

## Ny Juridik 4 2000, s. 69-83

### Momsfritt i EU – moms i Sverige?

Den gränsöverskridande varuhandeln mellan EG-länderna beskattas i normalfallet genom att säljaren i det EG-land varifrån varuförsäljning sker nollbeskattas för sin omsättning där, om köparen återoppar sitt s.k. VAT-nummer (momsregistreringsnummer) i ett annat EG-land (normalt sett köparens hemland). Köparen beskattas för motsvarande förvärv i sitt EG-land genom att denne beräknar det landets utgående moms på inköpspriset – köparen beskattas för ett s.k. gemenskapsinternt förvärv (GIF), vilket ibland kallas *förvärvsbeskattning* ("reverse charge"). Detta är grundläggande för den övergångsordning som sedan 1993 inom EG, och sedan den 1 januari 1995 i Sverige (genom Sveriges EU-inträde), reglerar momsbeskattningen av varuinförsel från annat EG-land (jfr Regeringens proposition Mervärdesskatten och EG, prop. 1994/95:57, s. 76-77).

Beträffande varuinförseln från annat EG-land till Sverige skall svensk utgående moms beräknas och redovisas av köparen – normalt sett ett företag – på inköpspriset. Ett GIF medför alltså en skatt på förvärvet (förvärvsmoms). Om varuinförseln hit i stället innebär att säljaren i det andra EG-landet skall anses göra en omsättning här, skall denne debitera svensk utgående moms på vanligt sätt i en faktura till köparen. Då kan inte köparen anses göra något GIF.

### Bakgrund

I denna artikel tar jag upp huvudfallet av GIF till Sverige, vilket avser andra varor än nya transportmedel och punktskattepliktiga varor, och som – genom hänvisning från 2a kap. 2 § 1 mervärdesskattelagen (1994:200), ML – regleras i 2a kap. 3 § första stycket 3 och andra stycket ML. Frågan som jag avser att analysera är om det kan föreligga ett GIF hos köparen i Sverige, när varan i fråga är skattefri i det andra EG-landet men skattepliktig här. Det gäller idag t.ex. böcker och barnkläder från England, och gällde till och med 1999 s.k. finguld från Tyskland och Luxemburg.

Eftersom skatteprocesser pågår i sistnämnda hänseende analyserar jag problematiken med utgångspunkt i erfarenheter från brottmålsprocesser angående guldhandel med Luxemburg. Den handlade åren 1995-99 om en från momsplikt okvalificerat undantagen omsättning av vara (finguld), när omsättningen skedde i Luxemburg (jfr artikel 44c och även artikel 49 i Luxemburgs moms lag – moms förkortas där T.V.A., *taxe sur la valeur ajoutée*), medan den var momspliktig vid omsättning i Sverige. Okvalificerat undantagen omsättning ger – till skillnad från kvalificerat undantagen omsättning, t.ex. barnkläder och böcker i England – ingen rätt till avdrag för ingående moms på förvärv till verksamheten, men den skillnaden mellan de båda kategorierna av undantag från momsplikten har enligt min mening ingen betydelse för ifrågavarande problematik med betydelsen – för frågan om köparen här kan anses göra ett GIF – av att varan är momsfri i det EG-land varifrån införseln sker. Jag anser att GIF inte kan uppkomma här oavsett vilken av de båda kategorierna av undantag från momsplikt det handlar om i det andra EG-landet varifrån varuinförsel sker, då 2a kap. 3 § första stycket 3 ML anger som en förutsättning för GIF hos köparen i Sverige, att förvärvet skall ske "från en säljare som är skattskyldig till mervärdesskatt i ett annat EG-land". Jag anser att rekvisitet "skattskyldig" syftar på själva affärshändelsen, och att detta rekvisit, för uppkomsten av GIF hos köparen i Sverige, inte är uppfyllt om varan i fråga inte kan beskattas enligt de nationella momsreglerna i det andra EG-landet, även om varan är skattepliktig i Sverige.

