



REGERINGSKANSLIET

Dnr Fi2001/3993

Finansdepartementet

*Skatte- och tullavdelningen
Enheten för mervärdesskatt
Christina Olsson*

INVENTERING

av

**tänkbara åtgärder mot skattefusk inom
mervärdesskatteområdet**

INNEHÅLLSFÖRTECKNING

| | | |
|---------|---|----|
| 1. | Inledning | 6 |
| 1.1 | Uppdraget | 6 |
| 1.2 | Uppdragets förhållande till andra utredningar inom området | 6 |
| 1.3 | Arbetets uppläggning | 7 |
| 1.4 | Redovisning av resultatet | 7 |
| 1.5 | Sammanfattning av slutsatser | 7 |
| 2. | Förslag enligt Carl-Gustav Ohlsons rapport | 8 |
| 2.1 | Inledning | 8 |
| 2.2 | Kontantredovisning första året för nystartade företag | 9 |
| 2.2.1 | Resultat av lämnade synpunkter | 9 |
| 2.2.2 | För- och nackdelar med förslaget | 9 |
| 2.2.3 | Förslag till alternativa åtgärder | 13 |
| 2.2.4 | Bedömning | 13 |
| 2.3 | Avräkning av ingående skatt mot utgående skatt för senare redovisningsperioder (rullningsordning) | 14 |
| 2.3.1 | Resultat av lämnade synpunkter | 14 |
| 2.3.2 | För- och nackdelar med förslaget | 14 |
| 2.3.3 | Förslag till alternativa åtgärder | 15 |
| 2.3.4 | Bedömning | 15 |
| 2.4 | Betalningsskyldighet för förvärvaren ("reverse charge") | 16 |
| 2.4.1 | Resultat av lämnade synpunkter | 16 |
| 2.4.2 | För- och nackdelar med förslaget | 17 |
| 2.4.3 | Förslag till alternativa åtgärder | 17 |
| 2.4.4 | Bedömning | 17 |
| 2.5 | Stoppregel – uppskjutande av skattskyldighetens och avdragsrättens inträde | 18 |
| 2.5.1 | Resultat av lämnade synpunkter | 18 |
| 2.5.2 | För- och nackdelar med förslaget | 18 |
| 2.5.2.1 | Inledning | 18 |
| 2.5.2.2 | Allmänt om för- och nackdelar med en stoppregel ... | 18 |
| 2.5.2.3 | Kriteriet "närstående eller personer i intressegemenskap" | 19 |
| 2.5.2.4 | Övriga synpunkter om tillämpning av en eventuell stoppregel | 19 |
| 2.5.3 | Förslag till alternativa åtgärder | 20 |
| 2.5.4 | Bedömning | 20 |
| 2.6 | Nyansering av bestämmelserna om deklarationsform och redovisningsperiod | 22 |
| 2.6.1 | Resultat av lämnade synpunkter | 22 |
| 2.6.2 | För- och nackdelar med förslaget | 22 |
| 2.6.3 | Förslag till alternativa åtgärder | 22 |
| 2.6.4 | Bedömning | 22 |

| | | |
|---------|--|----|
| 2.7 | Ändring av skyndsamhetsregeln m.m. vid återbetalning | 23 |
| 2.7.1 | Resultat av lämnade synpunkter | 23 |
| 2.7.2 | För- och nackdelar med förslaget..... | 23 |
| 2.7.3 | Förslag till alternativa åtgärder | 23 |
| 2.7.4 | Bedömning | 23 |
| 2.8 | Skatteredovisning enligt bokslutsmetoden trots bokföring enligt faktureringsmetoden..... | 23 |
| 2.9 | Ändring av bevisreglerna i ML..... | 24 |
| 2.9.1 | Resultat av lämnade synpunkter | 24 |
| 2.9.2 | För- och nackdelar med förslaget..... | 24 |
| 2.9.3 | Förslag till alternativa åtgärder | 25 |
| 2.9.4 | Bedömning | 26 |
| 2.10 | Förtydligande av 13 kap. 16 § och 19 § ML..... | 26 |
| 2.10.1 | Resultat av lämnade synpunkter | 26 |
| 2.10.2 | För- och nackdelar med förslaget..... | 26 |
| 2.10.3 | Bedömning av lämnade synpunkter | 26 |
| 3. | Övriga förslag | 26 |
| 3.1 | Inledning | 26 |
| 3.2 | Återbetalning av överskjutande ingående moms..... | 27 |
| 3.2.1 | Inledning | 27 |
| 3.2.2 | Modifierad "reverse charge", förslag 1 | 27 |
| 3.2.3 | Modifierad "reverse charge", förslag 2..... | 29 |
| 3.2.4 | Betalning av moms direkt till säljarens Skattekonto | 32 |
| 3.2.5 | Krav på säkerhet vid vissa återbetalningar | 33 |
| 3.2.6 | Möjlighet till "utökat innehållandebeslut" | 34 |
| 3.2.7 | Rullningsordning vid "tveksamma" återbetalningar | 35 |
| 3.2.8 | Bestämmelser mot "skattehäleri" | 35 |
| 3.2.9 | Betalningsansvar för köparen..... | 36 |
| 3.3 | Registrering/avregistrering | 36 |
| 3.3.1 | Inledning | 36 |
| 3.3.2 | Krav på inbetalning av aktiekapital..... | 37 |
| 3.3.3 | Skalbolag..... | 38 |
| 3.3.4 | Ny styrelse i bolag (målvakter) | 38 |
| 3.3.5 | Hinder att registreras som styrelseledamot..... | 39 |
| 3.3.6 | Missbruk av generalfullmakter | 40 |
| 3.3.7 | Register över kända momsbedragare och målvakter | 40 |
| 3.3.8 | Automatisk avregistrering till moms vid styrelsebyte ... | 41 |
| 3.4 | Redovisning av moms samt skattskyldighet för "småföretag" | 42 |
| 3.4.1 | Inledning | 42 |
| 3.4.2 | Undanta "småföretag" från skattskyldighet | 42 |
| 3.4.3 | Slopad redovisning av moms i självdeklarationen | 43 |
| 3.4.3.1 | Inledning | 43 |

| | | |
|---------|--|----|
| 3.4.3.2 | Synpunkter lämnade av handläggare på RSV och SKM | 43 |
| 3.4.3.3 | Bedömning | 44 |
| 3.4.4. | Obligatorisk en månadsredovisning i vissa fall..... | 46 |
| 3.4.5 | Förtydligande av särskilda skäl i 10 kap. 11 § SBL | 46 |
| 3.5 | VAT-nummer | 47 |
| 3.5.1 | Inledning | 47 |
| 3.5.2 | Separata VAT-nummer för intern handel respektive EG-handel | 47 |
| 3.5.3 | Krav på identitetskontroll då en köpare åberopar ett VAT-nummer | 49 |
| 3.5.4 | Förvärvsbeskattning av "rätt" köpare vid "lån" av VAT-nummer | 50 |
| 3.6 | Export..... | 51 |
| 3.6.1 | Avhämtningsköp..... | 51 |
| 3.7 | Informationsutbyte | 52 |
| 3.7.1 | VIES för tjänster | 52 |
| 3.7.2 | KVR varje månad | 53 |
| 3.8 | Kontrollinstrument | 54 |
| 3.8.1 | Utökade kontrollbefogenheter vid skattebesök..... | 54 |
| 3.9 | Sanktioner | 56 |
| 3.9.1 | Sanktionsavgift vid felaktigt ifyllda deklarationer och KVR..... | 56 |
| 3.10 | Inköp av nya transportmedel från annat EU-land..... | 57 |
| 3.10.1 | Inledning | 57 |
| 3.10.2 | Bakgrund | 57 |
| 3.10.3 | Förbättrade kontrolluppgifter från bilregistret/flygplansregistret | 58 |
| 3.10.4 | Register för fritidsbåtar..... | 60 |
| 3.10.5 | Hinder mot registrering..... | 60 |
| 3.10.6 | Kontrolluppgifter från andra länder..... | 61 |
| 3.10.7 | Straffavgift..... | 62 |
| 3.11 | Inköp av begagnade varor (bilar) från annat EU-land | 63 |
| 3.11.1 | Inledning | 63 |
| 3.11.2 | Bakgrund | 63 |
| 3.11.3 | Krav på inköphandlingar och fullmakter samt identitetskontroll..... | 65 |
| 3.11.4 | Uppgifter i bilregistret | 65 |
| 3.11.5 | Uppgifter i fakturan | 66 |
| 3.11.6 | Förtydligande i 2 a kap. och 7 kap. ML..... | 67 |
| 4. | Områden där förslag på lagändringar kan förväntas | 67 |
| 4.1 | Handel med "svart" arbetskraft..... | 67 |
| 5. | Aktuella trender och problemområden inom momskontrollen.... | 68 |
| 5.1 | Inledning | 68 |

| | | |
|-----|---|----|
| 5.2 | De vanligaste och allvarligaste momsfallen..... | 68 |
| 5.3 | De största utredningsproblemen..... | 69 |

1. Inledning

1.1 Uppdraget

1995 lämnade Riksskatteverket (RSV) en rapport, RSV Rapport 1995:10, med ett antal förslag på åtgärder mot skattefusk inom momsområdet. Rapporten innehöll bl.a. förslag på att s.k. stoppregler skulle införas vid återbetalning av moms samt att nystartade företag, oavsett omsättning, skulle redovisa moms enligt en kontantprincip.

Med anledning av RSV:s rapport gav Finansdepartementet i uppdrag åt hovrättsrådet Carl-Gustav Ohlson att i sin tur lämna förslag på åtgärder mot skattefusk inom momsområdet. Uppdraget avsåg i första hand att lämna förslag på åtgärder mot sådant skattefusk som hänför sig till rätten till avdrag och återbetalning. Carl-Gustav Ohlsons rapport resulterade i ett antal förslag på förändringar. Vissa av förslagen har i dagsläget genomförts, dock inte alla.

Under perioden september 2000 till och med februari 2001 har jag tillfälligt tjänstgjort på Finansdepartementets skatteavdelning, enheten för mervärdesskatt. Mitt ordinarie arbete har jag emellertid på RSV och skattemyndigheten i Växjöregionen där jag så gott som uteslutande arbetar med mervärdesskatt avseende såväl rättsliga frågor som kontrollfrågor. Under min tid på Finansdepartementet har jag bl.a. haft i uppdrag att göra en inventering av tänkbara åtgärder mot skattefusk inom momsområdet. I detta arbete har även ingått att gå igenom Carl-Gustav Ohlsons rapport och se om det finns förslag som ännu inte genomförts, men som bör genomföras eller utredas vidare.

Den inventering som nu har genomförts innehåller inga politiska ställningstaganden. Uppdraget har enbart inneburit en kartläggning över möjliga åtgärder för att komma åt momsusk samt en första bedömning av de förslag som framförts. Uppdraget har däremot inte omfattat att skapa regelrätta förslag om lagändring eller att göra en mer ingående utredning av varje möjlig åtgärd som presenteras i denna rapport.

1.2 Uppdragets förhållande till andra utredningar inom området

Det pågår f.n. ett flertal utredningar inom RSV och Ekobrottsmyndigheten (EBM) med syfte att föreslå förändringar för att underlätta vid kontroll av moms och förhindra skattebedrägerier. Den kartläggning som jag har genomfört och de förslag jag framför i denna rapport är inte avsedd att inkräkta på arbete inom detta område som utförs på annat håll. Det har dock inte varit praktiskt möjligt för mig att beakta alla andra utredningar/kartläggningar med samma syfte som mitt

arbete. Det kan medföra att de ställningstaganden som framförs i denna rapport kan avvika från de ställningstaganden som har framförts/kommer att framföras inom ramen för andra utredningar.

1.3 Arbetets uppläggnig

För att få ett underlag för en bedömning av förslagen i Carl-Gustav Ohlsons rapport har jag inhämtat synpunkter från handläggare på skattemyndigheterna (SKM) och RSV. Jag har även bett dem lämna egna förslag på förändringar som de anser bör genomföras för att förhindra/försvara för skattefusk inom momsområdet.

En sammanfattning av Carl-Gustav Ohlsons rapport (bilaga 1) har därför tillställts sammanlagt 28 handläggare, 11 på RSV och 17 på SKM. Dessa personer har i sin tur involverat ytterligare handläggare i arbetet.

Förslag om förbättring av kontrollen av nya transportmedel har dessutom inhämtats från Särskilda skattekontoret i Ludvika.

Jag vill i detta sammanhang påpeka att lämnade svar inte är officiella ställningstaganden från SKM:s eller RSV:s sida utan är baserade på enskilda handläggares åsikter och bedömningar.

1.4 Redovisning av resultatet

De synpunkter och slutsatser som avser förslagen enligt Carl-Gustav Ohlsons rapport kommer att behandlas nedan i avsnitt 2. I avsnitt 3 kommer övriga förslag på åtgärder att presenteras. I avsnitt 4 lämnas en redogörelse över moms-fusk med svart arbetskraft, vilket troligtvis kommer att resultera i en rapport med förslag på lagändringar under hösten 2001. Avslutningsvis lämnas en kortfattad redogörelse över aktuella trender och problemområden inom moms-kontrollen i avsnitt 5.

1.5 Sammanfattning av slutsatser

Det lär vara en omöjlig uppgift att skapa ett regelsystem som förhindrar alla möjligheter till missbruk. Ett system med en sådan utgångspunkt riskerar dessutom att bli komplicerat och administrativt betungande att hantera, samtidigt som det skapar nya möjligheter till kringgående och moms-fusk. Enligt min uppfattning bör momsen därför hållas så "enkel" och enhetlig som möjligt. I stället för att införa omvälvande och komplicerade regelsystem så bör en strävan vara att med mindre ingripande åtgärder i lagstiftningen skapa bättre förutsättningar för SKM att genomföra kontroller eller att i enskilda fall kunna besluta om tillämpning av en specialregel, t.ex. tillämpning av "reverse charge" i vissa situationer (se avsnitt 3.2.2 och 3.2.3).

Med bl.a. ovanstående i åtanke har jag därför gjort följande bedömningar av de förslag som lämnats i Carl-Gustav Ohlsons rapport.

Förslag som bör utredas vidare:

- Rullningsordning, om den visar sig ha en effekt på momsbedrägerier i de länder som f.n. tillämpar ett sådant system.
- "Reverse charge", i den modifierade version som har föreslagits i avsnitt 3.2.2 och 3.2.3.
- Skyndsamhetsregeln, enligt det alternativa förslaget om "utökat innehållandebeslut" i avsnitt 3.2.6.
- Förtydligande av 13 kap. 16 § och 19 § ML bör föranleda lagändring.

Förslag som inte bör utredas vidare:

- Kontantredovisning för nystartade företag
- Stoppregeln, om modifierad "reverse charge" är möjlig att tillämpa i stället
- Nyansering av bestämmelserna om deklarationsform och redovisningsperiod
- Skatteredovisning enligt bokslutsmetoden trots bokföring enligt faktureringsmetoden
- Ändring av bevisreglerna

Av de alternativa förslag som presenteras i avsnitt 3 bör flertalet utredas vidare. Förslagen får ses som alternativ respektive kompletteringar till varandra varför det inte lär bli aktuellt att genomföra samtliga förslag. I stället måste det vid en vidare utredning ske en bedömning av vilka av förslagen som är möjliga eller lämpligast att genomföra.

En utredning av förslagen om modifierad "reverse charge" i avsnitt 3.2.2 och 3.2.3 bör emellertid enligt min bedömning ges en hög prioritering.

2. Förslag enligt Carl-Gustav Ohlsons rapport

2.1 Inledning

De förslag som har lämnats i Carl-Gustav Ohlsons rapport finns kortfattat beskrivna i bilaga 1. Jag kommer därför inte att redogöra ytterligare för innehållet i förslagen utan enbart göra en bedömning av dessa med utgångspunkt från de synpunkter jag har fått in från

handläggare på RSV och SKM. Förslagen kommer att behandlas i samma ordningsföljd som i ovan nämnda bilaga.

För varje förslag kommer en presentation ske av följande:

- Resultat av lämnade synpunkter,
- för- och nackdelar med förslaget,
- förslag till alternativa åtgärder och
- bedömning av om förslaget bör genomföras eller utredas vidare.

2.2 Kontantredovisning första året för nystartade företag

2.2.1 Resultat av lämnade synpunkter

Den övervägande majoriteten av de som har lämnat synpunkter anser att förslaget inte ska genomföras eller ens utredas vidare. Endast ett svar ställer sig positivt till förslaget, dock med viss tvekan.

Nedan lämnas en sammanfattning av lämnade svar. Den kritik som har framförts mot förslaget har varit omfattande och kan sammanfattas under följande rubriker:

- Systemet innebär nya möjligheter att fuska med moms,
- systemet är lätt att kringgå,
- betydelsen av betalningsmomentet är tveksamt,
- förslaget innebär risk för oavsiktliga fel i bokföringen,
- dispensregeln urholkar förslaget samtidigt som den innebär merarbete för företag och SKM,
- värdet av ett intyg från en revisor i en dispensituation kan ifrågasättas, och
- förslaget innebär ökad arbetsbelastning för företag och för SKM.

Kritiken mot förslaget utvecklas närmare nedan.

2.2.2 För- och nackdelar med förslaget

Det följande är en sammanfattning av de åsikter som framförts av handläggare på SKM och RSV.

Systemet innebär nya möjligheter att fuska med moms

Förslaget förstärker den diskrepans som redan idag kan uppstå mellan en säljares och en köparens redovisning av moms då säljare och köpare tillämpar olika redovisningsmetoder och/eller har olika redovisningsperioder. Sådan diskrepans kan utnyttjas vid genomförande av momsbedrägerier vilket i realiteten innebär att förslaget snarare ökare än minskar möjligheterna att fuska med momsen samtidigt som systemet är mycket lätt att kringgå.

Exempel: Den som är ute efter att fuska med moms startar ett nytt företag (A) som redovisar enligt kontantmetoden samt köper ett redan momsregistrerat företag som redovisar moms enligt faktureringsmetoden. Företag A ställer ut fakturor till företag B och anger en lång betalningsfrist. Företag B gör omedelbart avdrag för den ingående moms belöpande på fakturorna medan företag A inte behöver redovisa utgående moms förrän eventuell betalning erhålls från B.

Redan idag finns visserligen möjlighet för företag att i skatteundandragande syfte utnyttja systemet med olika redovisningsmetoder och redovisningsperioder. Dagens system innebär emellertid att det finns en yttersta gräns för hur lång tid en säljare kan skjuta upp redovisning av utgående moms. Möjligheten för ett företag att utnyttja bokslutsmetoden respektive redovisa moms helårsvis är dessutom begränsad till företag med förhållandevis låg omsättning. Den nu föreslagna metoden innebär att oavsett hur hög omsättning det säljande företaget har och oavsett hur lång tid betalning för en faktura dröjer så ska redovisningen av den utgående moms ske först då betalning erläggs. Systemet kommer därför att vara mycket svårt för SKM att kontrollera vilket i sin tur medför risk för ökat momsfusk.

Mot bakgrund av erfarenheter från SKM:s kontrollverksamhet kan konstateras att ju fler särregler det finns på ett område desto större missbruksrisk. En målsättning bör därför vara att skapa generellt gällande redovisningsregler. Redovisningsmetoder som avviker från gängse regler, t.ex. kontantmetoder, måste därför reserveras för små företag så att risken för momsfusk minimeras.

Systemet är lätt att kringgå

Det föreslagna systemet är mycket lätt att kringgå. Ett sätt är att förvärva redan momsregistrerade företag och utnyttja dessa för att få en utbetalning av moms istället för att starta nya företag.

Införande av ett betalningsmoment i granskningen

Carl-Gustav Ohlson har i sin rapport framfört att en fördel med det föreslagna systemet är att ett betalningsmoment införs i granskningen. Att följa betalningsflöden är en bra kontrollmetod och används redan av SKM vid t.ex. kontroll av misstänkt oseriösa företag. Ett antal av de handläggare som har lämnat synpunkter har emellertid varit tveksamma till om det betalningsmoment som införs i granskningen via det nu aktuella förslaget har så stor betydelse. Momsfusk med enbart falska fakturor kan kanske minska men det är å andra sidan inga större problem att även förfalska betalningskvittenser eller dylikt.

