis rättegång mest betydelsefullt

Om inte artikel 1.2 i mervärdesskattedirektivet beaktas fullt ut i en skatterevision som ligger till grund för det överklagade beslutet i skattemålet, kan det ifrågasättas både avseende skatte- och skattetilläggsfrågan och skattebrottsfrågan huruvida målen i första och andra instans överhuvudtaget har prövats med avseende på ämnet mervärdesskatt. Särskilt beträffande problematiken kring huruvida en *missing trader* borde ha redovisat det som moms felaktigt betecknade beloppet i utfärdad faktura i en särskild skattedeclaration i stället för i en mervärdesskattedeclaration händer det att SKV preciserar sina påståenden om upplägg avseende karusellhandel till att felet beträffande momsredovisningen går ut på att företagaren avser att *tillskansa sig pengar från svenska staten*. Jag anser att det skulle leda till en förbättrad rättssäkerhet om betalningsskyldighet avseende moms, oavsett om därmed avses äkta eller oäkta moms, uttryckligen undantogs från straffansvar genom klarläggande om detta i SBL. I stället skulle då brottsligt förfarande mot skattekontosystemet, särskilt avseende återbetalningar av moms, lagföras enligt den allmänna regeln mot bedrägerier i BrB 9 kap. 1 §, oavsett om fråga är om förfarandemissbruk.⁹⁴

Om grundkriterierna för vad som avses med moms enligt artikel 1.2 i mervärdesskattedirektivet inte har behandlats i ett skattemål eller i ett brottmål som rör karusellhandel och innehåller frågor om skattebrott och/eller näringspenningtvätt, men där domar ändå har avkunnats på temat moms, föreligger ett behov av prejudikat. En rättsfrågemässigt oriktig men faktiskt existerande praxis – en faktisk gällande rätt – måste brytas, varför HFD respektive HD bör meddela prövningstillstånd så att gällande rätt i egentlig mening utvecklas och blir vägledande för rättstillämpningen. Utgången i domar i kammarrätt respektive hovrätt till den enskildes nackdel har dessutom enligt min uppfattning uppenbarligen berott på grovt förbiseende eller grovt misstag hos dessa instanser genom att ämnet mervärdesskatt inte har givits en verklig analys däri, även om domarna i fråga innehåller orden moms eller mervärdesskatt. Därför föreligger också synnerliga skäl för HFD respektive HD att meddela prövningstillstånd med anledning av de enskildas överklagande av dylika domar i kammarrätt respektive hovrätt.

⁹⁴ Jämför Forssén 2023b, avsnitten 5 och 8 och Forssén 2024d, s. 9.

Vid nämnda förbiseende av direktivbestämmelsen artikel 1.2, och sålunda av vad som utgör moms enligt EU-rätten, är prövningstillstånd påkallat särskilt i HD redan på grund av att det kan ifrågasättas om ens rätt straffrättslig lagstiftning har behandlats i hovrätten. För den enskildes rättssäkerhet kan inte EKMR artikel 6.1 angående rätten till en rättvis rättegång anses uppfyllt vare sig i skattemål eller brottmål som berör moms, när artikel 1.2 i mervärdesskattedirektivet inte har beaktats fullt ut däri och domarna således inte kan anses ha gällt moms i EU-rättens mening. Jag anser således att det är av betydelse för vägledning av rättstillämpningen att prejudikat bildas av HFD och HD i förevarande hänseende, och att det tillika vore till gagn för den enskildes rätt till en rättvis rättegång. Jag erinrar också om att HFD har ett särskilt ansvar i sammanhanget i och med att domstolen – i likhet med förvaltningsrätterna och kammarrätterna – omfattas av officialprincipen enligt FPL 8 § första stycket och sålunda ”ska se till att målet blir så utrett som dess beskaffenhet kräver”.

Dessutom återkommer jag här till att det svenska systemet med prövningstillstånd i högsta instans har kritiserats av Danmark som något som kan leda till en parallell rättsbildning i Sverige jämfört med EU-rätten på momsområdet.⁹⁵ Den farhågan är väl värd att ta fasta på.

Om den enskilde överklagar till HD eller HFD och yrkar att förhandsavgörande inhämtas från EU-domstolen beträffande en tolkningsfråga avseende en rättsakt såsom mervärdesskattedirektivet (till exempel angående artikel 1.2), följer av 1 § första stycket lagen (2006:502) med vissa bestämmelser om förhandsavgörande från Europeiska unionens domstol och FEUF artikel 267 tredje stycket att domstolen är skyldig att ange skälen till ett beslut om att inte inhämta ett sådant förhandsavgörande, om domstolen inte själv kan tolka EU-rätten.⁹⁶ I första hand anser jag att HFD bör inta en positiv hållning till att ersätta en faktisk gällande rätt med en egentlig gällande rätt angående bland annat de båda huvudfallen i denna artikel, vilket förutsätter prövning i HFD. Det gynnar rättssäkerheten för de enskilda även i mål om skattebrott och näringspenningtvätt som rör moms, eftersom de allmänna domstolarna därigenom får vägledning även om HD inte skulle inta en positiv hållning när det gäller att meddela prövningstillstånd.