Problemställningen i fråga finns i pågående skatteärenden och brottmålsprocesser angående s.k. finguld som flyttats från EG-landet Luxemburg, där sådant guld var skattefritt under åren 1995-99, till EG-landet Sverige, där guldets var skattepliktigt under motsvarande tid. Emellertid har, enligt min mening, det förhållandet hittills inte rönt tillräcklig uppmärksamhet av domstolarna vad avser frågan om GIF kan uppkomma här, vilket jag återkommer till nedan. Såväl Luxemburg som Sverige har från och med den 1 januari 2000 nya regler om s.k. investeringsguld (jfr SFS 1999:640), men jag tar inte upp dessa här, utan begränsar mig till vad som har gällt från och med Sveriges EU-inträde den 1 januari 1995 tills nya regler infördes årsskiftet 1999/2000. Frågeställningen slår enligt min mening igenom hela moms-systemet på så vis att skattskyldighetsbegreppet, som ju är centralt, måste tolkas trots att det – till skillnad från vad som gäller i ML – ”saknas” som institutionellt faktum i EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv. Vad särskilt gäller EG-handeln har frågeställningen aktualitet under avsevärd tid, då den s.k. övergångsordningen enligt kommissionen skall fortleva under överskådlig tid och införandet av en generell ursprungsprincip skjuts på framtiden. Även om guldets omfattas av en ny ordning, gäller problematiken så länge t.ex. Storbritannien har momsfrihet för böcker och barnkläder, medan sådant är momspliktigt i Sverige.

### **Aktuella lagregeln 2a kap. 3 § första stycket 3 och andra stycket ML i korthet**

Övergångsordningen i EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv (77/388/EEG) återfinns i direktivets artiklar 28a-28n och har implementerats i ML, där reglerna vad gäller ”förvärvsdelen” i en gränsöverskridande varuhandel från annat EG-land än Sverige till Sverige återfinns i 2a kap. ML. Varuförsäljning från Sverige till annat EG-land än Sverige regleras i huvudsak i 5 kap. 1 §, 2 §, 2a § och 3 § ML samt 3 kap. 30a § ML. Denna artikel handlar emellertid främst om varuinförseln från annat EG-land till Sverige, varför jag i första hand berör 2a kap. ML och det fall av GIF som beskrivs i 2a kap. 2 § 1 ML. Nämda 2a kap. 2 § 1 ML utgör huvudfallet av GIF i Sverige och där anges att ett GIF är, ”att någon under de förutsättningar som anges i 3-5 §§ mot ersättning förvärvar en vara, om varan transporteras till förvärvaren av denne eller av säljaren eller för någonderas räkning till Sverige från ett annat EG-land”. Varan skall alltså transporteras hit från annat EG-land av köparen, säljaren eller t.ex. av en av någon av dem anlita speditör, och förutsättningarna enligt 2a kap. 3-5 §§ ML skall vara uppfyllda: då föreligger ett GIF här. I sådant fall uppkommer skattskyldighet i Sverige enligt 1 kap. 1 § första stycket 2 ML och 1 kap. 2 § första stycket 5 ML för köparen (förvärvaren).

Skattskyldigheten förutsätter enligt 1 kap. 1 § första stycket 2 ML att varan som förs in i Sverige genom ett GIF skulle utgöra en skattepliktig omsättning av vara vid en nationell affär här. I annat fall är inte ett GIF heller skattepliktigt enligt 3 kap. 1 § tredje stycket ML. Emellertid kan inte en beskattning ske om något GIF inte uppkommer här, även om en nationell omsättning av varan skulle vara skattepliktig. Det är just frågan när ett GIF överhuvudtaget kan anses uppkomma här som behandlas i denna artikel, varvid tolkningen av 2a kap. 3 § första stycket 3 ML och förutsättningarna för GIF däri blir avgörande. I 2a kap. 3 § första stycket 3 ML anges att ett GIF anses ske här, om förvärvet avser:

”en annan vara än ett nytt transportmedel eller en punktskattepliktig vara och förvärvet görs av en sådan köpare som anges i andra stycket från en säljare som är skattskyldig till mervärdesskatt i ett annat EG-land.”