Möjligtvis kan betalningsmomentet i en del fall ha en avskräckande effekt eftersom det innebär ökat arbete för oseriösa företag att manipulera både faktura och betalningskvittens.

Risk för oavsiktliga fel i bokföringen

Förslaget kan innebära en ökad risk för att oavsiktliga fel kan uppkomma i ett företags redovisning. Ett företag som redovisar enligt kontantmetoden måste skapa någon form av sidoordnad redovisning vilket i sig kan innebära en osäkrare redovisning, i form av bokföringsfel, risk för dubbelavdrag m.m.

Dispensmöjligheten

I förslaget ingår en möjlighet att få dispens från kontantmetoden. En dispensmöjlighet har i och för sig bedömts nödvändig av flertalet av de som har lämnat synpunkter på förslaget men vissa problem kan förutsägas. Följande kritik mot dispenssystemet har framförts.

Carl-Gustav Ohlson har i sin rapport beräknat att bortåt 30 000 nystartade företag kommer att få dispens, vilket i praktiken innebär mer än hälften av alla nystartade företag. En så generell möjlighet till dispens innebär en risk för att de föreslagna reglerna om kontantredovisning inte får någon effekt. I stället kommer reglerna enbart att innebära merarbete och praktiska problem för de seriösa företagen.

En dispensregel kommer, oavsett om den utformas generellt eller restriktivt, att medföra oproportionerligt mycket arbete för SKM. Vid en generell utformning av regeln kommer SKM att behöva behandla ett stort antal ansökningar. Vid en mer restriktiv regel blir besluten i gengäld mer komplicerade att fatta. Vid en prövning av om dispens ska medges eller ej så måste det även ske en viss kontroll av att lämnade uppgifter i ansökan är korrekta. Sådana uppgifter kan vara svårkontrollerade som t.ex. uppgifter om framtida investeringar.

Mot bakgrund av ovanstående är den av Carl-Gustav Ohlson beräknade handläggningstiden på trettio minuter per ansökan inte rimlig. En mer realistisk uppskattning är att handläggningstiden kommer att uppgå till minst det dubbla. Det är dessutom troligt att betydligt fler än hälften av de nyregistrerade företagen kommer att begära dispens.

Om förslaget införs så måste SKM tillföras mer resurser om inte merarbetet med dispensreglerna ska gå ut över befintliga kontrollformer.

Revisorsintyg i en dispensituation

Carl-Gustav Ohlson har föreslagit att SKM vid en prövning av dispensärenden ska kunna kräva att ett företag lämnar intyg från en auktoriserad eller godkänd revisor om att verksamhetens bokföring är godtagbar. Följande invändningar har framförts mot detta förslag.

För att ett revisorsintyg ska ha något värde måste revisorn intyga att inte bara bokföringen i stort är godtagbar utan även att underlaget för bokföringen är både fullständigt och korrekt. Detta kan en revisor knappast intyga, inte ens efter en genomförd granskning. Det bör

dessutom vara svårt för en godkänd eller auktoriserad revisor att i initialskedet påstå något om tillförlitligheten i ett nystartat företags löpande bokföring. Värde av det föreslagna revisorsintyget i en dispensituation kan därför ifrågasatts.

Förslaget innebär merarbete

Förslaget medför stora administrativa svårigheter både för företagen och för skattemyndigheterna. Dessa svårigheter kan inte anses stå i proportion till nyttan med systemet.

Ur *RSV:s* och *SKM:s* synvinkel kommer systemet att innebära ett både administrativt och kontrollmässigt merarbete.

Förändringar i *RSV:s* ADB-system måste göras, bl.a. för att kunna hantera registrering av dispenser från kontantmetoden och för att kunna hålla reda på respektive företags 12-månadersperiod. *SKM:s* maskinella urvalssystem för kontroll, såsom PUMA och KONTUR, måste anpassas till varje nystartat företag.

Systemet med en kontantmetod får dessutom som konsekvens att det inte blir möjligt att göra en avstämning av ett företags momsredovisning mot uppgifterna i inkomstdeklarationen för det första verksamhetsåret, d.v.s. under det år som är det viktigaste att kontrollera.

För *företag* med ett stort antal verifikationer kommer ett system med dubbla redovisningar att innebära betydande merarbete.

Huvuddelen av alla nystartade företag är småföretag. Det kan ifrågasättas om de kommer att ha en vettig möjlighet att lära sig de olika systemen och dessutom i praktiskt arbete hålla reda på betalda och obetalda fakturor. Dessa företag har problem idag i samband med de årliga boksluten. Med det föreslagna systemet skulle de dessutom göra ett speciellt bokslut för betalda och obetalda fakturor när 12-månadersperioden gått till ända. För de företag som enligt bokföringslagen inte får tillämpa kontantredovisning kommer förslaget dessutom att innebära krav på dubbla redovisningssystem.

Förslaget rimmar därför dåligt med ambitionen att skapa enkla och tidsenliga regler samt att underlätta för småföretagarna. I stället kommer förslaget att försvåra för de seriösa företagen och kosta dem både tid och pengar.

Det föreslagna systemet kommer dessutom att medföra likviditetspåfrestningar för nya företag och medföra att de inte kan konkurrera med befintliga företag på lika villkor.

2.2.3 Förslag till alternativa åtgärder

Förbättrad registreringskontroll

En utökad och förbättrad registreringskontroll bör användas i stället för att införa en kontantmetod för nyregistrerade företag.

En förbättrad kontroll kan uppnås genom att organisera arbetet så att nyregistrerade företag bevakas och granskas särskilt under första tiden efter registreringen. Nya arbets sätt med detta som målsättning har bl.a. testats i Stockholm och i Göteborg.

Förutom nya arbets sätt så pågår även arbete med att utveckla särskilda kontrollmetoder avseende nystartade företag. RSV:s arbetsgrupp för riskanalys har t.ex. under förra året lämnat ett förslag om utökad maskinellt stöd vid registreringskontrollen (Delrapport-utökad registreringskontroll, dnr 1729-00/100).

Det är bättre att genomföra de förslag som lämnats i denna rapport och att ta tillvara erfarenheter från pilotprojekten i Göteborg och Stockholm, än att införa kontantredovisning för nystartade företag.

Även förslagen enligt avsnitten 3.3.2 – 3.3.7 bör ge en bättre effekt i detta avseende än att införa en kontantredovisning. Försvårar man användandet av målvakter, missbruk med fullmakter etc. så minskar möjligheten till fusk vid nyregistreringen.

2.2.4 Bedömning

Jag instämmer i majoritetens uppfattning att förslaget inte bör införas eller ens utredas vidare. Förutom de argument som framförts ovan mot systemet vill jag påpeka följande.

Det föreslagna systemet med en kontantmetod för nystartade företag är komplicerat och innebär ett inte oväsentligt administrativt merarbete för både SKM och för seriösa företag. SKM har i dagsläget mycket små resurser för att administrera och kontrollera moms. Om systemet införs kommer SKM att få avsätta ytterligare resurser till administrativt arbete samtidigt som det finns anledning att anta att systemet kommer att vara ytterst ineffektivt när det gäller att förhindra momsbedrägerier. Som framgår ovan ger systemet till och med utökade möjligheter att genomföra bedrägerier. Med en oförändrad personalstyrka kommer därför momskontrollen på SKM att försämrats ytterligare om systemet införs eftersom befintliga resurser för kontrollverksamheten kommer att tas i anspråk för det administrativa merarbete som systemet medför.

2.3 Avräkning av ingående skatt mot utgående skatt för senare redovisningsperioder (rullningsordning)

2.3.1 Resultat av lämnade synpunkter

Drygt hälften av inkomna svar är positiva till en fortsatt utredning av förslaget. Övriga anser inte att förslaget ska införas eller ens utredas vidare.

De som förespråkar en fortsatt utredning anser att denna bör inkludera studier av de system som finns i länder som redan i dag tillämpar en rullningsordning, t.ex. Finland, Belgien och Frankrike.

2.3.2 För- och nackdelar med förslaget

De som ställt sig positiva till förslaget anser att en rullningsordning kan stävja en del av de momsbedrägerier som enbart syftar till återbetalning av moms. Systemet skulle även medföra färre utbetalningar av moms vilket skulle underlätta arbetet för SKM i det avseendet.

De som är negativa till det föreslagna systemet har bl.a. pekat på att en rullningsordning innebär ett stort avsteg från momssystemets grundprinciper. Det som i stället bör eftersträvas är ett system som är så enkelt och enhetligt som möjligt kombinerat med en ökad kontrollverksamhet. Man har också ställt sig tveksam till om den föreslagna rullningsordningen får någon reell effekt på momsfusket.

Samtliga som har lämnat synpunkter på förslaget, d.v.s. oavsett om de är positiva eller negativa till förslaget som sådant, har dock uppmärksammat problemet med hur tillämpningen av systemet ska avgränsas. Eftersom man anser att systemet inte får medföra kumulativa effekter för seriösa företag så måste tillämpningen av en rullningsordning begränsas på lämpligt sätt.

Om systemet införs anser majoriteten att systemets tillämplighet bör begränsas till nyregistrerade företag. Samtidigt konstateras dock att rullningsordningen då kommer att drabba även seriös näringsverksamhet i ett skede när det i företaget finns ett stort behov av kapital. Ett annat problem med den föreslagna avgränsningen till nyregistrerade företag är att det kan uppstå en "marknad" för redan registrerade och etablerade företag. På en sådan "marknad" kan ett registrerat företag, där verksamheten nyligen har lagts ned, köpas för att sedan användas för momsbedrägerier. På så sätt kan tillämpningen av rullningsordningen kringgås.

En avgränsning baserad på bransch har inte ansetts lämplig eftersom vad som är "intressanta" varor och branscher ur kontrollsynpunkt ständigt förändras.

Om en rullningsordning i stället ska vara generell så måste vissa undantag göras från tillämpningen, t.ex. för företag med export eller EG-handel.

Det har också påpekats att tillämpningsproblem kan uppkomma i de fall då ett företag bedriver flera verksamheter. Problemen kan uppstå om en rullningsordning utformas så att vissa verksamheter i ett företag omfattas av rullningsordningen medan övriga omfattas av de allmänna reglerna.

2.3.3 Förslag till alternativa åtgärder

Följande förslag på åtgärder har framförts som ett alternativ till en rullningsordning. Förslagen kommer att kommenteras i avsnitt 3 "Övriga förslag".

- Ett system som innebär att den som vill få en återbetalning av moms måste ställa säkerhet i vissa fall, se avsnitt 3.2.5,
- möjlighet till ett "utökat innehållandebeslut" vid t.ex. misstanke om karusellbedrägerier, se avsnitt 3.2.6, och
- en rullningsordning som kan tillämpas vid "tveksamma" återbetalningar, se avsnitt 3.2.7.

2.3.4 Bedömning

RSV har under 1999 upprättat en rapport om införande av ett riskanalyssystem i Sverige ("Bättre riskanalyser för att förhindra angrepp mot systemen för indirekta skatter m.m.). I rapporten har RSV även uttryckt sig positivt till en rullningsordning med motiveringen att systemet torde medverka till att angreppen mot momssystemet vad gäller negativa deklarationer skulle minska eller helt upphöra.

En generell rullningsordning utan möjlighet till undantag är visserligen ett effektivt sätt att förhindra sådana momsbedrägerier som syftar till att få tillbaka moms från staten. Det är dock knappast möjligt att introducera en rullningsordning utan att medge möjlighet till undantag från principen. Carl-Gustav Ohlson har i sin rapport pekat på flera situationer då det kommer att bli nödvändigt att bevilja löpande återbetalningar precis som idag, t.ex. för företag som mer eller mindre genomgående redovisar en överskjutande ingående moms. I och med att det skapas undantag från principen om rullande återbetalning så kommer det även att skapas möjligheter att kringgå systemet. Det lär också medföra att reglerna avseende en "rullningsordning" blir komplicerade vilket Carl-Gustav Ohlson också har påpekat i sin rapport.

Om en generell rullningsordning införs så lär det t.ex. bli nödvändigt att undanta företag som exporterar eller bedriver EG-handel. Det blir då

viktigt att definiera under vilka omständigheter ett sådant undantag kan tillämpas. I annat fall finns risk att de former av allvarliga momsbedrägerier där export och EG-handel används för att "legitimera" en återbetalning av moms, inte kommer att omfattas av systemet. Hit hör de former av momsfusk som kan hänföras till kategorin "klassiskt momsbedrägeri" och som går ut på att skapa kedjetransaktioner mellan flera företag varav det sista företaget i kedjan säljer varan eller tjänsten utomlands. Företaget redovisar därför ingen utgående moms på sin försäljning men gör avdrag för den ingående momsen på inköpet. Den ingående momsen motsvaras inte av en redovisad och inbetald utgående moms i tidigare led i kedjan. Resultatet blir därför en reell skatteförlust för staten. Till denna grupp av momsbedrägerier hör t.ex. karusellbedrägerier.

Det finns också en risk att hanteringen av de företag som av olika skäl ska undantas från systemet blir betungande för SKM. Om en rullningsordning ska införas så bör det ske endast om det klart framgår att det har en påtaglig effekt på möjligheten att förhindra felaktiga utbetalningar av moms. I annat fall riskerar kontrollen att i realiteten försämrats eftersom SKM:s kontrollresurser får tas i anspråk för administrativ hantering av "dispenser" från systemet.

Sammanfattningsvis är jag mycket tveksam till om en rullningsordning utgör ett effektivt medel för att försvåra eller förhindra momsbedrägerier. Enligt tillgängliga uppgifter har emellertid nio av EG:s medlemsländer f.n. någon form av rullningsordning. Systemet tillämpas i Österrike, Belgien, Finland, Frankrike, Grekland, Italien, Luxemburg, Portugal och Spanien. Jag anser därför att information bör inhämtas från dessa länder för att undersöka vilken effekt systemet har för skattekontrollen i respektive land och om skattebedrägerier kan förhindras genom ett sådant system. Först om så visar sig vara fallet bör det ske en fortsatt utredning av om det är lämpligt att introducera en rullningsordning i Sverige.

2.4 Betalningsskyldighet för förvärvaren ("reverse charge")

2.4.1 Resultat av lämnade synpunkter

Majoriteten av de som har lämnat synpunkter anser att förslaget inte ska genomföras eller ens utredas vidare. Endast ett svar ställer sig positivt till förslaget, dock med viss modifiering.

2.4.2 För- och nackdelar med förslaget

Följande för- och nackdelar har framförts:

En fördel med systemet är att det hindrar återbetalning i ett led. En nackdel är att systemet strider mot principerna för det befintliga momssystemet.

Om en generell "reverse charge" införs innebär det att momsen i princip får samma konstruktion som den tidigare omsättningsskatten. "Reverse charge" för vissa branscher eller vid handel med vissa varor leder å andra sidan till avgränsningsproblem och kommer – eftersom systemet är undantag från normala rutiner – att leda till nya kontroll- och informationsproblem.

Införande av "Reverse charge", antingen i generell form eller för vissa branscher/varugrupper, kommer även att bidra till att momssystemet blir än mer krångligt att tillämpa samt försvåra SKM:s kontroll.

Det har även i detta sammanhang poängterats att ett enhetligt beskattningssystem bör eftersträvas eftersom avvikelser från normala regler alltid medför risk för missuppfattningar eller missbruk.

2.4.3 Förslag till alternativa åtgärder

Ett förslag på införande av ett modifierat system för "reverse charge" har lämnats. En redogörelse för innehållet i förslaget lämnas i avsnitt 3.2.2. Ytterligare ett förslag på tillämpning av "reverse charge" har lämnats som ett alternativ till förslaget om stoppregel i avsnitt 2.5, se beskrivning i avsnitt 3.2.3.

2.4.4 Bedömning

Carl-Gustav Ohlson har i sin rapport pekat på ett antal svårigheter med att på lämpligt sätt avgränsa tillämpningen av "reverse charge". Oavsett hur en sådan avgränsning görs så lär konsekvensen bli ett än mer komplicerat momssystem och ytterligare avsteg från de grundläggande principerna för moms.

Enligt min uppfattning bör därför en generell "reverse charge" eller en "reverse charge" avgränsad till vissa branscher eller varor inte införas. Jag instämmer därmed i de argument som har lämnats ovan i avsnitt 2.4.2.

Däremot anser jag att de modifierade förslagen som beskrivs i avsnitten 3.2.2 och 3.2.3 bör utredas vidare. Förslagen innebär en begränsad tillämpning av "reverse charge" i särskilda fall efter beslut av SKM. En sådan begränsad tillämpning är enligt min uppfattning ett bra vertyg för att komma åt sådana former av momsfusk som syftar till att skapa en återbetalning av moms i ett led utan motsvarande inbetalning i det föregående ledet.

2.5 Stoppregel – uppskjutande av skattskyldighetens och avdragsrättens inträde

2.5.1 Resultat av lämnade synpunkter

Hälften av de som har lämnat synpunkter är negativa till förslaget respektive mycket tveksamma till detta. Övriga ställer sig dock positiva och anser att det ska utredas vidare.

Samtliga svar, oavsett om de har varit positiva eller negativa, har dock påpekat svårigheterna med att ställa upp lämpliga kriterier för att tillämpa stoppregeln.

Ökade kontrollinsatser har inte ansetts vara ett alternativ i de situationer som stoppregeln tar sikte på. Anledningen är att det i dessa situationer ofta saknas förutsättningar att vägra avdrag för den ingående moms hos köparen även om man ”vet” att säljaren inte kommer att redovisa eller i vart fall inte betala in motsvarande utgående moms.

2.5.2 För- och nackdelar med förslaget

2.5.2.1 Inledning

De synpunkter som har lämnats kan sammanfattas under följande rubriker:

- Allmänt om för- och nackdelar med en stoppregel, se avsnitt 2.5.2.2.
- Kriteriet ”närstående eller personer i intressegemenskap”, se avsnitt 2.5.2.3.
- Övriga synpunkter om tillämpning/formulering av en eventuell stoppregel, se avsnitt 2.5.2.4.

2.5.2.2 Allmänt om för- och nackdelar med en stoppregel

En stoppregel ger möjlighet att angripa upplägg mellan två parter där syftet med upplägget är att generera en återbetalning av överskjutande ingående moms.

Stoppregeln kan därför vara av värde i sådana fall då det är uppenbart att en återbetalning av moms till köparen inte kommer att motsvaras av en inbetalning av utgående moms av säljaren, t.ex. i uppenbara ”målvaltssituationer”. En stoppregel kan också vara användbar i de fall då uppgiven ersättning för en vara eller tjänst enligt fakturan kan ifrågasättas eller då det föreligger tveksamheter avseende betalnings- eller leveranssätt. En stoppregel kan även vara användbar i situationer då säljaren har stora skatteskulder eller då denne har misskött sig tidigare.

Följande nackdelar med en stoppregel har emellertid påpekats:

- Systemet medför att det under lång tid kan föreligga osäkerhet om en viss transaktion är att anse som en omsättning eller ej. Förekomsten av sådana "kanskeomsättningar" tillskapar en "anomali" i moms-systemet.
- Det finns risk att systemet blir svårt att tillämpa, det kan t.ex. vara svårt att skilja på transaktioner med syfte att genomföra momsbedrägerier och normala affärsmässiga transaktioner.
- Tillämpningen av stoppregeln kan i stor utsträckning komma att baseras på subjektiva bedömningar.
- Stoppregeln torde enbart vara användbar i de fall säljaren inte redovisar/betalar någon utgående skatt alls, eller så låg utgående skatt att den skatt som är föremål för ett eventuellt stoppbeslut inte kan rymmas i redovisat/betalt belopp.
- Nuvarande skattekontosystem gör det svårt att avgöra vad som är betalt respektive inte är betalt då det finns inbetalningar på skattekontot samtidigt som kontot uppvisar ett underskott.

2.5.2.3 Kriteriet "närstående eller personer i intressegemenskap"

Om en stoppregel införs så är det viktigt att närståendekretsen definieras så att även misstänkta målvakts- och bulvanfall ingår.

Samtliga som har lämnat synpunkter på förslaget har dock påpekat svårigheterna att definiera begreppet "närstående eller personer i intressegemenskap". Framför allt om begreppet även ska inkludera målvakts- och bulvanfallen.

2.5.2.4 Övriga synpunkter om tillämpning av en eventuell stoppregel

Följande påpekanden angående omfattningen av en stoppregel har lämnats för det fall förslaget utreds vidare.