⁹⁵ Jämför EU-målet C-99/00 (Lyckeskog), ECLI:EU:C:2002:329, punkt 11, och danska regeringens kritik där av innebörd att det svenska systemet med prövningstillstånd i högsta instans innebär en risk för att det uppstår en inhemsk praxis som avviker från EU-domstolens. Jag har nämnt detta även i t.ex. *Momsrullan IV: En handbok för praktiker och forskare* (eget förlag 2019), Forssén 2019c, s. 89 och *Skatteförfarandepraktikan – med straff- och europarättsliga aspekter: Andra upplagan* (eget förlag 2019), Forssén 2019d, avsnitt 10.4. Forssén 2019c och Forssén 2019d är tillgängliga på www.forssen.com, och i tryckta versioner hos Kungliga biblioteket i Stockholm och hos Lunds universitetsbibliotek.

⁹⁶ Jämför även Björn Forssén, *Nya förvaltningslagen och skatteförfarandet – studiematerial: Andra upplagan* (eget förlag 2019), Forssén 2019e, s. 36. Forssén 2019e är tillgänglig på www.forssen.com, och i tryckt version hos Kungliga biblioteket i Stockholm och hos Lunds universitetsbibliotek.

5.2 HD prövar faktiskt inte momsbedrägeri om prövningstillståndet bara avser oriktig uppgift

I det ovan nämnda målet NJA 2018 s. 704 gjorde HD frågan om den tilltalade hade lämnat oriktig uppgift till SKV i den mening som avses i SBL till den enda frågan på temat skattebrott och förklarade frågan om prövningstillstånd vilande rörande målet i övrigt. HD konkluderade att bolagets avdragsyrkande för ingående moms innebar att en oriktig uppgift hade lämnats enligt SBL 2 §. Därmed ansåg HD att hovrättens domslut skulle stå fast.

I Forssén 2022 har jag kritiserat HD:s nämnda begränsning av prövningstillståndet i NJA 2018 s. 704. Jag ställde framför allt 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. Därmed konkluderade jag att det inte är givet att förfarandemissbruk *i sig* innebär att straffrättsligt ansvar föreligger. Dessutom anförde jag att det i det enskilda fallet alltid ska avgöras om även farerekvisitet för skattebrott uppfylls. Jag påminde om detta, eftersom HD inte heller behandlade farerekvisitet inom ramen för meddelat prövningstillstånd.⁹⁷

I de skatterevisioner som ligger till grund för såväl skattemål som brottmål på temat momsbedrägeri av karuselltyp utelämnar SKV enligt min erfarenhet att generaladvokaten i sitt förslag till avgörande i förenade målen C-131/13, C-163/13 och C-164/13 anser att en näringsidkare till och med kan vara ovetande om att denne deltar i ett sådant bedrägeri och handlar i god tro. Därför upprepar jag min kritik mot att HD i NJA 2018 s. 704 begränsar prövningstillståndet till att bara avse rekvisitet oriktig uppgift. Genom den begränsningen sker faktiskt inte en prövning av frågan om skattebrott enligt SBL 2 § på temat momsbedrägeri, oavsett om ett mål avser momsbedrägeri av karuselltyp eller något annat fall av påstått momsbedrägeri. Sålunda anser jag att NJA 2018 s. 704 har en begränsad betydelse som vägledning för rättstillämpningen på temat skattebrott. HD har således all anledning att meddela prövningstillstånd därvidlag. Behovet av detta blir inte mindre av att åklagarna inte sällan kompletterar gärningsbeskrivningen med påstående om näringspenningtvätt.

5.3 Ett fortsatt oklart rättsläge är till men för både rättssäkerheten och statskassan

Om rättsläget inte klarläggs i de i denna artikel berörda hänseendena, är det inte bara till men för rättssäkerheten för de enskilda, utan det drabbar i förlängningen också statskassan. I sistnämnda hänseende får jag nämna att jag avslutade mitt föredrag 2001 med att domar som innebär att SKV och EBM får gehör för sina ståndpunkter

⁹⁷ Jämför Forssén 2022, s. 125.