Tre förutsättningar skall alltså samtliga vara uppfyllda, annars sker inget GIF hos köparen här i Sverige. Förvärvet skall:

1. gälla en annan vara än ett nytt transportmedel eller en punktskattepliktig vara,
2. göras av en sådan köpare som anges i andra stycket av samma lagrum och
3. ske från en säljare som är skattskyldig till mervärdesskatt i ett annat EG-land.

I fallen med finguld från Luxemburg åren 1995-99 uppfylldes punkterna 1 och 2 ovan, dvs. det handlade om införsel hit av en vara som inte utgjorde nytt transportmedel eller punktskattepliktig vara och köparna var – såsom anges i punkt 1 andra stycket av aktuellt lagrum – näringsidkare. Det ifrågasattes i fallen som prövats i brottmålsprocesserna om bolagen i Sverige som köpte guld från Luxemburg och sålde vidare i Sverige hade verklig affärsverksamhet. Deras vidarefakturerings skulle inte motsvara verkliga affärshändelser, vilket enligt statens ståndpunkt i brottmålsprocessen skulle innebära att andra bolag i Sverige som i sin tur köpte guld från förstnämnda svenska bolag inte skulle ha någon avdragsrätt för debiterad ingående mervärdesskatt. De skulle i stället anses ha gjort sina förvärv direkt från bolagen i Luxemburg och därför beskattas för GIF här.

Vad som enligt min mening inte har uppfattats av domstolarna är vikten av att analysera punkt 3 här ovan: vilken betydelse har det för frågan om ett GIF kan anses ha skett här av något svenskt bolag överhuvudtaget att guld var momsfrött i det andra EG-landet, Luxemburg? Särskilt anmärkningsvärt är ett av de fall som jag återkommer till nedan, nämligen Svea hovrätts dom den 29 maj 1997. I det fallet dömdes en person för grovt skattebrott, för att bolaget denne förknippades med skulle anses ha gjort ett GIF i stället för förvärv från svenskt bolag varvid rätten överhuvudtaget inte berörde det förhållandet att guld var momsfrött i Luxemburg, men ändå ansåg sig kunna uttala att bolaget skulle anses ha gjort ett GIF enligt 2a kap. 2 § 1 och 3 § första stycket 3 och andra stycket ML. Oavsett vad den personen kan tänkas ha haft för avsikter i sammanhanget, kan enligt min mening objektiv täckning för dylika subjektiva omständigheter inte anses föreligga, så länge en analys av det aktuella lagrummet saknas i domen. Jag hävdar för övrigt att det överhuvudtaget inte har utretts i någondera av de Svea hovrätts domar – som jag återkommer till nedan – om någon oriktig uppgift har lämnats av nämnda svenska köparbolag i samband med deras momsredovisning.

### **Övergångsordningen: endast en teknisk lösning**

Min uppfattning om syftet med övergångsordningen för den gränsöverskridande varuhandeln mellan EG-länderna är att den bara är en regelteknik. Den skall skapa en ordning ("arrangements") för att antingen flytta en beskattning från säljarens land till köparens land som ett GIF hos den senare, varvid säljaren nollbeskattas, eller medföra att säljaren anses göra sin omsättning i mottagarlandet. Övergångsordningen kan inte generera någon beskattning vid sidan av den beskattning som finns i de nationella lagstiftningarna i de olika EG-länderna. Finns det – som i fallet med guld och undantag från skatteplikt i Luxemburg åren 1995-99, varvid guld var skattepliktigt i Sverige – ingen moms att flytta med GIF-tekniken från det andra EG-landet och hit, kan inte EG:s sjätte direktiv åberopas för att "fylla ut" med beskattning i mottagarlandet, här: Sverige. I den aktuella regeln, 2a kap. 3 § första stycket 3 ML, skall enligt min mening – angående statusen hos säljaren i det andra EG-landet som en av förutsättningarna för GIF här hos köparen – förstås med uttrycket "skattskyldig" att säljaren skulle kunna beskattas för en nationell omsättning av varan i sitt EG-land eller för en varuimport dit från tredje land (plats utanför EG). I annat fall kan inte köparen i Sverige beskattas för något GIF här, även om varuslaget är skattepliktigt här.