- En eventuell stoppregel bör inte enbart ta sikte på fall då säljaren redovisar moms i självdeklarationen medan köparen redovisar i SKD. Även i de fall då både köpare och säljare redovisar i SKD kan det finnas behov av att kunna tillämpa en stoppregel. Ett exempel är situationer då det med nuvarande regler inte går att vägra avdrag för ingående moms trots att motsvarande utgående moms med stor sannolikhet inte kommer att betalas av säljaren.
- Ett förslag innebär att en eventuell stoppregel bör begränsas till att endast omfatta situationer då det finns misstanke om att falska fakturor används. Bakgrund till förslaget är de problem som förekommer i storstadsområdena och som innebär att ekobrotts-

lingar använder bolag som rena "faktureringsmaskiner". De tjänster som faktureras beskrivs mycket vagt som "provisioner", "datatjänster" eller "konsultarvoden". Fakturorna utformas emellertid så att de ska uppfylla kraven enligt 8 och 11 kap. ML och därmed ge upphov till en avdragsrätt hos "köparen". Tillämpning av en stoppregel i sådana fall skulle innebära en möjlighet för SKM att vägra avdrag då det inte föreligger "full" bevisning om att fakturan eller uppgifterna i denna är falska men då det ändå finns fog att ifrågasätta fakturans riktighet.

- Synpunkter har också framförts på att stoppregeln bör tillämpas endast då det är fråga om belopp av viss betydelse.
- Vid en eventuell fortsatt utredning bör övervägas om en eventuell stoppbestämmelse kan utformas i enlighet med 50 § Skattebetalningsförordningen (SBF). Bestämmelsen i 50 § SBF innebär en rätt för SKM att under vissa förutsättningar skjuta upp en återbetalning av överskjutande ingående moms.

2.5.3 Förslag till alternativa åtgärder

Som framgår ovan har förutsetts vissa problem vid tillämpningen av stoppregeln samt även vid formuleringen av kriterier för bestämmelsen. Följande alternativa förslag har därför lämnats.

- Modifierad reverse charge, förslag 2, se avsnitt 3.2.3.
- Krav på säkerhet vid vissa återbetalningar, se avsnitt 3.2.5
- Möjlighet till "utökat innehållandebeslut", se avsnitt 3.2.6.
- Slopad redovisning av moms i självdeklarationen, se avsnitt 3.4.3.

2.5.4 Bedömning

RSV har i Rapport 1995:10 närmare redogjort för bakgrunden till förslaget om stoppregel. Beskrivningen av behovet av en specialregel är fortfarande aktuellt dock med tillägget att behovet inte enbart föreligger i situationer då köpare och säljare tillämpar olika redovisningsperioder.

Möjligheterna att effektivt förhindra respektive försvåra genomförandet av momsbedrägerier skulle förbättras avsevärt om det fanns en möjlighet för SKM att vägra avdrag för ingående moms i vissa fall av misstänkt momsusk. En sådan möjlighet att vägra avdrag skulle ha stort värde t.ex. i de fall då formella förutsättningar för avdragsrätt för ingående moms enligt faktura/avtal visserligen är uppfyllda men då det finns risk att motsvarande utgående moms inte betalas in till staten. De situationer som avses är inte normala, affärsmässiga transaktioner utan upplägg mellan två parter i "intressegemenskap" med syfte att generera en återbetalning av ingående moms och där det föreligger svårigheter för SKM att ifrågasätta den påstådda transaktionens civilrättsliga status m.m.

Ett sätt att åstadkomma en möjlighet att vägra avdragsrätt för ingående moms är att införa en form av stoppregel på sätt som RSV har föreslagit i rapport 1995:10. RSV:s förslag innebär att SKM i det enskilda fallet ska kunna besluta att en omsättning inte ska anses föreligga innan säljaren har redovisat och betalat den utgående momsen. Ett sådant beslut ska fattas om det med hänsyn till omständigheterna kan antas att det föreligger en risk att säljaren inte betalar in momsen till staten. Ett sådant beslut får till följd att köparen inte är berättigad till avdrag för ingående moms på det aktuella förvärvet. Beslutet ska undanröjas om köparen ställer säkerhet för inbetalningen av den utgående momsen.

En nackdel med den föreslagna stoppregeln är att den avviker från momssystemet i övrigt genom att i vissa fall göra förekomsten av "omsättning" beroende av säljarens betalning av utgående moms. Systemet innebär dessutom att det under en tidsperiod kommer att råda tveksamhet om en försäljning är en omsättning eller inte.

Ett annat problem är att SKM skulle behöva utreda i vad mån säljaren har betalt utgående moms vilket inte är så lätt, inte minst med tanke på skattekontosystemet. Det är ju också möjligt att SKM får påta sig en skyldighet att bevaka om säljaren redovisat utgående moms för att ex officio medge köparen tidigare vägrat momsavdrag. Ytterligare ett problem är ju hur betalningskriteriet ska hanteras i de fall säljaren redovisar moms självdeklaration. Om köparen inte ställer säkerhet i en sådan situation så blir det möjligtvis SKM som även i dessa fall ska bevaka eventuell betalning i en avlägsen framtid.

Förslaget innebär dessutom att SKM måste hantera säkerheter i de fall köparen väljer denna väg för att få en avdragsrätt för ingående moms.

Mot bakgrund av ovanstående anser jag det därför lämpligare att åstadkomma önskat resultat genom att tillämpa systemet med "reverse charge" på sätt som beskrivits i avsnitt 3.2.3. En utgångspunkt för att arbeta fram ett sådant system bör vara dels det förslag som lämnats i avsnitt 3.2.3, dels det förslag om modifierad "reverse charge" som lämnats i avsnitt 3.2.2.

Stoppregeln bör emellertid utredas vidare om det inte är möjligt att införa ett system med "reverse charge" och det inte heller är möjligt att införa ett system med inbetalning av moms direkt till säljarens skattekonto, se avsnitt 3.2.4.

2.6 Nyansering av bestämmelserna om deklarationsform och redovisningsperiod

2.6.1 Resultat av lämnade synpunkter

Ett svar är positivt till förslaget och anser att det bör utredas vidare. Resterande svar är negativa eller tveksamma till förslaget.

2.6.2 För- och nackdelar med förslaget

En fördel med förslaget är att SKM får en möjlighet att vägra redovisning av moms i SKD för företag som t.ex. av kontrollskäl bör redovisa moms i självdeklarationen. Å andra sidan har synpunkter framförts på att det problem som åtgärden tar sikte på är obetydlig i förhållande till det totala fusket med den ingående skatten. Det har också framförts synpunkter som avspeglar en tvekan till om förslaget överhuvudtaget har någon större inverkan på momsfusk. Sammanfattningsvis kan konstateras att förslaget inte upplevs som särskilt angeläget att utreda vidare.

2.6.3 Förslag till alternativa åtgärder

Ett antal av de som har lämnat synpunkter har i detta sammanhang framfört önskemål om att redovisning av moms i självdeklarationen slopas. Förslaget behandlas i avsnitt 3.4.3.

2.6.4 Bedömning

Enligt min uppfattning bör en strävan vara att all moms redovisas i skattedeklarationen. Av den anledning anser jag att förslaget om att skapa regler för att tvinga företag att redovisa i självdeklarationen inte ska genomföras. I den mån förslaget om slopad redovisning av moms i självdeklarationen, se avsnitt 3.4.3, utreds vidare så kan det dock vara lämpligt att även utreda om det finns behov av att kunna besluta att ett företag under vissa omständigheter ska redovisa moms på årsbasis (eller kvartalsvis) i stället för varje månad.

Det förslag på tvingande "årsredovisning" som beskrivits i Carl-Gustav Ohlsons rapport är tänkt att ge SKM en möjlighet att "vänta ut" en säljares redovisning av moms innan återbetalning av överskjutande ingående moms sker till köparen. Enligt min uppfattning är emellertid förslaget om tillämpning av "reverse charge" ett lämpligare sätt att komma tillrätta med detta problem.

2.7 Ändring av skyndsamhetsregeln m.m. vid återbetalning

2.7.1 Resultat av lämnade synpunkter

Vid tillkomsten av skattebetalningslagen (SBL) har viss modifiering skett i enlighet med Carl-Gustav Ohlsons förslag i rapporten. De nya reglerna finns i 18 kap. SBL och 48-50 §§ SBF.

Av inkomna synpunkter framgår att skyndsamhetsregeln i dess nuvarande utformning inte vållar några större problem. Ytterligare förändringar av skyndsamhetsregeln har därför inte ansetts så angeläget, se dock nedan i avsnitt 2.7.3.

2.7.2 För- och nackdelar med förslaget

Inga direkta för- och nackdelar har framförts.

2.7.3 Förslag till alternativa åtgärder

En utökad möjlighet att skjuta upp en återbetalning av moms skulle behövas vid sådana kedjetransaktioner som kräver utredning i flera led framåt och bakåt i kedjan, t.ex. vid karusellbedrägerier eller i sådana fall då det finns behov av att göra en avstämning mellan köparens och säljarens redovisning.

Ett sätt att skapa en sådan möjlighet är att införa en bestämmelse om "utökat innehållandebeslut". Förslaget behandlas nedan i avsnitt 3.2.6.

2.7.4 Bedömning

Utöver förslaget om "utökat innehållandebeslut" i avsnitt 3.2.6 har inget framkommit som påvisar ett behov av att ytterligare modifiera skyndsamhetsregeln vid återbetalning av moms. En vidare utredning bör därför begränsas till förslaget i avsnitt 3.2.6. I detta sammanhang bör även förslagen om "reverse charge" i avsnitt 3.2.2 och 3.2.3 beaktas.

2.8 Skatteredovisning enligt bokslutsmetoden trots bokföring enligt faktureringsmetoden

Majoriteten av inkomna svar är negativa till förslaget och anser att det inte ska utredas vidare. Övriga är med viss tvekan positiva till en fortsatt utredning men värdet av ett genomförande av förslaget ifrågasätts.

Den allmänna uppfattningen är att redovisningen ska följa bokföringen. Ur kontrollsynpunkt anses förslaget som mindre angeläget.

Jag instämmer i ovanstående bedömning. Ur kontrollsynpunkt har förslaget ingen högre prioritet.

2.9 Ändring av bevisreglerna i ML

2.9.1 Resultat av lämnade synpunkter

Majoriteten av svaren har varit positiva till förslaget. Två svar har emellertid avstyrkt lagändring.

Ett alternativt/kompletterande förslag har lämnats nedan i avsnitt 2.9.3.

Härutöver har hänvisats till det behov av lagändring som avser fastställande av tidpunkt då avdragsrätten senast ska styrkas. Frågan har aktualiserats i rättsfallet RÅ 1999 ref. 16. RSV har hos Finansdepartementet begärt en lagändring vad gäller sambandet mellan redovisning och indirekt beskattning, som undanröjer denna oklarhet.

2.9.2 För- och nackdelar med förslaget

De som har varit positiva till fortsatt utredning av förslaget har ansett att det är en fördel med en klar och tydlig lagtext. Dock bör man vid en ändring även beakta de behov av förtydligande som kan vara lämpliga för fakturering i samband med elektronisk handel och vid självfakturering.

Synpunkter har även lämnats på Carl-Gustav Ohlsons förslag till lagtext avseende 8 kap. 17 §. 1 st. sista meningen. Hänvisningen till betalningskvittens bör ersättas med en hänvisning till att betalning har skett. Detta för att göra det möjligt för SKM att ifrågasätta kvittots giltighet.

De som har avstyrkt förslaget har lämnat följande motivering:

”Av 8 kap. 2 § första stycket ML framgår att ingående skatt utgörs av beloppet av den skatt som hänför sig till ersättning för förvärv av varor eller tjänster, om omsättningen medfört skattskyldighet för den från vilken varorna eller tjänsterna förvärvats. Enligt 8 kap. 3 § första stycket ML får den som bedriver en verksamhet som medför skattskyldighet göra avdrag för den ingående skatt som hänför sig till förvärv i verksamheten. Av 8 kap. 5 § ML framgår att rätt till avdrag föreligger endast om avdragsrätten kan styrkas enligt vad som framgår av 17 och 19 §§. Enligt 17 § skall, vid förvärv från någon som är skattskyldig, avdragsrätten styrkas genom faktura eller jämförlig handling som avses i 11 kap ML.

I förarbetena till ML (prop. 1993/94:99, sid. 210) sägs att enligt allmänna principer ska yrkade avdrag styrkas. Där anges vidare att det i 8 kap. 17 och 19 §§ ML finns regler om vilka handlingar och uppgifter som är nödvändiga, men inte nödvändigtvis tillräckliga, för att avdragsrätten skall anses styrkt vid olika slag av förvärv. Beviskravet i dessa paragrafer måste således vara uppfyllt för att avdragsrätt skall komma ifråga men

enbart det förhållandet att en faktura eller liknande handling kan uppvisas innebär inte att den skattskyldige är berättigad till avdrag.

Ett första kriterium för avdragsrätt är således att det finns en ingående skatt att göra avdrag för samt att förvärvet hänför sig till en verksamhet som medför skattskyldighet, dvs. de materiella förutsättningarna måste vara uppfyllda för att avdragsrätt ska föreligga över huvud taget. Dessa bestämmelser måste således vara uppfyllda innan man kommer in på frågan om avdragsrätten är styrkt eller inte. Detta innebär att transaktioner som inte överensstämmer med verkligheten, skentransaktioner, ska bedömas utifrån de materiella förutsättningarna. Om det i grunden inte finns någon affärshändelse bakom fakturan så finns det heller inget förvärv för vilket köparen ska styrka sin avdragsrätt. I ett sådant fall räcker det alltså inte för köparen att enbart förete en faktura för att han ska kunna erhålla avdrag för den ingående skatten. Hans avdragsrätt faller så att säga redan på det faktum att de allmänna förutsättningarna för avdrag inte är uppfyllda.

Vad gäller överlåtelse av mer eller mindre värdelösa varor till höga priser utan någon avsikt att köparen ska betala detta pris (s. 134 i rapporten) torde det enligt vår mening vara svårt för köparen att styrka sin avdragsrätt. Det ankommer på den som yrkar ett avdrag att visa att förvärvet är civilrättsligt giltigt. Om detta inte kan visas föreligger inte avdragsrätt för den ingående skatten enligt nuvarande regler oavsett om den skattskyldige kan uppvisa t.ex. en till synes oklanderlig faktura.

På nu anförda grunder ställer vi oss frågande till varför det i rapporten föreslås att den berörda lagtexten skall ändras. De förslagna ändringarna innebär ju ingen ändring i sak i förhållande till den i dagsläget gällande ordningen, vilken uppfattning för övrigt synes delas av författaren till rapporten. Vi menar alltså att det enligt nuvarande bestämmelser inte behöver vara tillräckligt för köparen att endast förete en faktura eller därmed jämförlig handling för att denne skall erhålla avdragsrätt för ingående skatt. Om de rättstillämpande myndigheterna mot förmodan inte känner till detta är det snarare ett pedagogiskt problem än ett lagstiftningsproblem. Den lagstiftnings teknik som ML vilar på är dessutom allmänt vedertagen. Med dessa utgångspunkter finns det enligt vår mening inte något behov av att ändra lagstiftningen i nu berört avseende.”

2.9.3 Förslag till alternativa åtgärder

Ett kompletterande förslag har lämnats. Förslaget är hämtat ur RSV Rapport 2000:8, avsnitt 12.3.11. och syftar till att underlätta för SKM i vissa fall då hänvisning sker till god tro, se avsnitt 3.3.8.

2.9.4 Bedömning

Enligt min erfarenhet har nuvarande utformning av lagtexten inte föranlett tolkningsproblem. Jag instämmer därför i de synpunkter som har lämnats ovan som motivering till att förslaget inte bör genomföras.

2.10 Förtydligande av 13 kap. 16 § och 19 § ML

2.10.1 Resultat av lämnade synpunkter

Majoriteten är positiva till att en lagändring sker.

2.10.2 För- och nackdelar med förslaget

Ett förtydligande har bedömts som angeläget. Det är mycket vanligt att avdrag görs vid avbetalningsköp innan någon leverans har ägt rum. Kammarrätten i Sundsvall har dessutom i en dom meddelad 1999-03-31, mål nr. 2329-1997, ansett att avdragsrättens inträde vid ett avbetalningsköp är en svår skatterättslig fråga. Det förekommer också olika tolkningar av 13 kap. 19 § bland konsulter på den privata marknaden.

2.10.3 Bedömning av lämnade synpunkter

Jag instämmer i bedömningen.

Enligt uppgift har ett förslag om lagändring i detta avseende framförts i den rapport som överlämnats till Finansdepartementet av RSV och som avser sambandet mellan redovisning och indirekt beskattning.

3. Övriga förslag

3.1 Inledning

De handläggare som har lämnat synpunkter på Carl-Gustav Ohlsons rapport har också bidragit med ett antal förslag på åtgärder som kan tjäna som alternativ/komplettering till de förslag som framförts i rapporten. En del av dessa förslag är hämtade från RSV Rapport 2000:8 om karusellhandel. Dessutom har Särskilda skattekontoret i Ludvika lämnat synpunkter på kontrollen av förvärv av nya transportmedel.

Förslagen har delats in i följande huvudrubriker:

- Återbetalning av överskjutande ingående moms, avsnitt 3.2
- Registrering/avregistrering, avsnitt 3.3

- Redovisning av moms och skattskyldighet för småföretag, avsnitt 3.4
- VAT-nummer, avsnitt 3.5
- Export, avsnitt 3.6
- Informationsutbyte, avsnitt 3.7
- Kontrollinstrument, avsnitt 3.8
- Sanktioner, avsnitt 3.9
- Nya transportmedel, avsnitt 3.10
- Inköp av begagnade varor (bilar) från annat EU-land, avsnitt 3.11

3.2 Återbetalning av överskjutande ingående moms

3.2.1 Inledning

Gemensamt för nedanstående förslag är att de syftar till att skapa möjligheter för SKM att vägra återbetalning av överskjutande ingående moms i de fall då det föreligger misstanke om felaktigheter i återbetalningskravet, men då SKM med tillämpning av befintliga regler inte kan fatta beslut om att vägra avdrag för den ingående momsen. Ett av förslagen nedan innebär även en utökad möjlighet för SKM att fatta beslut om att skjuta upp en återbetalning.

Enligt min uppfattning bör förslagen nedan ses som alternativ/kompletteringar till varandra och bör därför utredas tillsammans. Förslagen utgör även alternativ/komplettering till vissa av förslagen i Carl-Gustav Ohlsons rapport såsom "rullningsordningen" i avsnitt 2.3, "reverse charge" i avsnitt 2.4, stoppregeln i avsnitt 2.5 och bevisreglerna i avsnitt 2.9.

3.2.2 Modifierad "reverse charge", förslag 1

Nedanstående alternativ till förslaget om "reverse charge" i avsnitt 2.4 har lämnats. Förslaget är avsett att ge SKM möjlighet att få stopp på vissa momsbedrägerier som genomförs som kedjetransaktioner, t.ex. karusellbedrägerier.

Förslaget bör ses mot bakgrund av följande: Vid olika kedjetransaktioner som t.ex. karusellbedrägerier, är "vinsten" i bedrägeriet den överskjutande ingående moms som utbetalas till det sista företaget i kedjan. Den ingående momsen härrör från en utgående moms som debiterats tidigare i transaktionskedjan men som inte har inbetalts till

staten. Mellan första företaget i kedjan, som inte betalar den utgående moms till staten, och det sista företaget i kedjan, som formellt sett är berättigad till en återbetalning av överskjutande ingående moms, finns ofta ett eller flera "mellanbolag". Dessa företag är till för att maskera momsbedrägeriet och redovisar och betalar synbarligen moms på ett korrekt sätt. Nedanstående förslag tar sikte på det sista företaget i kedjan, d.v.s. det företag som redovisar överskjutande ingående moms.

Förslaget

"Stora organiserade momsbedrägerier har kunnat genomföras av "ärliga företag" som handlat från olika "skumraskföretag" kanske 10-20-30 gånger på kort tid och till alltför låga priser. Gemensamt för de "ärliga företagen" är att de alla påstår sig ha handlat i god tro. De hävdar att de har kontrollerat säljarnas momsregistrering och F-skatt och funnit allt vara i sin ordning.