i fall av karusellhandel utan stöd i gällande rätt i egentlig mening leder till problem för SKV och åklagarna när väl ny vägledning erhålls genom avgöranden i HFD och HD.⁹⁸ Då kan oseriösa aktörer ha anpassat sig till en missriktad faktisk gällande rätt, och försvararna kan ställa den enkla frågan om inte lagen gällde i tidigare domar i första och andra instans inom de allmänna förvaltningsdomstolarna och de allmänna domstolarna. Det blir ett rättsligt moras där staten förlorar skatteintäkter som borde tillkomma statskassan. De argument som normalt gäller som motiv för en restriktiv tillämpning av rekvisitet synnerliga skäl beträffande prövningstillstånd på till exempel grunderna grovt förbiseende eller grovt misstag blir således för de här berörda fallen i stället argument för att HFD och HD bör meddela den enskilde prövningstillstånd på dessa grunder vid dennes överklagande av en kammarrättsdom eller hovrättsdom.

6 Sammanfattande konklusioner

SKV publicerar bland annat sina ställningstaganden i olika beskattningsfrågor på sin hemsida (www.skatteverket.se), under Rättslig vägledning. Ställningstagandena ingår därigenom i en administrativ praxis som är bindande för handläggningarna hos SKV. Om en motsatt ståndpunkt följer av gällande rätt enligt skattelagstiftningen eller tolkningar som bildar rättspraxis genom avgöranden från HFD eller EU-domstolen, är dock SKV och handläggarna där – i likhet med andra – skyldiga att följa en sådan som jag benämner egentlig gällande rätt, i stället för SKV:s administrativa praxis. Problemet som jag tar upp i denna artikel gäller fall angående moms i vilka vad jag benämner en faktisk gällande rätt kan förekomma hos SKV – i form av administrativ praxis – eller hos förvaltningsrätterna och kammarrätterna.

Jag har valt att ta upp frågan om existensen av en faktisk gällande rätt beträffande två fall som därmed utgör huvudfallen för mina resonemang i denna artikel om rättssäkerhet i mål om moms och anknytande frågor i Sverige. Fallen gäller frågan om existensen av en faktisk gällande rätt beträffande den särskilda *momskommissionsregeln* respektive beträffande bemanningsföretagens personaluthyrning inom områdena vård och omsorg och undantaget från momsplikt. Vad som är särskilt intressant med dessa fall är att SKV i sina ställningstaganden har gjort kortfattade tillägg, där SKV anger att dess rättsliga bedömning kvarstår efter det att GML ersattes av ML den 1 juli 2023. Tilläggen innehåller ingen analys av frågorna från SKV:s sida, varför jag går igenom hur uppfattningar om existensen av en faktisk gällande rätt som avviker från mervärdesskattedirektivet i de båda fallen kan undergräva rättssäkerheten för den

⁹⁸ Jämför Forssén 2001.

enskilde företagaren i mål om moms och anknytande frågor i Sverige.⁹⁹

Uppfattningen hos SKV (och EBM) om den särskilda *momskommissionsregeln* i GML 6 kap. 7 § har varit att den innebär att en mellanman – såsom en agent – jämställs med en egenförsäljare, även om denne inte har ett civilrättsligt kommissionsavtal med huvudmannen. Då ska en vanlig agent redovisa moms på ett beskattningsunderlag motsvarande bruttobeloppet från köparen av varan eller tjänsten som förmedlas, i stället för enbart på den provision som agenten behåller som sin intäkt. Jag anser att momsreformen den 1 juli 2023 har inneburit att detta inte gäller numera. Genom införandet av ML 5 kap. 3 § andra stycket 3 och 27 § har en anpassning skett till artiklarna 14.2 c och 28 i mervärdesskattedirektivet, så att det inte längre finns någon sådan specialregel (eller gummiregel) som de båda myndigheterna har hävdad.

Sålunda är det av rättssäkerhetsmässiga skäl viktigt att det inte får etablera sig som en faktisk gällande rätt att det skulle existera en specialregel i form av en särskild *momskommissionsregel* av innebörd att mellanmannen ska ses som egenförsäljare också i andra fall än kommission i en civilrättslig mening. En sådan faktisk gällande rätt kan etableras genom SKV:s tillägg 2023-05-31 i dess ställningstagande av 2020-09-25 av innebörd att ML inte medför att SKV:s rättsliga bedömning ändras.