Finns det ingen möjlighet till beskattning av varan i fråga i det andra inblandade EG-landet, skulle det vara att gå utöver syftet med övergångsordningen att skapa en beskattning med stöd av densamma här, när det inte finns någon beskattning att flytta hit. Emellertid får inte konkurrensneutraliteten helt sättas ur spel, varför – vilket jag återkommer till – den s.k. distansförsäljningsregeln kopplar till den aktuella regeln och medför beskattning här av säljaren från det andra EG-landet, om denne säljer över ett visst gränobelopp till svenska kunder som inte kan anses göra GIF här, t.ex. på grund av att de inte är näringsidkare eller att de är näringsidkare men inte kan anses göra GIF här enligt den aktuella regeln just på grund av olikheten i den skattemässiga behandlingen av varan i Sverige (momspliktig) och i det andra EG-landet (momsfri). Bestämmelserna om distansförsäljning är enligt förarbetena ”att se som komplement” till GIF (jfr prop. 1994/95:57 s. 178). I förarbetena talar man också om att ”bestämmelserna om distansförsäljning är samordnade med reglerna om näringsidkares skattskyldighet för gemenskapsinterna förvärv” (jfr SOU 1994:88 s. 412).

### **Möjliga åtgärder vid diskrepans i beskattningen**

På grund av att Luxemburg, i förhållande till EG:s sjätte direktiv, hade ett alltför omfattande undantag från skatteplikt för guld, kunde Sverige ha anmält Luxemburg för fördragsbrott. Så skedde nämligen från kommissionens sida beträffande Tyskland, som också hade undantag från skatteplikt för guld när bl.a. Sverige hade skatteplikt för guld. Det tyska undantaget från momsplikt för finguld ansågs enligt kommissionen strida mot artikel 2 och artikel 28a.1a i EG:s sjätte direktiv [jfr mål i EG-domstolen, C-432/97, vilket betecknas som ”pending” (pågående/vilande)]. Undantagen från beskattning måste tolkas restriktivt, för att inte snedvrída konkurrensen (jfr bl.a. EG-domarna C-348/87 Stichting Uitvoering Financieles Acties och C-2/95 Sparekassernes Datacenter); beskattas ett företags omsättning av en vara eller tjänst i Sverige, men inte i ett annat EG-land, får kunden ett icke önskvärt incitament att välja bort leverantören i Sverige till förmån för ett företag i det andra EG-landet. Beträffande guld finns undantag i sjätte direktivet för leveranser till centralbanker (jfr artikel 15.11 i EG:s sjätte direktiv), vilket Sverige har implementerat i 3 kap. 23 § 7 ML. Kommissionens ståndpunkt i det tyska fallet visar enligt min mening att även det luxemburgska undantaget från momsplikt för finguld borde prövas på temat EG-konformitet i förhållande till sjätte direktivet.

### **Vad kan skattemyndigheterna göra?**

Svenska skattemyndigheter och domstolar borde för övrigt undersöka möjligheterna att beskatta de luxemburgska säljarna av guld till svenska företag (och privatpersoner) under de aktuella åren – som ännu är processbara (1995 kan åtgärdas senast före årsskiftet 2001/2002) – med stöd av den s.k. distansförsäljningsregeln (5 kap. 2 § första stycket 4 och andra stycket ML), om inte beskattning kan ske av dem här med stöd av huvudregeln (5 kap. 2 § första stycket 1 ML).

Huvudregeln innebär att om den luxemburgske säljaren slöt avtal om försäljning med någon när guldet faktiskt fanns i Sverige, skall denne beskattas här; varans ”avgångsland” är Sverige och då anses omsättningen ske här enligt 5 kap. 2 § första stycket 1 ML. Om varan fanns i Luxemburg vid avtalsslutet för att skickas hit, skall den luxemburgske säljaren också beskattas här enligt distansförsäljningsregeln i 5 kap. 2 § första stycket 4 och andra stycket ML, om dennes försäljning hit överstiger 320.000 kronor exklusive moms under löpande eller föregående kalenderår och den sker till icke näringsidkare (huvudsakligen privatpersoner) eller till näringsidkare som inte heller kan anses göra GIF här men på grund av att varan är

momsfri i säljarens EG-land och därför inte kan medföra att denne kan anses bli "skattskyldig" där.