Här skulle skattemyndigheten kunna gå in med ett särskilt beslut riktad mot ett specifikt företag i kategorin "ärligt företag", som alltså åberopar god tro, innebärande:

- Betalningsskyldigheten för skatten på all omsättning från företag A ska fr.o.m. 0000-00-00 vila på er.

eller mer generellt:

- Betalningsskyldigheten för skatten på all omsättning innebärande inköp av (viss vara eller viss typ av tjänst) ska fr.o.m. 0000-00-00 vila på er.

Säljaren skulle på motsvarande sätt bli skattebefriad för samma omsättning.

Med detta skulle man kunna få ett stopp på många typer av organiserade upplägg så snart de upptäckts. Särskilt i storstadsområdena finns företag som systematiskt använder sig av leverantörer som konsekvent underlåter att redovisa mervärdesskatten. Det kan vara fråga om städföretag, företag i bygg- och entreprenadbranschen, flyttfirmor eller Final Link-företag i karusellhandel.

Beslutet ska alltså grunda sig på det köpande företags handlande under tidigare perioder och vilken typ av leverantörer man omger sig med. Beslutet kan därmed inte förhindra eller åtgärda redan begångna momsbedrägerier. Men om myndigheten med kort varsel kan utfärda ett beslut av ungefär ovanstående innebörd möjliggörs fortsatt brottslighet. Med den föreslagna ordningen är det troligt att rådet skulle medge den avvikelser från sjätte mervärdesskattedirektivet som krävs för en lagändring.

Självfallet kan beslutet kringgås genom att det köpande företaget flyttar över sina inköp till ett annat företag. Men generellt sett är nog benägenheten till sådana åtgärder lägre bland de mer etablerade företagen än den är hos företag företrädda av målvakter. Dessutom medför ju ett sådant handlingsätt att man knappast längre kan hävda god tro.

Eftersom det bara är ett fåtal grava fall som berörs blir arbetsbelastningen på både företag och SKM liten.”

En komplettering till ovanstående förslag har lämnats enligt följande.

- Eventuellt bör en upplysningsplikt kopplas till beslutet om ”reverse charge” innebärande att företaget blir skyldigt att meddela SKM om det efter beslutet byter leverantör. Det finns i sådana fall anledning att misstänka att företaget gör inköp från samma leverantör som tidigare fast fakturering sker från ett annat företag. SKM kan då bevaka om nytt missbruk sker och då besluta om ”reverse charge” igen eller annan lämplig åtgärd.
- Beslutet om ”reverse charge” kan även kopplas till att bolagets revisor ska underrättas om beslutet för kontroll i samband med revision av bolagets räkenskaper.

Bedömning

Det är mycket svårt för SKM att med befintliga regler förhindra återbetalning av ingående moms till det sista företaget i en sådan transaktionskedja som beskrevs inledningsvis. Det krävs mycket stora utredningsresurser, framför allt vad gäller karusellbedrägerier, för att påvisa att detta företag inte är i ”god tro”, om nu ens detta är möjligt.

Enligt min uppfattning skulle därför tillämpning av ”reverse charge” enligt ovanstående förslag vara ett verksamt medel för att få stopp på vissa former av kedjetransaktioner, t.ex. karusellbedrägerier. Förslaget bör därför utredas vidare tillsammans med det förslag om ”reverse charge” som beskrivs nedan i avsnitt 3.2.3.

Det problemet som beskrivs i förslaget har även behandlats av SCAF, även då avseende karusellhandel. (SCAF Document 82, avsnitt 6, behandlat vid gruppens 16:e möte 3-4 april 2000).

3.2.3 Modifierad ”reverse charge”, förslag 2

Följande förslag innebär att tekniken med ”reverse charge” används i stället för den föreslagna stoppregeln i avsnitt 2.5.

Förslaget innehåller tillämpning av ”reverse charge” dels då köparen inte har styrkt betalning av en faktura, dels då betalningen är styrkt.

Även detta förslag bör ses mot bakgrund av problemet med kedjetransaktioner som beskrivits ovan i avsnitt 3.2.2.

Förslaget

A. "Reverse charge" då betalning av fakturan inte är styrkt

"Reverse charge" ska kunna tillämpas då ett företag har gjort avdrag för ingående moms, och det efter utredning har konstaterats att betalning av den faktura som ligger till grund för avdraget ännu inte har skett, eller att uppgiven betalning inte kan styrkas.

"Reverse charge" ska i sådana fall kunna tillämpas om det finns risk att fakturautställaren inte betalar in den utgående momsen. SKM ska fatta ett beslut härom som ska tillställas både köpare och säljare. Av beslutet ska framgå att säljaren i sådant fall inte behöver redovisa debiterad moms till staten och att köparen inte ska betala momsen till säljaren. En sådan ordning innebär att såväl mervärdebeskattningen som företagets intäkter och kostnader i redovisningen blir korrekta.

Risk för att momsen inte betalas får bedömas efter de aktuella omständigheterna. Följande situationer kan anses utgöra en risk:

- Betalningsvillkor enligt faktura/avtal avviker på ett flagrant sätt från de normala på marknaden (t.ex. extremt lång kredittid utan räntedebitering).
- Säljarens F-skatt har dragits in.
- Säljaren har inte lämnat deklARATIONER.
- Säljaren har tidigare skönsbeskattats.
- Säljaren är restförd för obetalda skatteskulder av betydande storlek.
- Företrädare för ett säljarbolag har misskött betalningar vid liknande transaktioner i andra bolag han haft intressen i.

"Reverse charge" bör dock inte tillämpas i de fall säljaren är på obestånd och t.ex. har inställt sina betalningar eller ansökt om konkurs. En sådan tillämpning skulle innebära stora praktiska problem. "Reverse charge" bör därför reserveras för företag som misskött betalningar och redovisningar enligt ovanstående uppräknig. En möjlighet vore att tillämpa "reverse charge" i de fall det är möjligt att dra in F-skatten respektive besluta att inte tilldela F-skatt, dock med undantag för konkursituationerna.

Något krav på att SKM ska visa på att köpare och säljare är närstående eller i intressegemenskap behövs inte, eftersom beskattningen blir

korrekt och köparen inte lider någon ekonomisk skada av beslutet att tillämpa "reverse charge".

B. Det är styrkt att fakturan har betalats

I de fall då köparen har betalat fakturan ska "reverse charge" kunna tillämpas endast i de fall då säljare och köpare är i intressegemenskap. I annat fall kan köparen drabbas ekonomiskt eftersom det lär bli svårt för köparen att få tillbaka den del av betalningen från köparen som avser moms.

Regeln bör inte begränsas till närstående kretsen utan bör kunna tillämpas även vid "intressegemenskap". I annat fall kommer bestämmelsen inte att omfatta sådana "momsupplägg" som görs av personer som inte är närstående men som samverkar för att genomföra momsbedrägerier.

Bedömning

Förslaget har lämnats som ett alternativ till införandet av en stoppregel (se avsnitt 2.5) En tillämpning av "reverse charge", på sätt som beskrivits ovan, har flera fördelar jämfört med stoppregeln. En fördel är att när väl SKM har fattat ett beslut om tillämpning av "reverse charge" så är ärendet i princip avslutat. Ingen latent omsättning och avdragsrätt föreligger som kräver någon form av bevakning i framtiden. En bestämmelse om "reverse charge" är dessutom ett mindre ingrepp i det normala momssystemet än vad en stoppregel är. Ytterligare fördel är att i de fall köparen inte kan styrka betalning av en faktura så kan "reverse charge" tillämpas utan att det påvisas att det finns någon intressegemenskap mellan köpare och säljare. Dessutom behöver SKM inte utforska huruvida säljaren har redovisat och betalt utgående moms på transaktionen. Visserligen kan det i sådana fall inträffa att säljaren redan har redovisat och betalt vid tidpunkten för SKM:s beslut om "reverse charge" och därmed blir tvungen att korrigera sin redovisning. Med tanke på i vilka situationer "reverse charge" är tänkt att tillämpas så lär situationen dock bli sällan förekommande. Modifierad "reverse charge", förslag 1, i avsnitt 3.2.2. ovan innebära ett bra komplement till det i detta avsnitt beskrivna förslaget.

En möjlighet att tillämpa "reverse charge" skulle enligt min uppfattning vara önskvärt i bl.a. följande fall.

- Vid misstanke om att en faktura är falsk, d.v.s. den motsvaras inte av en verklig transaktion, eller vid misstanke om att uppgiven ersättning enligt fakturan inte motsvaras av ett verkligt värde,
- Vid misstanke om kedjetransaktioner, t.ex. vid export- och karusellbedrägerier,

- Situationer då närstående företag sätter i system att utnyttja "obeståndssituationer", t.ex. genom att ett företag fakturerar ett närstående företag för stora belopp och direkt därefter ansöker om att försättas i konkurs,
- Situationer då en säljare tidigare har misskött deklarations- och betalningsskyldighet.

Första strecksatsen ovan bör bl.a. ses mot bakgrund av att det för vissa typer av tjänster är mycket svårt att kontrollera om tjänsten i fråga verkligen har tillhandahållits respektive värdet av tjänsten. Det gäller framför allt vid överlåtelse eller upplåtelse av rättigheter samt tillhandahållande av konsulttjänster och liknande tjänster. Det är troligt att tjänster i framtiden kommer att användas i ökad utsträckning vid genomförandet av momsbedrägerier. En sådan tendens har redan uppmärksammats vid momskontrollen. I sådana fall är det speciellt viktigt att SKM har en möjlighet att vägra avdrag för ingående moms då det är tveksamt om något tillhandahållande har skett eller om ersättningen för en tjänst kan ifrågasättas.

Sammanfattningsvis anser jag att förslaget bör utredas vidare och då tillsammans med förslaget om "reverse charge" ovan i avsnitt 3.2.2. Enligt min uppfattning utgör förslagen bra komplement till varandra. Förslaget i 3.2.2 kan användas för att få stopp på ett upplägg med kedjetransaktioner genom att mer generellt besluta om tillämpning av "reverse charge" vid inköp från viss säljare eller vid inköp av vissa typer av varor eller tjänster. Förslaget i detta avsnitt kan användas för att tillämpa "reverse charge" i en specifik återbetalningssituation.

3.2.4 Betalning av moms direkt till säljarens Skattekonto

Förslaget

Det bör införas en rätt för SKM att i vissa situationer besluta att ett företag inte ska betala fakturerad moms till leverantören utan i stället betala momsen till leverantörens skattekonto hos SKM.

Ett sådant beslut skulle kunna fattas i de fall det finns misstanke om att en säljare inte kommer att betala in debiterad utgående moms till staten.

Bakgrunden till förslaget är den situation som ofta förekommer vid karusellbedrägerier, d.v.s. första bolaget i kedjan, Missing trader, fakturerar för t.ex. 1 000 000 kr + moms 250 000 kr till bolag 2 i kedjan, d.v.s. mellanbolaget (Intermediate Link). SKM "vet" att bolag 1 aldrig kommer att betala in den utgående momsen till staten.

Bedömning

Förslaget är mycket närliggande förslagen i avsnitt 3.2.2 och 3.2.3. om tillämpning av "reverse charge" och bör därför utredas i samband med dessa förslag.

Förslaget i 3.2.2 innebär en möjlighet för SKM att fatta generella beslut om att "reverse charge" ska tillämpas vid framtida förvärv av sista bolaget i en transaktionskedja. Förslaget om inbetalning av moms till säljarens skattekonto tar sikte på ett tidigare led i kedjan, d.v.s. vanligtvis transaktioner mellan första och andra företaget i kedjan.

Förslaget i avsnitt 3.2.3 innefattar en möjlighet för SKM att i specifika situationer fatta beslut om "reverse charge" då misstanke finns att säljaren inte betalar in utgående moms på försäljningen. Det förslaget bör kunna tillämpas även på den situation som ovanstående förslag om inbetalning till skattekontot är avsett att omfatta.

I vad mån "reverse charge" eller inbetalning till säljarens skattekonto är lämpligast metod för ovanstående transaktioner får dock utredas vidare. Om möjligt bör emellertid enhetlighet eftersträvas, så att vald metod tillämpas genomgående.

3.2.5 Krav på säkerhet vid vissa återbetalningar

Följande förslag har framförts som ett alternativ/ komplement till rullningsordningen, se avsnitt 2.3.3.

Förslaget

SKM bör i vissa fall kunna besluta att återbetalning av överskjutande ingående moms endast kan ske om säkerhet ställs för det belopp som ska utbetalas.

Bedömning

Ett krav på "generell" säkerhet för återbetalning av moms skulle kunna uppställas redan då företaget registreras till moms om SKM bedömer att det föreligger en risk för "momstapp" för staten. Så kan vara fallet om t.ex. ett företag, eller de som ligger bakom företaget, tidigare har misskött redovisning av mervärdesskatt med förluster för staten som följd eller om SKM misstänker att företaget tidigare varit involverat i momsbedrägerier. Krav på säkerhet skulle också kunna uppställas för branscher som är särskilt utsatta för momsbedrägerier, t.ex. branscher som handlar med vissa former av varor eller tjänster. En lagreglering som tillåter att SKM beslutar om säkerhet i sådana fall bör emellertid vara flexibel så att bestämmelsen kan tillämpas oavsett vilka branscher som för tillfället är utsatta för bedrägerier.

En rätt att ställa krav på säkerhet skulle även kunna tillämpas i specifika utbetalningssituationer då det föreligger tveksamheter om utbetalningen, t.ex. i fall då det finns misstanke om skentransaktioner eller då värdet på den vara eller tjänst som överlåtits/tillhandahållits kan ifrågasättas.

En konsekvens av att ett företag inte kan/vill ställa säkerhet kan vara att den överskjutande ingående momsen rullas vidare till kommande

redovisningsperioder för avräkning från eventuell överskjutande utgående moms. Problem kan då uppkomma i de fall då företaget i fråga har en verksamhet som till sin karaktär inte genererar överskjutande utgående moms.

Enligt uppgift pågår f.n. utredning i Tyskland om att krav på säkerhet vid återbetalningar ska införas där.

Mot bakgrund av ovanstående anser jag att förslaget bör utredas vidare tillsammans med "rullningsordningen" i avsnitt 2.3 och förslagen om "reverse charge" ovan i avsnitt 3.2.2 och 3.2.3.

En nackdel med förslaget jämfört med förslaget om "reverse charge" är dock att SKM blir tvingad till att hantera säkerheter samt eventuellt hantera en "rullningsordning" i de fall en säkerhet inte uppställs.

3.2.6 Möjlighet till "utökat innehållandebeslut"

Förslaget har framförts som ett alternativ/ komplement till rullningsordningen, se avsnitt 2.3.3.

Förslaget

Det bör skapas en möjlighet för SKM att skjuta upp en återbetalning av överskjutande ingående moms även i de fall då förutsättningarna enligt 50 § SBF eller 18 kap. 7 § SBL inte är uppfyllda. En sådan bestämmelse skulle kunna tillämpas i situationer då en återbetalning behöver skjutas upp för att ge SKM en möjlighet att genomföra kontroll av andra företag i en transaktionskedja, t.ex. då misstanke föreligger att kedjetransaktioner använts för att åstadkomma orättmätiga återbetalningar av ingående moms.

Förslaget har ursprungligen framförts i RSV Rapport 2000:8 om karusellhandel, avsnitt 12.3.9, och tar sikte på det sista företaget i en kedjetransaktion, d.v.s. det företag som vid karusellhandel benämns Final Link. Följande motivering till förslaget lämnades i rapporten:

"Bolag på Final Link-nivån har ofta negativa skattedeclarationer eftersom det är vanligt att de avyttrar varorna utomlands. SKM har i dagsläget begränsade möjligheter att besluta om fortsatt innehållande av en begärd momsåterbetalning när företaget visat upp leverantörsfakturor för att styrka den ingående skatten, betalningsallegat och transporthandlingar.

Stora belopp skulle kunna räddas om SKM hade möjlighet att fatta någon form av "utökat innehållandebeslut" där karusellhandel i och för sig konstaterats men där utredningen av de tidigare leden ännu inte kunnat inledas."

Bedömning

Även detta förslag utgör ett alternativ/komplement till förslaget om "reverse charge" i avsnitt 3.2.3. samt till övriga förslag i detta avsnitt (3.2) som avser att komma till rätta med problemen vid återbetalning av överskjutande ingående moms. Förslaget bör därför utredas i samband med dessa förslag.

3.2.7 Rullningsordning vid "tveksamma" återbetalningar

Förslaget har framförts som ett alternativ/ komplement till rullningsordningen, se avsnitt 2.3.3.

Förslaget

SKM bör kunna besluta att tillämpa en "rullningsordning" i specifika fall. Bestämmelsen skulle kunna tillämpas i de fall då SKM är tveksam till om en återbetalning av överskjutande ingående moms är korrekt men då det inte med befintliga lagregler finns en möjlighet att vägra återbetalningen.

Bedömning

Förslaget utgör ett alternativ/komplement till "rullningsordningen" i avsnitt 2.3, förslaget om "reverse charge" i avsnitt 3.2.3. samt övriga förslag i detta avsnitt (3.2).

Nackdelar med förslaget jämfört med "reverse charge" är att SKM i vissa fall blir tvingad att hantera en "rullningsordning" samt att problem uppkommer i de fall då företaget som redovisar överskjutande ingående moms inte kan utnyttja "rullningsordningen" p.g.a. att verksamheten till sin karaktär alltid medför överskjutande ingående moms.

Förslaget bör emellertid beaktas i samband med utredning av övriga förslag i detta avsnitt (3.2).

3.2.8 Bestämmelser mot "skattehäleri"

Följande alternativ till förslaget om ändring av bevisreglerna i avsnitt 2.9. har lämnats. Förslaget är hämtat ur RSV Rapport 2000:8 om karusellhandel.

Förslaget

Ökade krav bör ställas på en köpare för att denne ska vara berättigad till avdrag för ingående moms. Det är i dagens läge allt för lätt att hänvisa till "god tro" även i uppenbara fall av momsfusk.

Följande förslag har lämnats i Rapport 2000:8 om karusellhandel, avsnitt 12.3.11. Förslaget tar sikte på åtgärder mot de företag i en kedjetransaktion som utgör mellanbolag i transaktionskedjan, även benämnda Intermediate Link, samt det sista företaget i kedjan, benämnd Final Link. Det företag som i förslaget benämns Missing Trader är det

första företaget i transaktionskedjan och det företag i kedjan som underlåter att redovisa debiterad utgående moms till staten.

”Invändningar om att Intermediate Link/Final Linkföretag varit i god tro och inte känt till att Missing-Trader-företaget inte redovisat momsen korrekt är mycket vanliga. Företrädarna fredar sig gärna med att de gjort de kontroller som är möjliga. RSV bör överväga vilka möjligheter det finns att strama upp regelsystemet, t.ex. att föreslå införande av bestämmelser som gör det möjligt att vägra avdrag för ingående skatt vid vad som skulle kunna kallas skattehälteri (dvs. man gjort sig vinning av andras brottsliga verksamhet).”

Bedömning

Ytterligare ett förslag som enligt min uppfattning bör behandlas i samband med förslagen om ”reverse charge” samt övriga förslag i detta avsnitt (3.2).

3.2.9 Betalningsansvar för köparen

Förslaget

Inför ett solidariskt ansvar för säljare och köpare att betala debiterad utgående moms!

Bedömning

En generell bestämmelse om solidariskt betalningsansvar för utgående moms skulle enligt min bedömning innebära en omotiverat stor börda för köpare i allmänhet. Ett solidariskt betalningsansvar skulle dock kunna vara ett alternativ i de fall köpare och säljare är i intressegemenskap med varandra på sätt som angetts i avsnitt 2.5 och 3.2.3 ovan. Solidariskt betalningsansvar skulle t.ex. kunna användas i de fall företag i intressegemenskap utnyttjar obeståndssituationer, t.ex. genom att strax före ett konkursutbrott fakturera stora belopp med moms till ett närstående företaget som gör avdrag för momsen. Säljaren redovisar möjligtvis försäljningen i sin deklaration men betalar inte p.g.a. konkursutbrottet. Företrädaransvar enligt 12 kap. 6 § SBL respektive återvinning i konkursen är ofta inte något alternativ.