För att undvika rättsosäkerhet beträffande huruvida den särskilda *momskommissionsregeln* kan anses gälla enligt SKV:s administrativa praxis bör ett klarläggande införas i avsnitt 3.2 i SKV:s ställningstagande av 2020-09-25, Förmedling av tjänster i eget eller i annans namn, mervärdesskatt (dnr 8-314934), så att det inte råder någon tvekan om att gällande rätt i egentlig mening innebär att det numera krävs att ett civilrättsligt kommissionsavtal föreligger för att en mellanman ska jämföras momsmässigt med en egenförsäljare. I avsnitt 3.2 i ställningstagandet hänvisar SKV till 6 kap. 7 § i GML, och anför att den innebär att förmedlaren av en vara behandlas ”på samma sätt som en återförsäljare av varan”. Genom tillägget 2023-05-31 i ställningstagandet uppfattar jag att SKV anser att den särskilda *momskommissionsregeln* alltså gäller, varför gällande rätt i egentlig mening så som den numera bör uppfattas enligt ML kräver nämnda klarläggande av SKV.¹⁰⁰

Beträffande det andra huvudfallet i denna artikel är frågan om det kan anses existera en faktisk gällande rätt av innebörd att bemanningsföretagens personaluthyrning

⁹⁹ Se avsnitt 1. Jämför även min hänvisning där till Forssén 2019b, avsnitt 1.4 (Språkliga frågor) ang. uttrycken faktisk gällande rätt resp. gällande rätt i egentlig mening samt i vilka avsnitt däri som jag använder dem. Bland annat sker det när jag upp den särskilda *momskommissionsregeln* GML 6 kap. 7 § i avsnitten 3.3.3–3.3.4, vilken regel också tas upp som ett av de båda huvudfallen i denna artikel ang. existensen av en faktisk gällande rätt. I avsnitt 3.4.2 i Forssén 2019b har jag också berört samma fråga som är det andra huvudfallet i denna artikel, dvs. bemanningsföretagens momsstatus inom vård och omsorg, men då berörde jag inte existensen av en faktisk gällande rätt i det hänseendet. Det gjorde jag inte heller i Forssén 2019a, utan det sker först i denna artikel.

¹⁰⁰ Se avsnitt 2.1.

inom områdena vård och omsorg undantas från mervärdesbeskattning. I så fall skulle undantag gälla även om sådana företag inte tar något vård- eller omsorgsansvar som beskattningsbar person, utan det i stället är den uthyrda personalen som är legitimerad inom områdena i fråga eller som kan uppvisa något annat behörighetskrav.

Genom sina ställningstaganden 2018-10-25 anpassade sig SKV till EU-målet ”go fair” Zeitarbeit och HFD:s förhandsbesked HFD 2018 ref. 41, så att SKV numera inte uttrycker den från gällande rätt i egentlig mening avvikande uppfattningen om undantag från mervärdesbeskattning för personaluthyrningen som berodde på att SKV behandlade skatteobjektsfrågan utan att först beakta skattesubjektsfrågan. I detta fall är det således korrekt att SKV i tillägg till sina ställningstagande från 2018-10-25, där ett av dem i och för sig ersattes 2021-06-17 men utan betydelseskillnad i förevarande hänseende, noterar att dess rättsliga bedömning kvarstår efter införandet av ML. Emellertid förekommer enligt min erfarenhet att de stora aktörerna på bemanningsområdet anser att det skulle finnas stöd i Finland för att den tidigare generösa tillämpningen existerar som en faktisk gällande rätt efter införandet av ML. Mot bakgrund av historien av oklara ställningstaganden i frågan om moms och bemanning på ifrågavarande områden borde SKV ha gjort mer i samband med momsreformen 2023 än att i tilläggen 2023-05-31 och 2023-06-01 i ställningstagandena i fråga bara notera i korthet att den rättsliga bedömningen kvarstår. Enligt min mening bidrar inte SKV:s tillägg till att företagarna ska kunna uppfatta frågan om moms i samband med bemanning som rättssäker.

Det gäller också att hindra att en från EU-rätten avvikande faktisk gällande rätt etableras i Sverige genom att de stora dominerande bemanningsföretagen på områdena vård och omsorg i Sverige ges ett komparativt stöd för att driva sin linje om fortsatt momsfrihet, varvid de mindre företagen med mindre processuella muskler tvingas följa de stora aktörerna för att inte utkonkurreras. Det motverkar den för den interna marknaden grundläggande tanken med en konkurrens- och konsumtionsneutral moms i enlighet med FEUF artikel 113 för såväl företag som för konsumenterna. Sålunda föreslår jag att finska Skatteförvaltningen förtydligar i sina detaljerade anvisningar att det i enlighet med EU-målet ”go fair” Zeitarbeit är av avgörande betydelse för momsfrågan också när det gäller överlåtelse av arbetskraft inom hälso- och sjukvården att bestämma vem som är skattesubjekt innan frågan om skatteobjektet behandlas. I förlängningen syftar således mitt förslag till Skatteförvaltningen till att åstadkomma en neutral tillämpning av momsfrågan mellan större och mindre bemanningsföretag inom vård och omsorg i Sverige.¹⁰¹

¹⁰¹ Se avsnitten 2.2–2.2.2.