Distansförsäljningsregeln kopplar, som nämnts, till den aktuella regeln om GIF, och innehåller som en förutsättning för att kunna tillämpas, att GIF inte kan ske här hos köparen. Då kan säljaren anses göra sin omsättning här trots att varans "avgångsland" inte är Sverige. Oavsett om säljaren skall beskattas här enligt denna distansförsäljningsregel eller redan enligt huvudregeln, skall denne ha ett momsombud här. Att anlägga en 'praktisk syn', där enbart köparen i Sverige angrips och med krav om att redovisa beräknad utgående moms som för GIF innebär inte bara att skattemyndigheterna gör sig skyldiga till felaktig skattelagstillämpning, utan även att kontrollsystemet sätts ur spel. Om inte krav riktas mot de luxemburgska guldhandlarna på temat beskattningsbar omsättning från deras sida i Sverige, kan inte heller något krav riktas mot dem att hålla en 'momsbokföring' hos sitt momsombud här i Sverige. Möjligheterna till kontroll sätts i sådant fall ur spel, eftersom de till följd av att guld var momsfritt i Luxemburg åren 1995-99 inte har haft någon skyldighet att redovisa sina försäljningar hit i en luxemburgsk kvartalsrapport. Med ett dylikt passivt förhållningssätt bidrar inte skattemyndigheterna till att upprätthålla grundläggande krav om konkurrensneutralitet.

### **Tolkning av begreppet "skattskyldig" i 2a kap. 3 § första stycket 3 ML**

Uttrycket "skattskyldig" i 2a kap. 3 § första stycket 3 ML kan analyseras från ett logiskt, systematiskt tolkningsperspektiv såväl som från ett bokstavstolkningsperspektiv. Från visst håll hävdas att uttrycket, som enligt min mening avser statusen hos säljaren beträffande själva affärshändelsen (omsättningen) i fråga, skall ges samma innehåll som uttrycket "näringsidkare" beträffande köparen i andra stycket samma lagrum, med påföljd att en köpare skall anses göra GIF här i egenskap av "näringsidkare" utan att det faktum att varan är skattefri i det andra EG-landet skall spela någon roll. Från samtliga tolkningsperspektiv ställer sig frågan: Varför används olika uttryck för att beskriva status hos säljaren och köparen om samma situation skall beskrivas för dem?

Något GIF sker enligt min mening aldrig här hos köparen om säljarens omsättning hit är skattefri i det EG-land där säljaren hör hemma, utan i stället "flyttas" säljarens omsättning hit om denne t.ex. säljer varor som är skattefria där men skattepliktiga här och sådan omsättning till Sverige för säljaren överstiger visst gränslöpp per år (distansförsäljningsregeln). Eftersom ett luxemburgskt företag som sålde guld till Sverige under åren 1995-99 inte kunde beskattas i Luxemburg och därmed inte kunde bli "skattskyldig", kunde den svenske köparen, till följd av att det rekvisitet inte uppfylldes beträffande säljaren, inte heller beskattas för något GIF här enligt 2a kap. 3 § första stycket 3 och andra stycket ML, trots att guld då var skattepliktigt i Sverige.

En näringsidkare ("taxable person") är någon som *kan* momsbeskattas, t.ex. som för ett GIF, men för beskattning måste samtliga rekvisit vara uppfyllda. Därvidlag är det ingen konflikt mellan EG:s sjätte direktiv och ML, varför det för tolkningen av uttrycket "skattskyldig" i ML inte har någon betydelse att ett direkt motsvarande uttryck saknas i direktivet, utan därmed får, såsom framgår av förarbetena till ML, "förstås endast skyldigheten att betala skatt till staten" (jfr prop. 1993/94:99 s. 106). Sjätte direktivets närmast motsvarande uttryck i artikel 21, "persons liable for payment of tax", går ut på samma sak, nämligen just att en person kan bli betalningsskyldig för moms för en transaktion av något slag (jfr SOU 1994:88 Bilaga 1 s. 41). I förarbetena till ML framgår också att man har haft EG:s sjätte direktiv för ögonen, när