Förslaget bör övervägas i samband med övriga alternativ som redogjorts för i detta avsnitt (3.2).

3.3 Registrering/avregistrering

3.3.1 Inledning

I detta avsnitt behandlas ett antal förslag som bl.a. har till syfte att minska tillgången på s.k. målvaktsbolag, d.v.s. bolag som utnyttjas för att genomföra momsbedrägerier. Förslagen tar i första hand sikte på Patent- och registreringsverkets (PRV) hantering och på de krav som ställs på

inbetalning av aktiekapital, kontroll av styrelseledamöter m.m. Även förslag som berör SKM:s arbete med registrering/ avregistrering i olika register samt möjligheter att lägga in bevakningsmarkeringar vid misstänkta bedrägerifall behandlas nedan. Förslagen har nära samband med varandra så det är därför lämpligt att de utreds vidare i ett sammanhang.

3.3.2 Krav på inbetalning av aktiekapital

I samband med remissbehandling 1996 av Carl-Gustav Ohlsons rapport framförde SKM Stockholm följande förslag på åtgärd mot momsfusk.

Förslaget

”Åtskilliga aktiebolag både lever och nybildas utan att aktiekapitalet betalas in. Med ett effektivt kapitaltäckningskrav från början så skulle kostnaden för många momsbedragare bli för höga – i all synnerhet för den typ av momsbedrägerier som bygger på att registrera ett stort antal aktiebolag för att försvåra kontrollen genom kedjetransaktioner.”

Följande komplettering av förslaget har lämnats inom ramen för den nu företagna utredningen av Carl-Gustav Ohlsons rapport.

” Det är lite underligt att aktiebolagskommittén i sitt nyligen avgivna betänkande (SOU 2001:1) inte mer än flyktigt berört problemet med att så många aktiebolag redan från början inte har något eget kapital. Det behövs klara och entydiga regler som kan garantera att en reell bolagsförmögenhet bildas och tillförs bolaget samt att denna förmögenhet inte försvinner omedelbart efter registreringen.

Ställ t.ex. ett krav i andra kapitlet av den föreslagna aktiebolagslagen att minst 50 000 kr ska finnas på ett spärrat konto på riksbanken (motsvarande hälften av aktiekapitalet i ett 100 000 kr-bolag). Regeln bör gälla alla privata aktiebolag och medlen ska vara låsta under bolagets hela livstid.”

Bedömning

Förslaget bör utredas vidare.

Följande är ett exempel på hur det kan se ut: I samband med en kontroll av lagerbolag som genomfördes vid SKM i Gävle gjordes en avstämning mot PRV för att utreda vilket aktiekapital som fanns i bolagen. Det visade sig då att lagerbolagens aktier utnyttjades som aktiekapital på så sätt att första bolaget aktier låg som aktiekapital i bolag 2, bolaget 2:s aktier låg som aktiekapital i bolag 3, o.s.v. Förfarandet innebär att det är mycket lätt att utan större kostnader få tillgång till bolag som kan användas som målvaktsbolag vid olika former av skattefusk.

Om ovanstående förslag genomförs medför det en ökad ”kostnad” för att bilda ett bolag. Den ökade ”kostnaden” kan bidra till att försvåra

genom förändret av sådana momsbedrägerier som sker som avancerade kedjetransaktioner med ett stort antal bolag inblandade.

3.3.3 Skalbolag

Nedanstående förslag syftar till att på nytt aktualisera ett förslag till lagändring som för c:a två år sedan överlämnades till Finansdepartementet.

Förslaget

”Många skattebrottsupplägg på momsområdet (och för all del en rad andra förmögenhetsbrott också) förutsätter att det finns en god tillgång på redan registrerade bolag utrustade med F-skatt och en giltig momsregistrering. Den absoluta merparten av sådana bolag är tömda skalbolag som ”dumpats” hos någon mindre nogräknad mäklare.

Riksskatteverket har för c:a två år sedan lämnat in ett förslag till Finansdepartementet som, om det genomfördes, skulle göra handeln med skalbolag skattemässigt ointressant. Med en lagstiftning i enlighet med förslaget skulle man vinna en rad goda saker, bl.a. att inflödet av nya bolag på den ”svarta marknaden” skulle strypas.....”

Skalbolag används i stor omfattning för brottslig verksamhet. Det är därför mycket angeläget att det av RSV upprättade förslaget omgäende tas upp inom Finansdepartementet.

Bedömning

RSV:s förslaget har utmynnat i en departementspromemoria, DS 2000:35, över vilken RSV bl.a. har yttrat följande.

”RSV välkomnar en skatterättslig lagstiftning i syfte att hindra handel med skalbolag. RSV anser dock att det av verket 1998 överlämnade förslaget till lag mot handel med skalbolag är mer heltäckande och effektivare för att stoppa sådan handel.”

Förslaget i departementspromemorian har ännu inte utmynnat i någon ny lagstiftning.

3.3.4 Ny styrelse i bolag (målvakter)

Följande förslag syftar till att försvåra utnyttjandet av s.k. målvakter vid genomförandet av momsbedrägerier. Förslaget bör även vara tillämpligt vid andra former av ekonomisk brottslighet där ”målvakter” används.

Förslaget

”En betydande del av det avsiktliga och organiserade skattefusket vore inte möjlig om det inte funnes mer eller mindre utslagna personer som mot ersättning åtar sig att vara styrelseledamöter i olika bolag, s.k. målvakter. Om utnyttjandet av målvakter kunde försvåras skulle många ekonomiska brott förhindras.

Det förekommer t.ex. ofta att personer utan egen vetskap registreras som styrelseledamöter. En lösning som inte skulle drabba de seriösa företagen särskilt hårt vore att då nya styrelseledamöter anmäls till PRV ska bolagets revisor ha bevittnat deras namnteckning. Byts hela styrelsen ut ska också revisorn intyga att bolagets räkenskapshandlingar uppvisats för honom. Han ska även uttala sig om huruvida det finns anledning att anta att bokföringsskyldigheten åsidosatts. PRV ska skicka en underrättelse tillbaka till revisorn vid åtgärder enligt ovan (för att undvika att också revisorns namnteckning förfalskas).”

Bedömning

Systemet med att sätta in ”mälvakter” i bolagsstyrelser är en ofta använd metod vid genomförandet av momsbedrägerier. De bolag som har en ”mälvakt” i styrelsen används vid kedjetransaktioner för att debitera moms som nästa företag i kedjan gör avdrag för. ”Mälvaktsbolaget” betalar emellertid inte den debiterade utgående momsen till staten.

”Mälvaktsbolaget” har inga tillgångar, det är därför ofta meningslöst att rikta några krav på betalning mot detta företag. ”Mälvaktsbolaget” har dessutom en mycket kort ”livstid”. De har en tendens att försvinna efter en eller ett par månader för att i stället ersättas av nya ”mälvaktsbolag”.

Förslaget bör utredas vidare. Det bör också ses mot bakgrund av förslagen i bl.a. avsnitt 3.3.2 om krav på inbetalning av aktiekapital i ett bolag och avsnitt 3.3.3 om skalbolag. Förutom tillgång på ”mälvakter” är ju också tillgången på ”billiga” bolag en förutsättning för att skapa ”mälvaktsbolag”.

3.3.5 Hinder att registreras som styrelseledamot

Förslaget är hämtat ur RSV Rapport 2000:8 om karusellhandel, avsnitt 12.3.14, och tar också sikte på problemet med ”mälvaktsbolag”.

Förslaget

Det bör finnas en möjlighet för PRV att vägra att registrera vissa personer som styrelseledamöter i bolag. En sådan bestämmelse skulle kunna tillämpas i de fall en person under en viss tidsrymd varit styrelseledamot i ett antal andra bolag som försatts i konkurs.

Bedömning

Även detta förslag bidrar till att göra det svårare att skapa ”mälvaktsbolag”. Vissa ”mälvakter” skulle efter en tid diskvalificeras som styrelseledamöter vilket i sin tur minskar tillgången på ”mälvakter”. Det förtjänar att påpekas att SKM uppmärksammat fall då en och samma person agerat som mälvakt i 20-30 bolag.

Förslaget bör utredas vidare.

3.3.6 Missbruk av generalfullmakter

Även detta förslag är hämtat från RSV Rapport 2000:8, avsnitt 12.3.12.

Förslaget

Generalfullmakter bör tidsbegränsas till tre månader. Denna tid bör vara tillräcklig för att hinna registrera alla förändringar i styrelsens sammansättning hos PRV.

Bakgrund till förslaget är att generalfullmakter missbrukas och utnyttjas vid genomförandet av momsbedrägerier. Det har också vid kontroller visat sig att kriminella personer "stjäl" aktiebolag genom att utnyttja förfalskade generalfullmakter. Ett sådant förfarande har bl.a. iakttagits vid utredning av karusellbedrägerier då ett aktiebolags namn användes av utomstående personer vid karusellhandel utan att den registrerade styrelsen hade vetskap om detta.

Bedömning

Förslaget bör utredas vidare tillsammans med övriga förslag i detta avsnitt (3.3).

3.3.7 Register över kända momsbedragare och målvakter

Förslaget

Det bör införas en möjlighet för SKM att registrera kända momsbedragare och "målvakter" i sina dataregister.

Det bör även införas en rätt för SKM att registrera varningssignaler i datasystemen i de fall det på något skattekontor uppmärksammas att oseriösa personer ligger bakom ansökningar om momsregistrering hos flera olika skattekontor. SKM har i sådana fall anledning att misstänka att registreringansökningarna är första ledet i planerade momsbedrägerier.

Bedömning

Förslaget är högst berättigat, mycket angeläget och bör utredas vidare. De branscher som används för momsfusk liksom de varor och tjänster som omfattas av momsbedrägerier varierar med tiden. De personer som ligger bakom bedrägerierna eller figurerar i samband med dessa är däremot inte lika föränderliga. Det vore enligt min uppfattning ett ovärderligt och effektivt hjälpmedel för SKM:s kontrollverksamhet om möjlighet fanns att bevakningsregistrera personer som tidigare varit involverade i momsbedrägerier. Även om förslaget framförts tidigare och då inte ansetts möjligt att genomföra vill jag ändå i detta sammanhang föreslå en ny/fortsatt utredning.

Även förslaget att SKM ska ha rätt att registrera varningssignaler i datasystemen vid misstanke om momsbedrägerier bör utredas vidare. Det förekommer t.ex. angrepp på momssystemet som innebär att de personer som planerar att genomföra momsbedrägerier skickar in

registreringsanmälan till moms till flera olika skattekontor i Sverige. När väl företaget registrerats så lämnar det deklarerationer som innebär en återbetalning av överskjutande ingående moms. Om/när ett sådant upplägg uppmärksammas av ett skattekontor så är det förenat med mycket arbete att varsko övriga kontor som har fått in en ansökan. Det innebär att varningen ibland kommer försent och att företaget lyckats med sitt uppsåt att orättmätigt få en utbetalning av moms.

3.3.8 Automatisk avregistrering till moms vid styrelsebyte

Förslaget

I de fall ett aktiebolag byter ut hela sin styrelse respektive då ett handelsbolag/kommanditbolag byter ut samtliga delägare bör en automatisk avregistrering i momsregistret ske. Dessutom bör en automatisk avregistrering ske i arbetsgivarregistret och tidigare beviljad F-skattsedel bör upphöra att gälla. Det innebär att aktiebolaget/handelsbolaget/ kommanditbolaget måste inkomma med en ny registreringsanmälan till SKM.

Bakgrunden till förslaget är att då hela styrelsen respektive samtliga delägare byts ut i ett företag så har troligtvis även övriga förutsättningar i företaget förändrats, såsom firma, adress, verksamhet, ägare, kunder, leverantörer, bankförbindelser och kreditvärdighet. I sådana fall är det viktigt för SKM att på nytt kunna pröva förutsättningarna för moms- och arbetsgivarregistrering samt tilldelning av F-skatt.

Om förslaget i avsnitt 3.5.2 om separata VAT-nummer för intern handel och EG-handel införs så blir dessutom förslaget nödvändigt att införa. I annat fall urholkas syftet med en bestämmelse om separata VAT-nummer.

Bedömning

Om förslaget genomförs så skulle det försvåra för oseriösa personer att köpa upp befintliga aktiebolag/handelsbolag/kommanditbolag och utnyttja företagets momsregistrering och F-skattsedel för att genomföra momsbedrägerier (jfr. även avsnitt 3.3.3 om skalbolag). Genom en automatisk avregistrering skulle SKM få en möjlighet att på nytt göra en bedömning av företaget i fråga och, om förutsättningar finns, vägra en registrering/tilldelning av F-skatt. En automatisk avregistrering skulle dessutom förhindra att eventuella tvivelaktiga återbetalningar av överskjutande ingående moms sker utan att SKM fått vetskap om förändringarna i företaget.

Vid en eventuell vidare utredning bör dock beaktas de alternativa möjligheter som SKM har att via urvalssystemet PUMA få signaler på förändringar i PRV:s register. Signaler via PUMA i kombination med förbättrade rutiner på SKM kan vara ett alternativ till förslag på automatisk avregistrering.

3.4 Redovisning av moms samt skattskyldighet för "småföretag"

3.4.1 Inledning

Förslagen i detta avsnitt tar sikte på de kontrollproblem som helårsredovisning i självdeklarationen vållar. I avsnittet behandlas även förslag om att undanta "småföretag" från skattskyldighet för att på så sätt skapa utrymme för ökad momskontroll. Förslagen har även i detta fall nära anknytning till varandra och bör utredas i ett sammanhang.

3.4.2 Undanta "småföretag" från skattskyldighet

Förslag

"Småföretag" med en omsättning på max 90 000 kr per år bör med stöd av artikel 24 i sjätte mervärdesskattedirektivet undantas från skyldighet att betala och redovisa moms. Sådana företag ska inte debitera moms eller kunna göra avdrag för ingående moms på inköp. Företagen ska (får) inte heller registreras till moms.

En bestämmelse enligt ovan skulle underlätta SKM:s arbete genom att slippa hantera alla småföretag, företag som aldrig blir något med, hobbyrörelser, bil-, båt-, husvagns-, husbilsuthyrning som sker mest för att reducera privatkostnader o.s.v. De allra minsta företagen behöver då inte heller sätta sig in i alla momsregler vilket ger administrativa fördelar för dessa. När ett företag når 90000 kr-gränsen så ska registreringsanmälan till moms lämnas och skyldighet föreligger då att debitera moms.

Bedömning

Ett förslag om undantag från skattskyldighet för företag med omsättning under 90 000 kr behandlas f.n. i den s.k. momsutredningen.

Förslaget enligt redogörelsen ovan innebär att de resurser som SKM f.n. använder för att hantera småföretag kan användas för att i stället utföra mer angelägen momskontroll. Ett visst kringgående kan eventuellt uppstå på så sätt att företag som uppnått 90 000 kr-gränsen lägger över verksamheten i ett annat aktiebolag/handelsbolag/kommanditbolag för att slippa betala moms. Med en så låg omsättningsgräns som 90 000 kr så blir det emellertid dyrt förfarande för att undvika momsredovisning.

Vad jag förstår så innebär emellertid det förslag som f.n. behandlas av den s.k. momsutredningen att det ska införas en möjlighet till "frivillig skattskyldighet" för företag med omsättning under 90 000 kr. SKM ska i sådana fall efter ansökan kunna fatta beslut om skattskyldighet. Ett sådant förfarande innebär dock att merparten av de för SKM positiva effekterna av att undanta "småföretag" från skattskyldighet, såsom arbetsbesparing, troligtvis lär utebli. Det kan

t.o.m. bli en försämring p.g.a. ökad administration för att hantera beslut om "frivillig skattskyldighet" för småföretagare.

3.4.3 Slopad redovisning av moms i självdeklarationen

3.4.3.1 Inledning

Den övervägande majoriteten av de som har lämnat synpunkter på Carl-Gustav Ohlsons rapport har framfört önskemål om att redovisning av moms i självdeklarationen slopas. I stället ska alla momsregistrerade företag redovisa moms i skattedeklaration. Meningarna skiljer sig dock något när det gäller vilka redovisningsperioder som i så fall ska gälla för de företag som f.n. har rätt att redovisa moms i självdeklarationen.

Jag kommer därför att först lämna en redogörelse för de olika motiveringar som har framförts för att slopa momsredovisning i självdeklarationen. Därefter kommer jag att beskriva inställningen till vilka redovisningsperioder som i så fall bör gälla och motiveringen till dessa. Slutligen lämnar jag min bedömning över förslagen.

Jag vill i detta sammanhang även hänvisa till en rapport upprättad inom RSV, "Förslag på förändringar i skattedeklarationen (SKD)", dnr 604-00/100. I rapporten lämnas en beskrivning av de problem som SKM upplever med redovisning av moms i självdeklarationen. Även i denna rapport lämnades därför förslag om slopad momsredovisning i självdeklarationen.

3.4.3.2 Synpunkter lämnade av handläggare på RSV och SKM Slopad redovisning i självdeklaration

Redovisningen i självdeklarationen har medfört ett alltmer ökande fusk. Särskilt efter höjningen av omsättningsgränsen till 1 miljon kronor.

Det fuskas t.ex. frekvent med företag som har förlängda räkenskapsår och redovisar moms i självdeklarationen. Sådana företag ställer ut momsberande fakturor som en köpare med redovisning i SKD lyfter av direkt. Det dröjer lång tid innan SKM kan kontrollera säljaren och substansen bakom det som fakturerats. Ofta finns ingen att kommunicera med när det är dags för redovisning av momsen eftersom företagen ofta företräds av målvakter.

Utöver denna form av fusk i samband med redovisning i självdeklarationen är det även vanligt med felaktiga avdrag avseende privata kostnader.

Kontrollen av de företag som redovisar moms i självdeklarationen är dessutom eftersatt. Det beror på att granskning av moms i självdeklarationen sker av personal som är kunnig i beskattning av

inkomst och kapital men som inte alltid har samma höga kompetens inom momsområdet som de "vanliga momsgranskarna".

Redovisning av moms skulle bli enklare och mer renodlad om möjligheten att redovisa i självdeklarationen slopas. Det skulle också ge bättre förutsättningar för att kvartalsredovisningar lämnas på ett korrekt sätt även av de små företagen.

De företag som redovisar moms i självdeklarationen ska betala beräknad överskjutande utgående moms löpande under året via preliminärskatten. Den beräknade överskjutande utgående momsen är dock ofta kraftigt underdimensionerad jämfört med moms att betala enligt bokföringen. Om redovisningen i självdeklarationen inte slopas så bör man åtminstone överväga om det inte går att knyta preliminärskatten hårdare mot faktiska momsbelopp enligt bokföringen.

Redovisningsperioder för småföretag

De förslag som har lämnats för redovisning av moms i skattedeklaration för småföretagare är en månadsredovisning, tremånadersredovisning och helårsredovisning. Förslaget om tremånadersredovisning har motiverats närmare nedan.

Tremånadersredovisning: För företag med omsättning mellan 90000 kr och 1 miljon kr bör tremånadersredovisning införas. Företag med omsättning under 90 000 kr bör undantas från skattskyldighet, se ovan avsnitt 3.4.2. Ett antal fördelar med en sådan periodicitet har nämnts i förslaget, bl.a. följande:

- Tremånadersredovisning överensstämmer bättre med den periodicitet som gäller för avlämnande av kvartalsrapporter enligt 10 kap. 35 § SBL.
- SKM:s kontrollmöjligheter förbättras genom att avstämning kan ske i rimlig tid av transaktioner mellan deklarerade belopp i skattskyldigas deklarationer.
- Möjlighet skapas att snabbare göra avstämning mot VIES-uppgifter från andra länder, en avgörande faktor för att tidigt kunna stoppa bedrägerier och svartförsäljningar i Sverige.
- Företagen får bättre överblick över sin momssituation.

3.4.3.3 Bedömning

Jag instämmer i förslaget att slopa möjligheten att redovisa moms i självdeklarationen. En beskrivning av de problem som systemet medför finns i ovan nämnda RSV-rapport om förslag på förändringar i skattedeklarationen, dnr 604-00/100. Jag hänvisar därför till det som framförts i denna rapport.

Jag vill dock framhålla följande.