begreppet ”skattskyldig” renodlades enligt vad nyss sagts, då departementschefen uttalar att det är påkallat att ha bestämmelser om när skattskyldigheten uppstår, och därvid hänvisar till att ”Även EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv innehåller bestämmelser om när den beskattningsgrundande händelsen (”chargeable event”) skall anses ha inträffat (artikel 10)” (jfr prop. 1993/94:99 s. 127). Om inte direktivets ”taxable person” enbart betraktas som ett rekvisit som tillsammans med övriga rekvisit i samverkan bildar grunden för beskattning, skulle det – liksom övriga rekvisit – hänga i luften. Begreppet ”skattskyldig person” i direktivet skall alltså inte förväxlas med skattskyldighetsbegreppet (”skattskyldig”) i ML (jfr not 13 på sidan 72 i SOU 1999:133 och Regeringens kommittédirektiv Dir 1999:10 s. 5); enligt sjätte direktivet (artikel 4.1) kan en näringsidkare vara en ”skattskyldig person” (taxable person) även om han omsätter skattefria varor eller tjänster. Emellertid måste vederbörande göra en ”taxable transaction” (jfr artiklarna 5-7 i sjätte direktivet), för att beskattning skall kunna ske enligt direktivet, vilket överensstämmer med att en momspliktig omsättning är en av förutsättningarna för skattskyldighet enligt ML.

Med uttrycket ”skattskyldig” beträffande statusen hos säljaren i det andra EG-landet måste därför i den aktuella regeln, 2a kap. 3 § första stycket 3 ML, förstås – som en av förutsättningarna för GIF hos köparen i Sverige – att säljaren skulle kunna beskattas för en nationell omsättning av varan i sitt EG-land, vilket inte var möjligt i fallen med guld från Luxemburg under åren 1995-99, då någon ”taxable transaction” (momspliktig omsättning) inte kunde uppkomma där för sådan vara, trots att den var skattepliktig (”taxable”) här. Min inställning är därför att ingen köpare i Sverige av vara som är skattefri hos leverantören i det andra EG-landet kan beskattas för GIF (förvärvsbeskattas) här, trots att varan är skattepliktig i Sverige.

### **Fall i praktiken**

I de brottmålsprocesser jag relaterar till ovan har Svea hovrätt inte tillräckligt uppmärksammat frågan om GIF kan uppkomma här, när guldets var skattefritt i Luxemburg, men skattepliktigt i Sverige.

I mål B 1378/96 har Svea hovrätt den 29 maj 1997 dömt en person för grovt skattebrott med motiveringen att ett bolag som denne förknippades med inte skulle ha rätt att göra avdrag för debiterad ingående moms, då det i stället skulle ha redovisat förvärvsmoms på grund av GIF, varvid rätten hänvisat till 2a kap. 2 § 1 och 3 § första stycket 3 och andra stycket ML. Det är i fallet anmärkningsvärt att hela processen genomförts utan att det förhållandet berörts att guldets var momsfrött i Luxemburg. EG:s sjätte direktiv är inte omedelbart tillämpligt i respektive medlemsland, men det utgör en bindande anvisning till EG:s medlemsländer för hur deras momslagstiftningar skall vara utformade (jfr prop. 1994/95:57 s. 92 och 93).

Skulle det därför vid prövning i förvaltningsdomstolarna anses föreligga en felaktig implementering, dvs. att det skulle anses föreligga en konflikt mellan EG:s sjätte direktiv och ML på grund av att uttrycket ”skattskyldig” används i ML som rättsligt begrepp men inte i direktivet, är det inte något som skall belasta den enskilde, utan en tolkning skall ske till dennes förmån – sjätte direktivet sägs ha en direkt effekt på så vis (jfr RÅ 2000 Ref 5 samt EG-domstolens mål nr 8/81 Ursula Becker, 26/62 Gend en Loos och 6/64 Costa). Att, såsom skett i mål B 1378/96 hos Svea hovrätt, helt bortse från att guldets var momsfrött i Luxemburg till skillnad från i Sverige den aktuella tiden medför sålunda, enligt min mening, att den domen inte kan anses som något annat än ett grovt förbiseende eller misstag, när tolkningen av begreppet ”skattskyldig” är av avgörande betydelse för att bedöma om de regler som

hovrätten uttryckligen tillämpat verkligen medför ett GIF enligt ML samt är av avsevärd betydelse för frågan om de luxemburgska säljarna av guld i stället skall anses ha gjort omsättning här i Sverige.

I två senare fall, B 6517-99 och B 9502-99, har Svea hovrätt ånyo dömt personer för grovt skattebrott, men därvid har skillnaden i skattestatus för guld mellan Sverige (skattepliktigt) och Luxemburg (skattefritt) beaktats. Det har emellertid inte inneburit att rätten tagit intryck av försvarrets påpekanden och utförliga redogörelse för den problematik som därmed föreligger beträffande tillämpningen av 2a kap. 3 § första stycket 3 ML och vad som skall anses med uttrycket ”skattskyldig”, beträffande statusen hos säljaren av guld i Luxemburg, och den betydelse det har för frågan om köparen i Sverige med stöd av regeln i fråga kan anses göra ett GIF här. I sistnämnda fall har rätten till och med gjort så märkliga uttalanden att den med sin referens till 2a kap. 9 § ML måste uppfattas anse att det lagrummet skulle innebära något särskilt ”GIF-fall” utöver de fyra som anges i 2a kap. 2 § ML. Det är i stället så att 2a kap. 9 § ML handlar om en av de båda varianterna av GIF som inte sker mot ersättning (varuöverföring), och är ett av de totalt fyra GIF-fallen i 2a kap. 2 § ML, inte något ”extra-fall”. Enligt en klar lagtext i 2a kap. 10 § ML måste – vilket gäller båda fallen av varuöverföring hit – en prövning också ske mot huvudregeln i 2a kap. 2 § 1 ML, och närmare bestämt mot 3 § i 2a kap. ML, vilket innebär att om ett GIF ”mot ersättning” för köparen i Sverige, mot bakgrund av tolkningen av uttrycket ”skattskyldig” beträffande säljaren i 2a kap. 3 § första stycket 3 ML, inte skulle vara möjligt, är ej heller GIF hit i form av varuöverföring möjlig. I fallen B 6517-99 och B 9502-99 har för övrigt inte frågan om varans ”avgångsland” vid avtalsslutet analyserats, dvs. frågan om säljaren skulle kunna anses ha gjort sin omsättning här redan enligt huvudregeln i 5 kap. 2 § första stycket 1 ML har inte heller analyserats av rätten.

### **Avslutande synpunkter**

För att kunna döma någon för skattebrott måste åtminstone en oriktig uppgift konstateras. I respektive av de aktuella fallen har Svea hovrätt ansett att det svenska bolag, för vars förvärv personer dömts, felaktigt har gjort avdrag för moms som debiterats av ett annat svenskt bolag. Rätten menar att förvärv skett direkt från ett bolag i Luxemburg och att köparen i Sverige därför skall beskattas för GIF här. Genom att varans väg inte analyserats vet inte rätten om varans ”avgångsland” vid avtalsslutet mellan köparen i Sverige och det bolag i Luxemburg, som rätten menar att förvärv skett ifrån, var Sverige eller Luxemburg.

Om varans ”avgångsland” vid avtalsslutet var Sverige, skulle luxemburgbolaget tvingats momsregistrera sig här via ombud och ha debiterat svensk moms i faktura till köparen, då omsättningen enligt huvudregeln i 5 kap. 2 § första stycket 1 ML skulle ha ansetts ske här. I sådant fall skulle köparen, även om skattemyndigheten inte gör sitt arbete och beskattar luxemburgbolaget här, i efterhand kunna utfärda en avräkningsnota och därmed ha ett fullgott underlag för att utöva sin avdragsrätt (jfr 1 kap. 17 §, 8 kap. 5 och 17 §§ och 11 kap. 4 § 1 i ML samt prop. 1994/95:57 s. 136). I fyra s.k. periodiseringsdomar 1999-03-25 ansåg Regeringsrätten inte att någon oriktig uppgift föreligger bara för att ett fullgott underlag för avdrag upprättas i efterhand (jfr RÅ 1999 Ref 16).