En godtagbar kontroll förutsätter att de handläggare som utför kontrollen har goda kunskaper om den skatt som ska kontrolleras, däri inräknat både kunskaper i materiella regler och i kontrollförfarande. Om ett företag redovisar moms i självdeklarationen är det därför nödvändigt att den som granskar deklarationen behärskar dels de regler som avser skatt på inkomst och kapital, dels de regler som avser moms. Eftersom momsen, liksom skatt på inkomst och kapital, omgärdas av ett mycket komplext och komplicerat regelsystem så är en sådan kunskapsnivå oerhört svår, för att inte säga omöjlig, att uppnå. Erfarenheter från kontrollverksamheten bekräftar också en sådan bedömning. Situationen förbättras inte av det förhållandet att självdeklarationerna granskas under mycket pressade förhållanden under en begränsad tid av året.

Ett flertal försök har under årens lopp genomförts med syfte att komma tillrätta med de problem som redovisning av moms i självdeklarationen har medfört. Särskilda utbildningsinsatser har genomförts, både av RSV och av SKM, för att förbättra kunskaperna om moms och moms kontroll hos de som granskar självdeklarationer, försök att anpassa kontrollorganisationen inom SKM har skett och IT-systemen har förbättrats. Trots det kvarstår problemen: Moms inom SKM hanteras av olika personalkategorier vilket resulterar i en olikformig kontroll, skilda regelsystem för förfarande är tillämpligt och skilda IT-system används för hantering och kontroll. Ovanstående faktorer resulterar i att kontrollen av moms som redovisas i självdeklarationen ligger på en lägre nivå än motsvarande kontroll av moms som redovisas i skattedeklarationen.

Ett system med olika redovisningsperioder skapar i sig möjlighet att fuska med momsen. Ovan uppräknade faktorer bidrar emellertid till att ytterligare försämrar situationen. Det har också visat sig att systemet utnyttjas vid genomförande av allvarliga momsbedrägerier som t.ex. karusellbedrägerier.

Om all momsredovisning sker i skattedeklaration uppnås en likformig hantering av moms. Kontrollen av all momsredovisning kan då genomföras av den personal som i dagsläget hanterar skattedeklarationen, d.v.s. de som har relevanta kunskaper för materiell moms kontroll, vilket bör innebära en bättre och mer likformig granskning moms. En ytterligare fördel är att samma förfaranderegler och system för kontrollurval kan användas för all momsredovisning. En sådan enhetlig hantering av moms bör innebära en effektivisering av SKM:s arbete vilket i sin tur medverkar till att öka kontrollnivån på momsområdet.

Om redovisning i självdeklaration avskaffas så måste redovisningsperiodens längd för småföretag övervägas. Enligt min uppfattning bör antingen tremånadersredovisning eller helårsredovisning

väljas. Tremånadersredovisning har en kontrollmässig fördel men å andra sidan medför den fler skattedeclarationer att hantera för SKM.

3.4.4. Obligatorisk enmånadsredovisning i vissa fall

Förslaget kan ses som ett alternativ/komplement till förslaget om slopad momsredovisning i självdeklarationen, avsnitt 3.4.3. Förslaget är hämtat från RSV Rapport 2000:8 om karusellhandel, avsnitt 12.3.2.

Förslaget

Företag som handlar med andra EG-länder ska redovisa moms varje månad i skattedeclaration.

Bakgrund till förslaget är att systemet med helårsredovisning i självdeklaration utnyttjas vid momsbedrägerier som t.ex. karusellhandel. Det första företaget i en transaktionskedja, "Missing Trader", redovisar moms i självdeklarationen vilket försvårar SKM:s utredningar eftersom företaget har bättre förutsättningar att undgå upptäckt.

Om förslaget om separata VAT-nummer för intern handel respektive EG-handel införs, se avsnitt 3.5.2, så är månadsredovisning en bra uppföljning till ett sådant system.

Enligt lämnade synpunkter skulle förslaget i karusellrapporten kunna utökas till att även gälla export. Möjligtvis skulle en gräns kunna sättas innebärande att om EG-handel, EG-förvärv och export överstiger 100 000 kr på ett år, så ska månadsredovisning ske. Ett alternativ är att det skulle räcka för redovisning i skattedeclaration att sådan handel överhuvudtaget förekommer.

Bedömning

Enligt min uppfattning bör redovisning av moms alltid ske i skattedeclaration oavsett om företagen bedriver EG-handel, export och dylikt eller ej, se avsnitt 3.4.3.

Om momsredovisning i självdeklaration slopas så bör emellertid enmånadsredovisning i ovan föreslagna fall övervägas.

Förslaget bör utredas vidare tillsammans med förslaget i avsnitt 3.4.3 om slopad momsredovisning i självdeklarationen.

3.4.5 Förtydligande av särskilda skäl i 10 kap. 11 § SBL

Följande förslag lämnas i det fall det inte blir aktuellt att slopa momsredovisning i självdeklarationen.

Förslaget

Bestämmelsen i 10 kap. 11 § SBL bör förtydligas av följande skäl.

Det kan ur kontrollsynpunkt vara en fördel att redovisning sker månadsvis i skattedeklaration i stället för i självdeklaration. Det kan t.ex. vara fallet om säljaren är en misstänkt "Missing Trader" i ett karusellbedrägeri.

Enligt 10 kap. 11 § 1 st. 2 p. SBL kan SKM besluta att redovisning ska ske i skattedeklaration trots att förutsättningarna för redovisning i självdeklaration i övrigt är uppfyllda. En förutsättning är att det föreligger särskilda skäl.

Vad som utgör särskilda skäl har kommenterats mycket kortfattat i prop. 1996/97:100. På sidan 568 anges att särskilda skäl t.ex. kan vara fall då ett företag är registrerat som frivilligt skattskyldig för uthyrning av verksamhetslokal.

Enligt RSV:s Handledning för mervärdesskatteförfarandet, sidan 60, utgör t.ex. kontrollskäl sådana särskilda skäl som avses med bestämmelsen.

Det skulle emellertid vara önskvärt med ett förtydligande dels på så sätt att det uttryckligen framgår i lagtexten att särskilda skäl kan vara t.ex. kontrollskäl, dels att det i förarbeten till en sådan lagändring anges exempel på kriterier för tillämpning av bestämmelsen i detta avseende.

Bedömning

Bestämmelsens formulering har onekligen vällat en hel del diskussioner inom SKM. Enligt min uppfattning skulle det inte skada med ett förtydligande helst på ett sådant sätt så att tillämpningen av bestämmelsen inte blir alltför snäv.

Förslaget bör utredas vidare. Även om momsredovisning i självdeklaration slopas så skulle bestämmelsen kunna kvarstå, då med innebörd att SKM av kontrollskäl ska kunna besluta om månadsredovisning fastän förutsättningarna i övrigt, för att medge en längre redovisningsperiod, är uppfyllda.

3.5 VAT-nummer

3.5.1 Inledning

Nedan följer tre förslag på åtgärder för att försvåra genomförandet av momsbedrägerier vid EG-handel. Två av förslagen berör problemet med "lån" av VAT-nummer.

3.5.2 Separata VAT-nummer för intern handel respektive EG-handel

Synpunkter har framförts på att företag som handlar med andra EG-länder ska ha ett separat VAT-nummer för denna handel. Förslaget har

ursprungligen framförts i RSV Rapport 2000:8 om karusellhandel, se avsnitt 12.3.1. i denna rapport.

Förslaget

”Många problem skulle lösas om en momsregistrering fick göras i två steg. Det första skulle då omfatta en generell skatteplikt för omsättning inom landet av varor och tjänster samt import och export. Nästa steg, ”nivå 2”, skulle vara att registreringen också omfattade gemenskapsintern handel.

Ett sätt att lösa detta utan att göra alltför stort våld på befintliga registreringsnummer är att de två sista siffrorna, som i dag alltid är 01, i stället kunde vara t.ex. 51 för företag i ”nivå 2”.

Företag vars VAT-registreringsnummer inte slutar på 51 blir därmed ogiltiga i VIES-systemet. Det innebär att det då inte är möjligt för ett företag i annat EG-land att sälja momsfritt till dem. Själva kan de inte heller leverera till köpare i annat EG-land utan att debitera svensk moms.

Jag är medveten om att en sådan här bestämmelse motverkar den fria handeln. Den medför också en konkurrensbegränsning men eftersom problemet är akut i de flesta medlemsländer tror jag att ett genomarbetat förslag skulle kunna behandlas i positiv anda.”

Ett komplement till ovanstående förslag är att alla företag med EG-handel ska redovisa moms varje månad i skattedeklaration, se förslag i avsnitt 3.3.4.

Ytterligare ett komplement till förslaget är att de företag som handlar med andra EG-länder, och som därför ansöker om ett separat VAT-nummer, ska vara tvingade att ställa säkerhet för momsbeloppen baserad på den uppskattade nivå på EG-handeln.

Bedömning

En bestämmelse enligt ovan skulle vara användbar vid kontroll av sådana bedrägerier i vilka regelsystemet för handel mellan EG-länder utnyttjas. Hit hör kontroll av karusellbedrägerier liksom andra former av ”EG-bedrägerier”.

I och med att ett företag måste ha ett separat VAT-nummer för EG-handel så har SKM större möjligheter att snabbt upptäcka och ha uppsikt över kontrollvärda företag.

Vissa nackdelar kan emellertid noteras. Systemet medför en ökad administrativ börda både för SKM och för företagen. Företagen måste ansöka om ett särskilt VAT-nummer när de börjar handla med andra EG-länder och måste då lämpligen ha en skyldighet att avregistrera numret då sådan handel upphör. Vissa företag handlar ju inte

regelmässigt med andra EG-länder utan det är fråga om tillfälliga inköp eller försäljningar. Frågan är hur dessa företag ska hanteras. Det finns också en risk att företag som har två VAT-nummer åberopar fel VAT-nummer när de handlar med andra EG-länder vilket resulterar i att säljarens kvartalsredovisningar blir felaktiga och därmed föranleder onödiga utredningar hos SKM.

Systemet tillämpas dock i vissa andra medlemsländer. Problem som har noterats där är att företag som handlar med andra EG-länder gör det utan att ha ett särskilt VAT-nummer. Även om det rent teoretiskt inte ska kunna gå att handla med ett felaktigt VAT-nummer så har dock erfarenheten visat att det är fullt möjligt i praktiken. Ett annat problem som har uppstått är att företag som inte handlar med andra EG-länder ansöker om ett särskilt VAT-nummer för säkerhets skull. Om systemet kommer att resultera i att alla företag ansöker om ett särskilt VAT-nummer för eventuellt framtida bruk försvinner en eventuell nytta med systemet och ersätts med en klar nackdel i form av ökad arbetsbelastning för SKM. Om förslaget om obligatorisk en månadsredovisning i avsnitt 3.4.4 genomförs lär det dock få en avhållande effekt på de företag som inte vill redovisa moms månadsvis.

Min uppfattning är att förslaget som sådant är intressant och skulle kunna vara ett medel mot skattebedrägerier, framför allt om det kombineras med en månadsredovisning och krav på säkerhet. Jag tror dock att det finns en risk att ett sådant system kan bli en administrativ belastning för SKM. Om ett sådant system ska övervägas eller utredas vidare så bör man först närmare undersöka hur det fungerar i de länder som redan har ett sådant system samt även undersöka vilket arbete som f.n. pågår i detta avseende inom EG. Förslag om införande av separata VAT-nummer för EG-handel har nämligen behandlats i EG:s Anti-Fraud SubCommittee (SCAF) under dess 16:e möte den 3-4 april 2000 (SCAF Document No 82, p. 10.5).

Förslaget om en månadsredovisning och krav på säkerhet i vissa situationer då ett företag bedriver EG-handel tycker jag dock att man under alla omständigheter bör utreda vidare.

3.5.3 Krav på identitetskontroll då en köpare åberopar ett VAT-nummer

”Lån” av VAT-nummer vid handel med EG-länder har visat sig vara ett snabbt växande problem. Inköp sker från andra EG-länder under åberopande av ett svenskt företags VAT-nummer. Den som köpt varorna underlåter att beskatta inköpet som ett gemenskapsinternt förvärv i Sverige och varorna säljs sedan ”svart” i Sverige. När den svenska SKM får signal via VIES-systemet om inköpet hävdar innehavaren av det åberopade VAT-numret att denne inte har kännedom om inköpet och att någon annan måste ha använt sig av VAT-numret.

Ekobrottsmyndigheten (EBM) har 2000-09-08 upprättat en promemoria, Skattebrott vid införsel av livsmedel från annat EG-land, i vilken situationen beskrivs. Promemorian innehåller även ett antal förslag på åtgärder, bl.a. följande.

Förslaget

En köpare som åberopar ett VAT-nummer för att kunna köpa momsfrött i ett annat EG-land, och som själv hämtar varorna, bör vara tvingad till att styrka sin identitet.

Bedömning

Det ställs i dagsläget inte särskilt höga krav för att kunna köpa momsfrött i ett annat EG-land. Det förekommer därför en omfattande handel med varor som hämtas av för säljaren okända köpare som betalar kontant och transporterar varorna med egen bil.

Vid avhämtningsköp i samband med EG-handel bör därför ställas krav på säljaren att denne begär kopia av pass eller körkort på den person som hämtar varorna samt en handling som bekräftar att denne företräder köparen. En sådan handling kan t.ex. vara ett registreringsbevis i original utfärdat av SKM i köparens hemland. Sådana registreringsbevis ska efter utfärdande av SKM endast kunna skickas till den adress som är registrerat för företaget i SKM:s dataregister.

Ett företag som hanterar ett sådant registreringsbevis ovarsamt riskerar därmed att få betala moms på inköp vid vilka registreringsbevisen utnyttjats för att handla momsfrött.

Vid kontantbetalning bör eventuellt övervägas att införa en skyldighet för säljaren att skicka kopia av kontantfaktura/kvittens till köparföretaget och dess uppgivna adress enligt registreringsbeviset. För att få en effekt så måste emellertid bestämmelser enligt ovan gälla i samtliga EG-länder.

3.5.4 Förvärvsbeskattning av "rätt" köpare vid "lån" av VAT-nummer
Nedanstående förslag tar också sikte på problemet med "lån" av VAT-nummer.

Förslaget

I situationer då ett företags VAT-nummer har "lånats" hamnar SKM i många fall i situationen att det inte går att beskatta vare sig den verkliga köparen eller det företag vars VAT-nummer utnyttjats. Efter att ha skickat information till skattemyndigheten i säljarens land visar det sig ibland att det inte heller går att beskatta försäljningen där. Omsättningen blir på detta sätt helt skattefri.

Det borde därför finnas en möjlighet att förvärvsbeskatta den verkliga köparen, även om denne är en privatperson, i de fall omsättningen annars skulle undgå beskattning i både köpar- och säljarlandet.

Bedömning

Eftersom problemet med "lån" av VAT-nummer ökar så bör även detta förslag övervägas i samband med förslaget ovan i avsnitt 3.5.3.

3.6 Export

3.6.1 Avhämtningsköp

Förslaget avser åtgärder för att underlätta kontroll av export då köparen hämtar varan i Sverige, d.v.s. avhämtningsköp.

Förslaget

Det vore värdefullt för SKM att vid kontroll av export även ha tillgång till uppgift från tullen i importlandet. I första hand borde undersökas om det via tullen finns möjlighet att ADB-mässigt få "direktåtkomst" till tulldeklarationshandlingar i importlandet. Om inte det är möjligt borde det föreskrivas uttryckligen att en förutsättning för att export ska föreligga vid avhämtningsköp är att säljaren har ett dokument från tullmyndigheten i importlandet som visar att varorna tulldeklarerats där.

Bakgrunden till förslaget är att export blivit ett allt ökande problem inom momsområdet. Det är otydligt vilka krav på dokumentation som SKM kan ställa på ett företag för att företaget ska anses ha styrkt eller gjort sannolikt att export har skett. SKM får i många fall inte tillräcklig dokumentation för att kunna bedöma om varorna verkligen har fysiskt exporterats. Det finns misstanke om att många varor som redovisas som exporterade stannar kvar i Sverige och säljs "svart" då försäljningen har skett som avhämtningsköp.

Bedömning

Förslagen bör utredas vidare.

Förslaget om att datamässigt få tillgång till uppgifter från importlandet är visserligen inte i första hand en intern svensk lagstiftningsfråga. Trots det bör det efterforskas om det finns möjlighet att utbyta sådana uppgifter med automatik mellan Sverige och länder i vår närhet, t.ex. Ryssland. Både export- och importlandet har ju intresse av att kunna utbyta denna form av information, exportlandet för att försäkra sig om att export verkligen har skett, och importlandet för att försäkra sig om att varor som importerats verkligen tulldeklarerats. Uppgifterna skulle vara av värde vid all export och inte bara vid avhämtningsköp.

Enligt den information som jag har fått är de avtal som reglerar samarbete mellan olika länder inom tullområdet formulerade så att det ska föreligga ett tulländamål/tullintresse för att informationsutbyte ska

kunna ske. Det problem som kan uppkomma är att de uppgifter SKM efterfrågar inte utgör ett tullintresse för svenska tullen, vilket innebär att information från importlandet inte kan efterfrågas av tullmyndigheten i Sverige. Något som skulle underlätta SKM:s arbete är därför om de avtal som reglerar informationsutbyte inom tullområdet även kunde inkludera SKM:s intresse av att få tillgång till uppgifter hänförliga till kontroll av export. Det här är inte ett ensidigt svenskt intresse utan samma intresse bör rimligtvis föreligga även hos skattemyndigheter i andra länder, t.ex. Ryssland, Polen, Estland, Lettland, Litauen m.fl.

De krav som SKM kan ställa på ett företag för att det ska anses ha styrkt export är inte definierade i lag. Det är nog inte heller lämpligt att i lagtext binda upp export till att vissa formella krav har uppfyllts. I stället är en fri bevisvärdering av de handlingar som säljaren kan visa upp, t.ex. transporthandlingar eller annan dokumentation, att föredra. Vid avhämtningsköp är däremot situationen annorlunda. I dagsläget har säljaren vanligtvis inga konkreta bevis på att de varor som sålts verkligen har lämnat Sverige och EG. Enligt RSV:s Handledning i mervärdesskatt ska dock säljaren vid avhämtningsköp se till så att han får ett intyg från köparen, i vilken denne intygar att varan kommer att transporteras ut ur Sverige med angivande av transportväg, transportsätt och tidpunkt för när varan är tänkt att lämna Sverige och EG. Det förhållandet att det vanligtvis räcker med ett intyg från köparen ställer till problem både för företagen och för SKM. Ska säljaren alltid kunna lita på ett intyg? Vad ska vara uppfyllt för att han inte ska acceptera intyget? När kan SKM ifrågasätta ett intyg och när kan SKM dessutom ifrågasätta säljarens "goda tro".

Jag instämmer därför i att kraven för att anses ha styrkt export bör höjas vid avhämtningsköp. Ett sätt är att köparen alltid debiterar moms vid försäljningen i sådana fall och återbetalar momsen till köparen först när denne översänt en kopia på tulldeklarationen i importlandet eller ett särskilt bevis från importlandets tullmyndighet om att tulldeklaration lämnats, s.k. landningsbevis. I vad mån en sådan förändring måste ske lagstiftningssvågen eller om det räcker att RSV ger uttryck för ett stramare förhållningssätt får dock bedömas vid en eventuell utredning.

3.7 Informationsutbyte

3.7.1 VIES för tjänster

Förslaget

Även tjänster bör omfattas av det informationsutbyte mellan EG:s medlemsländer som sker genom VIES.

Bakgrund till förslaget är att tjänster dels är svåra att bedöma ur materiell synpunkt, dels att handel med tjänster är svår att kontrollera.

Bedömning

Om införandet av ursprungsprincipen bedöms ligga långt fram i tiden, så måste något göras åt bristen på kontrollmöjligheter av tjänstehandel mellan EG-länderna.

Denna forma av fusk börjar öka. Samma aktörer som har fuskat med moms avseende internationell karusellhandel med varor har nu börjat fuska med tjänster. Dessa aktörer har upptäckt att SKM:s kontrollmöjligheter försvåras ytterligare genom att KVR inte behöver lämnas vid handel med tjänster. Aktuellt f.n. är handel med t.ex. telefonkort, d.v.s. kontantkort för mobiltelefoner. Handeln sker mellan olika EG-länder, t.ex. Danmark och Sverige och bedöms momsmässigt som ett förskott på en telekommunikationstjänst. Den omfattas därmed av bestämmelserna i 5 kap 7 § ML vilket innebär att den är omsatt i det land köparen finns om denne är en näringsidkare. Eftersom fråga är om en tjänst behöver KVR inte lämnas.