Det är ostridigt att guld flyttats från EU-landet Luxemburg till EU-landet Sverige, varför den s.k. övergångsordningen gäller. Även en tillfällig, enstaka omsättning här skall beskattas och samma affärshändelse kan inte utgöra både omsättning inom landet och GIF här, varför frågan om tolkningen av regeln om GIF i 2a kap. 3 § första stycket 3 ML är ointressant om varans

”avgångsland” är Sverige; GIF kan inte ske här då, och någon oriktig uppgift som skulle leda till skattebrott uppkommer inte, utan frågan blir i stället till vilket bolag i Luxemburg som rätten/skattemyndigheten anser att köparen skall skicka en avräkningsnota med den svenska momsens specificerad. Är varans ”avgångsland” Luxemburg anser jag detsamma, men då måste jag basera min bedömning på min tolkning av uttrycket ”skattskyldig” i nämnda regel om GIF, och att det faktum att guldets inte kan bli föremål för GIF här innebär att säljaren i Luxemburg anses göra sin omsättning här enligt den särskilda regeln om s.k. distansförsäljning i 5 kap. 2 § första stycket 4 (andra strecksatsen) och andra stycket ML.

Skulle däremot den svenske köparen anses ha mottagit varan i Luxemburg, föreligger en varuöverföring till Sverige, när denne gör sin införsel av varan hit. Något GIF kan som sagt inte ske, om min tolkning enligt ovan av reglerna om GIF är riktig, då prövningen därvidlag skall ske också som om förvärv ”mot ersättning” skett och jag anser att uttrycket ”skattskyldig” beträffande säljaren i 2a kap. 3 § första stycket 3 ML innebär att köparen inte kan anses göra GIF här, när guldets är skattefritt i Luxemburg. Emellertid föreligger i sådant fall en oriktig uppgift, om avdrag yrkats för debiterad svensk moms. Omsättningen har ju i det fallet skett i Luxemburg och det spelar ingen roll vem som anses vara 'rätt säljare', då omsättningen enligt 5 kap. 3 § ML (jfr artikel 8.1b i EG:s sjätte direktiv) sker i Luxemburg och inte i Sverige och sålunda inte någon överhuvudtaget skall debitera moms för den affären. Det är enbart i sådant fall som jag anser att någon kan anses ha lämnat en oriktig uppgift genom att yrka avdrag för debiterad svensk moms och sålunda en av förutsättningarna för skattebrott föreligger, men självklart inte om yrkandet skett i god tro (jfr RÅ 1984 1:67).

I övergångsordningens beskrivning av omfattningen (”scope”) av beskattningen hos köparen i mottagarlandet genom GIF (jfr artikel 28a.1a i EG:s sjätte direktiv) och definitionen av GIF (jfr artikel 28a.3 i EG:s sjätte direktiv) finns ingenting som talar emot min tolkning. I stället framgår att om säljaren skall beskattas här enligt huvudregeln om varans ”avgångsland” (artikel 8.1a i EG:s sjätte direktiv) eller reglerna om distansförsäljning (artikel 28b.B1 i EG:s sjätte direktiv), uppkommer inget GIF här hos köparen enligt artikel 28a.1a i EG:s sjätte direktiv. Det finns ingenting som säger att mottagarlandet (Sverige) som följer sjätte direktivet skall ”fylla ut” med beskattning genom GIF, när det andra EG-landet (Luxemburg) varifrån varan kommer har ett undantag från skatteplikt för varan som är alltför omfattande i förhållande till sjätte direktivet. I stället har – som nämnts – anledning funnits för Sverige att anmäla Luxemburg för fördragsbrott.

När skatteprocesserna tar vid efter brottmålsprocesserna utgår jag ifrån att förvaltningsdomstolarna skiljer på bevisfrågor av karaktären varans ”avgångsland” m.m., och att de vid bedömningen av den rättsfråga jag tagit upp här – om möjligheten till GIF hos köparen i Sverige när varan i fråga inte är skattepliktig i det andra EG-landet – beaktar att den aktuella regeln 2a kap. 3 § första stycket 3 ML innehåller uttrycket ”skattskyldig” och inte ”skattskyldig person” beträffande statusen hos säljaren i det andra EG-landet.