Mot bakgrund av ovanstående bör förslaget utredas vidare. Utbyte av uppgifter om tjänstehandel mellan EG-länder med hjälp av VIES blir än mer aktuellt mot bakgrund av förslaget om utökad förvärvsbeskattning av tjänster. Förslaget finns presenterat i lagrådsremissen "Utländska företagens mervärdesskatt i Sverige.

Om tjänster kommer att inkluderas i informationsutbytet mellan medlemsländerna så är dock en förhoppning att åtgärder dessutom vidtas för att minska det antal felaktiga uppgifter som f.n. vidarebefordras via VIES, se t.ex. avsnitt 3.9.1 nedan.

3.7.2 KVR varje månad

Följande förslag har framförts i den promemoria som har upprättats av EBM 2000-09-08, Skattebrott vid införsel av livsmedel från annat EG-land.

Förslag

"Slutligen borde det kontrollsystem som finns - alltså VIES-systemet - inte släpa efter i tiden. Som det är idag skall kvartalsrapporter lämnas den 5 i den andra månaden efter kvartalets slut. Sedan dröjer det ytterligare en tid innan uppgifterna kommer in i VIES-systemet. I praktiken innebär det att det ofta tar 6 - 9 månader från införseltillfället till dess uppgifter om införseln finns i VIES-systemet. Önskvärt vore om de uppgifter som lämnas i kvartalsrapporterna i stället kunde lämnas i t ex skattedeclarationer så att uppgifterna var aktuella månad för månad."

Bedömning

Förslaget innebär en ändring av 10 kap. 35 och 36 §§ SBL.

Månadsvis KVR har behandlats vid SCAF:s 16:e möte den 3-4 april 2000, SCAF Document No 82, punkt 10.9. Månadsvis KVR har även

föreslagits i RSV-rapport avseende Förslag på förändringar i skattedeklarationen (SKD), dnr 604-00/100, se avsnitt 5.4.3.

Förslaget bör enligt min uppfattning utredas vidare. KVR utgör ett viktigt instrument för att kontrollera den gränsöverskridande EG-handeln med varor. Systemet är emellertid f.n. alldeles för långsamt för att vara effektivt vid kontrollen. Med nuvarande system kan det ta upp till sex månader, från det att en försäljning till ett annat EG-land äger rum, till dess att informationen i det säljande företags KVR vidarebefordras till köparlandet. Exempelvis ska KVR:en för kvartalet januari-mars lämnas senast den 5 maj. Uppgifterna kan vidarebefordras till respektive köparland via VIES-systemet först i slutet på juni.

Det kan visserligen argumenteras att förslaget innebär en ökad börda för företagen. Det förhållandet att KVR samordnas med skattedeklarationen bör å andra sidan innebära en förenkling. Samtidigt som försäljning av varor till andra EG-länder redovisas i SKD kan motsvarande uppgifter om köparnas VAT-nummer lämnas i KVR. Företagen kan därmed redovisa samtliga uppgifter om de aktuella försäljningarna i ett sammanhang. Förfarandet bör även bidra till att minska det antal felaktigt ifyllda uppgifter i SKD och KVR som förekommer f.n.

Genom att förslaget innebär en samordning av KVR med momsredovisningen i övrigt så bör även de förslag som framförts i avsnitt 3.4.3, slopad momsredovisning i självdeklarationen, och i avsnitt 3.4.4, obligatorisk månadsredovisning vid EG-handel, beaktas i detta sammanhang.

Förslaget är åtminstone delvis beroende av att det sker en samordning med andra EG-länder. De fördelar som kan uppnås med en samordning av KVR och momsredovisning i SKD är dock oberoende av hur andra EG-länder agerar i frågan.

3.8 Kontrollinstrument

3.8.1 Utökade kontrollbefogenheter vid skattebesök

Nedanstående förslag innebär utökade befogenheter vid sådana besök som regleras i 14 kap. 6 § SBL.

Förslag

14 kap. 6 § SBL bör ändras så att det blir möjligt för SKM att vid ett besök granska underlaget för SKD för högst två redovisningsperioder om den skattskyldige medger det. Vidare bör det av förarbeten eller av uttalanden från RSV framgå att besök får ske för att utröna orsaken till att deklaration inte har lämnats.

Bakgrund till förslaget är att nuvarande utformning av 14 kap. 6 § SBL bedöms som alltför snäv för att besöksinstitutet ska vara ett tillräckligt effektivt kontrollinstrument.

Den nuvarande utformningen av bestämmelsen innebär att ett besök ska aktualiseras av uppgifter i SKD eller någon annan till SKM inlämnad handling av betydelse för beskattningen. De frågor som uppgifterna ger upphov till ska vara av sådan karaktär att de enkelt kan stämmas av vid besöket. Detta innebär att det inte är möjligt för SKM att ta initiativ till ett besök för att få en uppfattning om den skattskyldiges bokföring av moms och arbetsgivaravgifter i allmänhet eller att göra en "allmän" avstämning av SKD mot bokföringen. Det innebär också att det inte är möjligt för SKM att vid ett besök granska den löpande redovisningen i en period trots att den skattskyldige medger detta och kanske till och med tar initiativ till en sådan granskning.

I de fall SKM inte har möjlighet enligt 14 kap. 6 § SBL att genom besök utreda oklarheter i SKD eller i andra handlingar som inlämnats till SKM, och det inte heller går att genomföra utredningen som en s.k. skrivbordskontroll, så återstår endast revisionsinstitutet. I många situationer är emellertid revision inte ett realistiskt alternativ till besök/skrivbordskontroll. Det är ett dyrt och tidskrävande kontrollinstrument som ställer krav på långtgående förberedelser och omfattande dokumentation och där SKM:s revisionsresurser inte motsvaras av kontrollbehovet.

Bakgrund till att förslaget innebär en rätt att granska underlaget för två redovisningsperioder vid ett besök är att det ska vara möjligt att granska transaktioner som sker i skarven av ett månadsskifte. Avgränsningen till högst två redovisningsperioder är dessutom ett sätt att skapa en klar avgränsning mot de situationer då revision måste användas.

Bedömning

Det har vid olika tillfällen inom SKM framförts önskemål om ett kontrollinstrument som är enklare att hantera än revisionsförfarandet men samtidigt ger större befogenheter än besöksinstitutet. Det nu lämnade förslaget om utökade befogenheter vid besök stämmer väl överens med dessa önskemål. Om förslaget genomförs skulle det enligt min uppfattning få en stor betydelse för möjligheterna att på ett enkelt och billigt sätt genomföra relevanta kontroller av moms och arbetsgivaravgifter. Ökade revisionsresurser är enligt min uppfattning inte ett realistiskt alternativ till förslaget.

Förslaget bör därför utredas vidare. Om det inte är möjligt att genomföra så kan ett alternativ vara att införa ett "förenklat revisionsförfarande" som komplement till det nuvarande revisionsförfarandet. Ett sådant förenklat förfarande skulle kunna tillämpas vid revisioner som i något avseende är begränsade till sin

omfattning. Syftet med ett system för "förenklade revisioner" skulle vara att begränsa all tidskrävande formaliahantering till ett absolut minimum och därmed ge SKM ett billigt och effektivt verktyg för att genomföra nödvändiga kontroller.

Besöksinstitutet används mycket flitigt i andra EG-länder. Vid en fortsatt utredning av ovanstående förslag bör därför dessa länders erfarenheter tas till vara.

Avslutningsvis kan även nämnas att RSV i en promemoria "Besök som kontrollform – möjligheter och begränsningar", daterad 2000-09-27, dnr 8927-00/110, redogjort för sin syn på i vilka situationer det nuvarande besöksinstitutet kan användas.

3.9 Sanktioner

3.9.1 Sanktionsavgift vid felaktigt ifyllda deklarationer och KVR

Förslaget

En sanktionsavgift bör kunna påföras då felaktiga uppgifter lämnas i SKD och KVR utan att bestämmelserna om skattetillägg kan tillämpas. Bestämmelsen skulle innebära att det blir möjligt för SKM att påföra en straffavgift då felaktiga uppgifter har lämnats trots att uppgifterna inte påverkar beskattningsresultatet.

Bedömning

Bakgrund till förslaget är alla de felaktiga uppgifter som lämnas i SKD och KVR och som avser handel med andra länder. De felaktiga uppgifterna påverkar inte beskattningsresultatet men de är väsentliga för att SKM ska kunna kontrollera EG-handel och för att informationsutbytet mellan EG-länderna med hjälp av VIES ska fungera. Ett typexempel är företagets ovilja att redovisa ut- och ingående moms på gemenskapsinterna förvärv. Ur företagets synvinkel är resultatet av en sådan redovisning ett nollsummespel. För SKM däremot är uppgifterna nödvändiga för att det ska vara möjligt att göra en avstämning av köparens deklaration mot den information om försäljningen från säljarlandet som vidarebefordras via VIES. Avstämningen sker för att kunna hitta de transaktioner då ett förvärv inte blir ett nollsummespel för köparen eller då förvärvet är ett led i ett momsbedrägeri, t.ex. karusellhandel.

Trots idoga försök från SKM:s sida att informera bort felaktigheterna kvarstår problemet. En bidragande faktor är att det ur företagets synvinkel saknas intresse för att uppgifterna som lämnas blir korrekta. Uppgifterna har ju ingen påverkan på beskattningsresultatet och uppgiftsskyldigheten medför endast kostnader för företaget. Det stora antalet felaktigt redovisade uppgifter har i princip omöjliggjort en effektiv kontroll av EG-handeln, vilket i sin tur bidrar till att minska

SKM:s intresse för att kontrollera denna handel eftersom den inte ger något "resultat". Det finns också en risk att felaktiga uppgifter i svenska KVR vidarebefordras till andra EG-länder och där föranleder onödiga utredningar för det landets SKM.

Det vore därför värdefullt för SKM att få möjlighet att påföra en straffavgift då ett företag trots information fortsätter att redovisa uppgifter i SKD och KVR på ett felaktigt sätt. I de fall förslaget i avsnitt 3.7.1 genomförs, d.v.s. att VIES utnyttjas även vid handel med tjänster, blir det extra viktigt att komma till rätta med alla felredovisade uppgifter. I annat fall blir informationsutbytet tämligen meningslöst.

Mot bakgrund av ovanstående anser jag att förslaget bör utredas vidare.

3.10 Inköp av nya transportmedel från annat EU-land

3.10.1 Inledning

Nedanstående förslag har till syfte att underlätta kontrollen av nya transportmedel då dessa förvärvas från andra EG-länder. Inledningsvis lämnas en bakgrundsbeskrivning till förslagen och även en kort redogörelse för de kontrollproblem som föreligger i dagsläget.

3.10.2 Bakgrund

Förvärv av ett nytt transportmedel från ett annat EG-land utgör ett gemenskapsinternt förvärv i Sverige om transportmedlet ska användas stadigvarande här i landet. Det är den som förvärvar transportmedlet som är skyldig att betala skatt på förvärvet i det land där transportmedlet kommer att brukas. Moms debiteras inte i säljarlandet.

Ej momsregistrerad köpare av ett nytt transportmedel, t.ex. en privatperson, ska redovisa moms på förvärvet i en särskild deklaration som ska lämnas till RSV, Särskilda skattekontoret i Ludvika. En deklaration ska lämnas för varje förvärv.

En momsregistrerad köpare ska redovisa moms på förvärvet i sin vanliga SKD eller i självdeklaration beroende på hur företaget normalt redovisar moms.

SKM:s kontroll av att beskattning sker vid förvärv av nya transportmedel baseras i huvudsak på de uppgifter som kan erhållas från bilregistret och från Luftfartsverkets register över flygplan. Härutöver får SKM kontinuerligt kontrolluppgifter från Danmark och Finland samt mer sporadiskt från Storbritannien. Kontrolluppgifterna består av kopia på säljarens faktura (Danmark) respektive förteckning på nya transportmedel som har sålts till Sverige (Finland och Storbritannien).

Eftersom det i Sverige saknas ett register för fritidsbåtar är kontrollen av sådana nya transportmedel helt beroende av kontrolluppgifter från andra länder.

I de fall förvärvaren av ett nytt transportmedel är momsregistrerad kan uppgift om inköpet även ha lämnats i säljarens KVR i det andra EG-landet. Uppgiften blir därmed tillgänglig för SKM via VIES.

3.10.3 Förbättrade kontrolluppgifter från bilregistret/flygplansregistret

Förslaget

De kontrolluppgifter som f.n. erhålls från framför allt Bilregistret måste förbättra, både avseende innehåll i uppgifterna och det sätt på vilket uppgifterna vidarebefordras till SKM.

Bakgrund till förslaget är följande.

Den kontroll av nya transportmedel som sker hos Särskilda skattekontoret i Ludvika, d.v.s. förvärv av ej momsregistrerade, baseras i stor utsträckning på de uppgifter som kan erhållas från Bilregistret. För närvarande är kontrollen mycket tungrodd beroende på att de uppgifter som SKM får från Bilregistret inte är anpassade till SKM:s behov av information. Enligt uppgift från Särskilda skattekontoret kan tillvägagångssättet beskrivas som följer.

Personbilar, MC, lätta lastbilar och lätta bussar kontrolleras med hjälp av listor som kommer från bilregistret en gång i månaden. Listan innehåller ca 1 300 – 1 500 fordon som är införda från andra EG-länder till Sverige. Listan omfattar både förvärvare som är momsregistrerade och sådana som inte är det. Listan innehåller dessutom uppgift både om nya transportmedel och begagnade sådana. Det går emellertid inte att direkt av uppgifterna i listan se vilka av de uppräknade fordonen som utgör nya transportmedel.

Kortfattat går kontrollen till på följande sätt:

- Fordon förvärvade av fysiska personer sorteras ut.
- Därefter kontrolleras vilka av fordonen som utgör ett nytt transportmedel. För att kunna avgöra detta måste Särskilda skattekontoret få fram uppgifter dels om när fordonet tagits i bruk första gången, dels fordonets kilometerställning. Uppgifterna framgår inte av listorna från Bilregistret.
- När Särskilda skattekontoret slutligen fått fram de fysiska personer som har förvärvat ett nytt transportmedel kontrolleras om de som inte är momsregistrerade har anmält och deklarerat förvärvet. En anmodan att deklarerera skickas därefter ut till de

köpare som inte är momsregistrerade och som ännu inte lämnat en anmälan.

- Förseningsavgift och skattetillägg kan inte påföras i de fall anmälan och deklaration lämnas först efter anmaning. Den enda konsekvensen för den köpare som inte självmant har deklarerat och betalat skatten är att ränta utgår på det för sent betalade beloppet.

Bedömning

Frågan avser i och för sig inte ett förslag om lagändring men det är ändå viktigt att en utredning sker som ser över behovet av relevanta uppgifter från Bilregistret, och även flygplansregistret. Jämför med det som sägs nedan i avsnitt 3.11.4 avseende kontroll av begagnade bilar från andra EG-länder.

Förslaget bör därför utredas vidare. Utredningen bör även omfatta hur uppgifterna lämpligast ska lämnas till SKM för att ovanstående manuella arbete med listorna ska elimineras. En idé vore att anpassa uppgiftslämnandet så att urvalssystemet PUMA kan användas även för kontroll av nya transportmedel.

Av uppgifterna från Bilregistret bör därför framgå

- att fordonet införts från ett annat EG-land,
- att fråga är om ett nytt transportmedel, vilket innebär att uppgifter om mätarställning och när fordonet först tagits i bruk måste framgå och
- förvärvarens person- eller organisationsnummer.

En datamässig överföring av uppgifterna ovan skulle innebära att SKM med hjälp av PUMA kan jämföra dessa med SKM:s uppgifter om momsregistrerade företag samt deklaraionsuppgifter. Härigenom borde man med automatik kunna få ut uppgift om vilka ej momsregistrerade köpare som ännu inte deklarerat ett förvärv. Det borde även vara möjligt att åstadkomma ett automatisk anmaningssystem även för den typ av deklaraioner som hanteras av Särskilda skattekontoret.

Ovanstående system har den fördelen att det även skulle underlätta kontrollen av de förvärv som sker av momsregistrerade köpare. Även dessa förvärv är mycket kontrollvärda. Ett gemenskapsinternt förvärv av en personbil resulterar ju oftast i att utgående skatt ska redovisas men att företaget saknar avdragsrätt p.g.a. avdragsbegränsningarna i 8 kap. 15 § ML.

Mot bakgrund av ovanstående anser jag att RSV bör se över möjligheterna att få in relevant information från Bilregistret och "flygplansregistret" på ett sådant sätt att urvalssystemet PUMA kan användas vid kontrollen. I den mån behövligen uppgifter, t.ex. mätarställning och datum då fordonet tagits i bruk, inte redan finns tillgängliga i Bilregistret så bör undersökas på vilket sätt dessa uppgifter kan göras tillgängliga.

3.10.4 Register för fritidsbåtar

Förslag

Ett obligatoriskt register över fritidsbåtar bör införas.

Bedömning

För närvarande finns inget obligatoriskt register för fritidsbåtar i Sverige. Det innebär att SKM vid kontroll av nya båtar som förvärfvas från andra EG-länder i stort sett är helt beroende av de kontrolluppgifter som eventuellt erhålls från säljarlandet. Hittills har sådana kontrolluppgifter varit mycket få till antalet.

Om EG:s medlemsländer i framtiden åtar sig att skicka kontrolluppgifter vid försäljning av nya transportmedel, se nedan avsnitt 3.10.6, så är eventuellt kontrollproblemet löst. En förutsättning är emellertid att de företag som säljer nya transportmedel uppfyller sin uppgiftsskyldighet gentemot sitt lands SKM.

Om inte ovanstående informationsutbyte genomförs eller om det inte fungerar, så är det svårt att se hur kontroll av förvärv av nya båtar kan genomföras om inte en registreringsskyldighet införs. Beskattningsproblemet bör därför tas upp i de sammanhang då båtregister diskuteras för andra ändamål, t.ex. ur sjösäkerhets- och ordningssynpunkt. Skatteproblemet kan kanske i sådant fall vara ytterligare ett argument för att införa en registreringsskyldighet.

Förslaget om ett båtregister bör mot bakgrund av ovanstående utredas vidare.

3.10.5 Hinder mot registrering

Förslaget

En förutsättning för att registrera ett nytt transportmedel, som förvärfvats från ett annat EG-land, i bilregistret, flygplansregistret och i ett eventuellt framtida båtregister, ska vara att förvärvet av transportmedlet är deklarerat och skatten betald. Det innebär att den som vill registrera ett nytt transportmedel måste bifoga ett bevis på att deklara- och betalningsskyldigheten är uppfylld. Deklaration/kopia på SKM:s beslut att beskatta samt kvitto på betalning av skatten kan utgöra ett sådant bevis. Ett intyg från SKM kan också tjäna som bevisning.

Bakgrund till förslaget är att ett sådant system enligt uppgift existerar i vissa andra EG-länder.

Bedömning

För sådana nya transportmedel som registreras i bil- eller flygplansregister, eller i ett framtida båtregister, innebär förslaget det säkraste sättet att kontrollera att skatt på förvärven blir deklarerade och betalda.

Svårigheter kan dock uppkomma för momsregistrerade företag med skattekonto att bevisa att momsen är deklarerad och betald. Det lär därför ofta bli nödvändigt för företaget att erhålla ett intyg från SKM. I flertalet av de fallen kommer SKM att vara tvungen att kontrollera bokföringen för att kunna konstatera i vad mån ett förvärv av ett nytt transportmedel ingår i redovisad utgående moms i företagets SKD eller i självdeklarationen. Om registrering endast ska kunna ske om även betalning av momsen på förvärvet har erlagts blir situationen än mer komplicerad för SKM p.g.a. att det i vissa fall kan vara svårt att konstatera i vad mån en viss skatt betalats full ut, t.ex. i de fall då det finns ett underskott på kontot.

Ett alternativ är därför att endast uppställa krav på redovisning och betalning i de fall då förvärvaren inte är momsregistrerad.

Momsregistrerade företag skulle därmed behöva uppvisa ett bevis om momsregistrering för att på så sätt slippa styrka redovisning och betalning av momsen på förvärvet.

Mot bakgrund av ovanstående anser jag att förslaget bör utredas tillsammans med förslaget i avsnitt 3.10.3 om förbättrade uppgifter från Bilregistret och flygplansregistret. Enligt min uppfattning bör i första hand förbättrade uppgifter från bil- och flygplansregistret övervägas. Först om det förslaget inte är möjligt att genomföra bör förslaget om hinder mot registrering övervägas.

3.10.6 Kontrolluppgifter från andra länder

Förslaget

En förutsättning för att inom EG kunna sälja ett nytt transportmedel skattefritt bör vara att uppgiftsskyldigheten till SKM är uppfylld. I Sverige avses den uppgiftsskyldighet som regleras i 14 b § Mervärdesskatteförordningen (MF).

Bakgrund till förslaget är den obligatoriska skyldighet att lämna kontrolluppgifter mellan medlemsländerna som f.n. behandlas inom EG (SCAC).

Bedömning

En förutsättning för att ett system med kontrolluppgifter ska fungera är att säljarna uppfyller sin uppgiftsskyldighet vid försäljning av nya

transportmedel. Om skattefriheten görs beroende av att uppgiftsskyldigheten uppfylls så medför det en påtryckning på säljarna att uppfylla denna uppgiftsskyldighet. Har kontrolluppgift inte lämnats så riskerar säljaren att få betala moms på försäljningen.

Förslaget är beroende av att samma krav ställs i samtliga medlemsländer och bör eventuellt diskuteras vidare i det fall EG lyckas införa en obligatorisk skyldighet att lämna kontrolluppgifter mellan medlemsländerna.

3.10.7 Straffavgift

Förslaget

Någon form av straffavgift bör övervägas i de fall en köpare som inte är momsregistrerad underlåter att anmäla och deklarerera förvärv av ett nytt transportmedel till SKM.

Bakgrund till förslaget är att det f.n. inte går att påföra en förseningsavgift i de fall anmälan och deklaration inte lämnas. Anledningen till att lagstiftaren valt att inte införa bestämmelser om förseningsavgift är att förvärv av ett nytt transportmedel vanligtvis är en engångsföreteelse för den enskilde (prop. 1996/97:100 s. 602).

Skattetillägg kan visserligen påföras i samband med skönsbeskattning p.g.a. utebliven deklaration. Skattetillägget faller emellertid bort om deklarationen inkommer till SKM inom viss tid från tiden för beslutet (15 kap. 5 § SBL).

Bedömning

Ovanstående innebär att det f.n. är helt riskfritt att underlåta att redovisa förvärv av ett nytt transportmedel för den som inte är momsregistrerad. Om SKM upptäcker att skatten inte har redovisats så kan förvärvaren efter anmaning av SKM lämna en deklaration och därmed slippa undan med att enbart betala ränta på det försent betalade beloppet.

Enligt min uppfattning bör förslaget övervägas. Även om en straffavgift inte är lösningen på problemet med kontrollen av nya transportmedel så är det inte rimligt att en köpare ska helt riskfritt kunna underlåta att redovisa och betala skatt på ett förvärv. En straffavgift bör ha en preventiv effekt på försök att slippa undan beskattning och det skulle underlätta för SKM att i så hög utsträckning som möjligt slippa ett anmaningsförfarande.

3.11 Inköp av begagnade varor (bilar) från annat EU-land

3.11.1 Inledning

Nedanstående förslag är avsedda att underlätta vid kontroll av begagnade varor, främst bilar, då dessa förvärvas från andra EG-länder.

Inledningsvis lämnas en bakgrundsbeskrivning till förslagen. Den beskrivna företeelsen kallas ofta missvisande för "privatimport" vilket emellertid inte speglar de rätta förhållandena.

3.11.2 Bakgrund

Under senare år har SKM vid utredningar konstaterat ett omfattande skattfusk vid förvärv av begagnade bilar från andra EG-länder, främst Tyskland. I Stockholm utreds f.n. transaktioner som har inneburit att bilar till ett värde av åtminstone 500 miljoner kr per år inte har beskattats korrekt i samband med att de har förts in i Sverige.

Momsfusk vid inköp av bilar från andra EG-länder består av allt från "omedvetet" skatteundandragande i liten skala till omfattande upplägg med anknytning till grov kriminell verksamhet. Momsfusket tenderar att på vissa håll slå ut seriös bilhandel eller tvinga seriösa företag att acceptera "marknadens" villkor och ansluta sig till den oseriösa handeln.

Enligt uppgift förs det varje år in mellan 65 000 och 70 000 begagnade bilar i Sverige.

Beskattningsreglerna innebär att svenska privatpersoner som köper en begagnad bil i t.ex. Tyskland betalar tysk moms på sitt inköp. Någon beskattning sker inte i Sverige. Ett svenskt momsregistrerat företag som gör motsvarande inköp under återopande av sitt svenska VAT-nummer betalar emellertid moms på inköpet i Sverige enligt reglerna om gemenskapsinterna förvärv. I de fall den tyske säljaren tillämpat de tyska reglerna om vinstmarginalbeskattning av begagnade varor så ska emellertid beskattning av försäljningen ske i Tyskland även om köparen är momsregistrerad i Sverige.

En svensk bilhandlare som köper begagnade bilar från andra EG-länder har inte rätt att vid sin vidareförsäljning av bilarna tillämpa svenska regler om vinstmarginalbeskattning i de fall då inköpet av bilarna har, eller borde ha, beskattats i Sverige som ett gemenskapsinternt förvärv.

Nuvarande regler ger stora möjligheter till skatteundandragande vilket också ofta utnyttjas.

Vanliga fel som uppmärksammas av SKM är följande.

- Bilhandlare tillämpar de svenska vinstmarginalreglerna vid försäljning av begagnade bilar i Sverige trots att företagen har förvärvat bilarna skattefritt i ett annat EG-land och att inköpet därmed har, eller borde ha, beskattats som ett gemenskapsinternt förvärv i Sverige. Redovisad utgående moms på försäljningen i Sverige blir därför för låg.
- Svenska momsregistrerade bilhandlare underlåter att överhuvudtaget redovisa moms på försäljning i Sverige av begagnade bilar förvärvade i annat EG-land.
- Bilhandlare som inte är registrerade till moms visar sig bedriva en omfattande handel med begagnade bilar.

Det finns många variationer på de förfaranden som tillämpas för att undgå beskattning. Vanliga förfaranden vid de fel som uppmärksammas är dock följande.

- Privatpersoner används för att få det att se ut som om det är privatpersonen i fråga som har förvärvat bilen i det andra EG-landet. I realiteten har dock bilen köpts av en svensk bilhandlare och privatpersonen används endast som "bulvan". Det är också vanligt att bilarna registreras direkt på den svenske bilhandlaren kund i bilregistret vilket medför att bilhandlaren involvering i affären döljs.
- Bilar förvärvas skattefritt från ett annat EG-land under återopande av köparens VAT-nummer i Sverige. Fakturorna förfalskas emellertid så att det ser ut som om säljaren har tillämpat vinstmarginalreglerna vid försäljningen.
- Bilar köps kontant under återopande av något annat företags VAT-nummer.

Förfarandet för att få en s.k. "privatimporterad" bil registrerad i det svenska bilregistret kan beskrivas på sätt som citeras nedan. Med "privatimporterad" ska i detta sammanhang förstås en sådan bil som införts från ett annat EG-land. Med "import" som anges i stycket nedan förstås införsel från annat EG-land.

"För att få en privatimporterad bil registrerad måste bilen besiktigas hos AB Svensk Bilprovning (Bilprovningen). För att bilen ska godkännas måste den uppfylla både säkerhetskrav och miljökrav. Eftersom fri rörlighet ska råda för varor inom EU har de krav tagits bort som vid registreringsbesiktningen skulle kunna uppfattas som diskriminerande. Det räcker med att det finns ett registreringsbevis (t.ex. ett tyskt Fahrzeugbrief) där uppgivet chassinummer överensstämmer med bilens. Saknas registreringsbevis kan

köpehandling eller annan dokumentation ligga till grund för bedömningen av bilens ursprung.

Vid besiktningen anmäls vem bilen ska registreras på. Vägverket ställer inga krav på Bilprovningen att den som besiktigar bilen ska legitimera sig. Inte ens om han presenterar en fullmakt att bilen ska registreras på annan person. Vägverket vill så långt det är möjligt att samma regler ska gälla vid import till Sverige som vid ägarbyte inom landet. Redan 1997 slopades kravet på att en kopia av en köpehandling skulle lämnas.”

Följande förslag på åtgärder har framförts. Förslagen syftar till att underlätta för SKM att kontrollera handel med begagnade bilar som förvärvats från andra EG-länder.

3.11.3 Krav på inköpshandlingar och fullmakter samt identitetskontroll

Förslaget

Krav på att inköpshandlingar och fullmakter lämnas till Svensk Bilprovning vid registreringsbesiktning bör återinföras. Det bör även införas en skyldighet för Svensk Bilprovning att kontrollera identiteten hos den som anmäler en bil för besiktning.

Uppgifterna är nödvändiga för att SKM ska kunna avgöra om en bil förts in av en privatperson eller om den förs in i Sverige i en yrkesmässig verksamhet. För en privatperson som köper enstaka bilar från annat EG-land kan ett sådant krav inte framstå som särskilt betungande. För den yrkesmässiga handeln finns möjligheten att bli registrerad ”importör”. Nuvarande ordning gör det möjligt för den oseriösa ”bilhandlaren” att aldrig låta sitt person- eller organisationsnummer figurera i bilregistret.

Bedömning

Förslaget bör genomföras. Det rör sig om förhållandevis enkla åtgärder som skulle betyda stora förbättringar i SKM:s möjligheter att kontrollera den oseriösa handeln med begagnade bilar. Jag kan inte se att åtgärden skulle medföra annat än en marginell ökning av arbetsbelastningen för AB svensk Bilprovning.

3.11.4 Uppgifter i bilregistret

Förslaget

Möjliga förbättringar av bilregistret bör utredas. Även tillgängligheten av nu befintliga uppgifter bör kunna förbättras. Uppgifterna om vilka bilar som förts in i Sverige genom ”privatimport”, vem som fört in dem och vem som eventuellt varit ombud vid registreringsbesiktningen bör t.ex. framgå direkt av uppgifterna i bilregistret.

Förslaget ska ses mot bakgrund av att bilregistrets uppgifter om vem som är bilägare bara anger vad någon anmält vilket inte tillfredsställande. Det är mycket lätt att dölja vem som har gjort en viss bilaffär genom att registrera bilen på någon annan. Det finns exempel på obemedlade privatpersoner som – enligt bilregistret – äger hundratals bilar. Det finns

också åtskilliga s.k. fiktiva personnummer utan koppling till riktiga person- eller organisationsnummer. Som det passar vid aktuellt tillfälle kan sedan den verkliga ägaren presentera handlingar som styrker äganderätten eller förbli anonym.

Bedömning

För att kunna kontrollera handeln med bilar från andra EG-länder är SKM i stor utsträckning beroende av den information som AB Svensk Bilprovning kan inhämta i samband med registreringsbesiktning. SKM är också beroende av att kunna få tillgång till denna information på ett så enkelt sätt som möjligt. Om de uppgifter SKM behöver för kontroll fanns lätt tillgängliga i Bilregistret så skulle SKM:s arbete underlättas i betydande utsträckning och kontrollen av både nya transportmedel och begagnade bilar skulle bli effektivare.

Förslaget bör därför utredas vidare. I vad mån lagändring behövs för att få till stånd en förändring är osäkert. Det kanske är lämpligt att RSV i första hand tar initiativ till en diskussion med Vägverket för att se vilka förändringar som är möjliga att åstadkomma inom ramen för befintlig lagstiftning och att man därefter tar ställning till om lagändring i något avseende är nödvändigt.

3.11.5 Uppgifter i fakturan

Förslaget

Av 9 a kap. 1 § ML bör framgå att en skattskyldig återförsäljare skall kunna visa sin rätt att tillämpa VMB genom att faktura eller jämförlig handling innehåller vissa särskilt specificerade uppgifter. En hänvisning bör ske antingen till

11 kap. eller 9a kap. 16 § ML där det bör införas en specifikation/uppräknings avseende vad en faktura skall innehålla för att VMB skall kunna få tillämpas av en skattskyldig återförsäljare. Möjligtvis innebär bestämmelsen i 11 kap. 5 § 1 st. 7 p. ML att det redan idag föreligger en sådan skyldighet, dock saknas en tydlig koppling till 9 a kap. ML.

Förslagsvis bör, förutom vad som i övrigt framgår av 11 kap. 5 § ML, följande uppgifter framgå av fakturan i förevarande fall:

- Uppgift om från vem leverantören i sin tur förvärvat varan (namn, adress, identitetsnummer, näringsidkare eller ej) samt om moms debiterats vid den omsättningen.
- Vid skattskyldig återförsäljares förvärv från någon som inte är näringsidkare bör krävas att leverantörens namn, adress och identitetsnummer skall framgå av fakturan jämte ett intygande från leverantören att denne inte är näringsidkare.

- Vidare bör särskilt anges, i fråga om förvärv av motorfordon, att fordonets chassinummer och mätarställning vid omsättningstillfället skall framgå.

Genom att dessa uppgifter görs obligatoriska i fakturan blir det lättare för en svensk handlare att komma i kontakt med tidigare ägare för avstämning av riktigheten i säljarens hänvisning till VMB i fakturan.

Genom att uttryckligen kräva att en skattskyldig återförsäljare skall visa sin rätt att tillämpa VMB bör vi kunna motverka diskussioner om god tro och i någon mån motverka att man lägger in bulvaner som inte är näringsidkare för att få in varan i VMB-systemet.

Bedömning

Behovet av information i fakturan vid handel med begagnade varor bör utredas vidare. Vilka krav som kan anses motiverade att ställa på en faktura i detta avseende och vilka exakta behov som finns får bedömas i samband med utredningen.

3.11.6 Förtydligande i 2 a kap. och 7 kap. ML

Förslaget

Ett förtydligande bör göras i 2 a kap. ML så att det klart framgår att det föreligger ett skattepliktigt gemenskapsinternt förvärv även om en svensk momsregistrerad köpare underlåtit att åberopa sitt svenska VAT-nummer och den utländske säljaren av den anledningen debiterat moms vid försäljningen. På motsvarande sätt bör 7 kap. 2 a § ML förtydligas så att det framgår att beskattningsunderlag vid ett gemenskapsinternt förvärv inkluderar eventuell moms som debiterats i ett annat EG-land.

Bedömning

Såvitt jag kan bedöma omfattar den nuvarande utformningen av 2 a kap. 2 och 3 §§ samt 7 kap. 2a § ML ovan angivna situation. I vad mån ett förtydligande är nödvändigt bör övervägas i samband med övriga förslag för att underlätta kontrollen av begagnade varor.

4. Områden där förslag på lagändringar kan förväntas

4.1 Handel med "svart" arbetskraft

SKM bedriver tillsammans med Ekobrottsmyndigheten (EBM) ett kontrollprojekt som är inriktat på granskning av den "svarta" byggsektorn. Kartläggning av branschen samt därpå följande kontrollverksamhet har visat att det föreligger en organiserad handel med svart arbetskraft inom byggsektorn och att denna handel omsätter miljardbelopp varje år. Det finns också en tendens att allt grövre brottslighet involveras i denna form av handel.

En variant av handel med "svart" arbetskraft inom byggsektorn går kortfattat till på följande sätt:

Bolagen AB1, AB2 och AB3 (huvudbolagen) tillhandahåller arbetskraft åt externa kunder. Med externa kunder menas bolag utanför intressegruppen AB1-AB3. Arbetskraften har i sin tur tillhandahållits huvudbolagen från underentreprenörerna AB4-AB6. Huvudbolagen fakturerar de externa kunderna som gör avdrag för den ingående momsen enligt fakturorna. Huvudbolagen redovisar varje månad utgående och ingående moms i skattedeklarationen med nästan lika stora belopp, d.v.s. dåligt mervärde föreligger. Den ingående moms som AB1-AB3 gör avdrag för avser fakturor från underentreprenörerna (AB4-AB6) som dock underlåter att redovisa motsvarande utgående moms. Upplägget påminner alltså om det förfarande som används vid karusellfusk. Fler varianter på upplägg finns dock.

RSV har i ett pressmeddelande 2001-05-16 uppgett att förslag på lagändringar kommer att presenteras under hösten 2001 med syfte att förhindra denna form av momsfusk. I pressmeddelandet har även lämnats en redogörelse för övriga åtgärder som planeras som motåtgärd mot denna handel. Projektledare på RSV är Isabel Lundblad.

5. Aktuella trender och problemområden inom momskontrollen

5.1 Inledning

I samband med att handläggare vid SKM och på RSV lämnade synpunkter på Carl-Gustav Ohlsons rapport, och även lämnade egna förslag på behövliga lagändringar, så lämnade de även en redogörelse för vilka problem inom momskontrollen som de för närvarande upplever som särskilt bekymmersamma. Det följande är en korts sammanfattning.

5.2 De vanligaste och allvarligaste momsfelen

Det följande är en lista på det som upplevs vara de vanligaste och allvarligaste momsfelen f.n. Felen är inte rangordnade.

- Kedjetransaktioner som syftar till återbetalning av moms utan motsvarande inbetalning av utgående moms.
- Missbruk av vinstmarginalbestämmelserna vid bilinförsel.
- "Lån" av VAT-nummer för att köpa skattefritt i ett annat EG-land och därefter svartförsäljning inom landet.
- Momsfri försäljning i Sverige kamouflerad som momsfri export / EG-handel.

- Avdrag för ingående moms på privata inköp.
- Missbruk vid vilka möjligheten att redovisa moms i självdeklarationen utnyttjas. Säljaren redovisar i självdeklaration och köparen i SKD.
- Falska fakturor. En ökning av falska fakturor har noterats, framför allt i storstadsområdena.
- Felaktig momsdebitering vid överlåtelse av verksamhet. Systemet utnyttjas ofta i obeståndssituationer. Ett företag på obestånd överlåter sin verksamhet till ett nybildat företag. I flertalet fall är det samma personer som står bakom båda företagen. Moms debiteras i fakturan trots att överlåtelse av verksamhet är undantagen från skatteplikt. Då fakturering har skett försätts säljaren i konkurs. I vissa fall redovisas den utgående momsen i säljarens deklaration men någon betalning av momsen sker inte. SKM får inte heller någon utdelning i företagets konkurs. Ofta kamoufleras verksamhetsöverlåtelsen genom att fakturering sker i flera steg och inventarier och lager m.m. som inte har något värde lämnas kvar i konkursboet. Denna form av fusk har förekommit under många år och accelererar vid sämre tider.
- Periodiseringsfel. Speciellt a-conton inom byggbranschen och vid hyresbetalningar. Periodiseringsfel tillhör inte de allvarligaste fuskproblemen men är vanligt förekommande.

5.3 De största utredningsproblemen

Nedan följer en uppräknig av problem som är vanliga vid utredningar f.n.

- Invändning om "god tro" vid avdrag för ingående skatt i samband med karusellfusk, anlitannde av svart arbetskraft m.m. Säljaren redovisar och betalar inte motsvarande utgående skatt.
- Utredning av om export har skett eller ej vid avhämtningsköp. Vilka krav kan ställas på säljaren?
- Svårigheter vid bedömning av avdragsrätten vid köp/försäljning av dotterbolagsaktier, nyemission, mäklararvoden etc.
- Ett VIES som fungerar dåligt p.g.a. att för många onödiga redovisningsfel vidarebefordras i systemet samt att många inte sköter sin redovisningsskyldighet av EG-handel m.m.
- Bevisproblem som uppstår i samband med EG-handel. Bevisproblemen leder till att varken säljar- eller köparlandet anser

sig kunna beskatta en försäljning vilket innebär att transaktioner blir obeskattade.

- Momsbedragarna verkar internationellt utan större problem medan SKM stöter på problem i sitt arbete p.g.a. bristande och/eller alltför långsamma, möjligheter till utbyte av information och till samarbete med andra länder.
- Det finns för lite personal för momskontroll i relation till arbetsuppgiften och nedlagda resurser står inte i rimlig proportion till kontrollbehovet.
- Brist på organisation och systematik i kontrollverksamheten.