JFT 3/2026 s. 166–178

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

Befrielseinstitutet i det svenska skatteförfarandet och felaktigt debiterad moms

1. Inledning

I denna artikel avslutar jag min serie av artiklar under åren 2021–2025 på temat mervärdesskattebedrägerier av karuselltyp (s.k. karusellhandel). Serien består av artiklar som jag har skrivit om problematiken med fenomenet karusellhandel, vilket föranleder svenska staten stora förluster i intäkter avseende mervärdesskatt (moms). De längre artiklarna i min serie har publicerats i JFT och Tidningen Balans samt i ett fall i Svensk Skattetidning. Jag listade dessa artiklar i min senaste artikel i JFT.[1] Där tog jag upp vad Sveriges advokatsamfund borde göra för att bidra till att avgöranden ges prövningstillstånd i svenska högsta förvaltningsdomstolen (HFD) respektive i svenska högsta domstolen (HD). Detta för att utveckla gällande rätt i egentlig mening till stöd för lagtolkningen, i stället för att lägre instanser etablerar som en faktisk gällande rätt vad parten Skatteverket i Sverige (SKV) anför i framför allt sina ställningstaganden på momsområdet. Det var en följdfråga från min näst senaste artikel i JFT.[2]

I denna artikel utvecklar jag en fråga som berördes kort i Forssén 2025a,[3] nämligen befrielseinstitutet i de svenska skatteförfarandereglerna – närmare bestämt i 60 kap. 1 § i skatteförfarandelagen (2011:1244, här förkortad SFL) – och huruvida det omfattar sådant belopp som felaktigt betecknats som mervärdesskatt (moms) i en utfärdad faktura. För sådant belopp – felaktigt debiterad moms – infördes en särskild betalningsskyldighet den 1 januari 2008, genom SFS 2007:1376 och implementeringen av artikel 203 i EU:s mervärdesskattedirektiv (2006/112/EG)[4] i 1 kap. 1 § tredje stycket och 2 e § mervärdesskattelagen (1994:200, här förkortad GML). Direktivbestämmelsen motsvarar tidigare artikel 21.1 d i sjätte mervärdesskattedirektivet (77/388/EEG), och reglerna i GML återfinns numera i 16 kap. 23 § mervärdesskattelagen (2023:200, här förkortad ML).

---

[1] Jämför Björn Forssén, Karusellhandelsmålen i Sverige kräver en förändring i god advokatsed. JFT 5–6/2025 s. 355–372, avsnitt 1. (Forssén 2025a).

[2] Jämför Björn Forssén, Rättssäkerhet i mål om moms och anknytande frågor i Sverige. JFT 4/2025 s. 261–294, avsnitt 6. (Forssén 2025b).

[3] Jämför Forssén 2025a, avsnitt 3.2.

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

Av förarbetena till reformen 2008 följer att den enda konsekvensen för ett företag som utfärdat sådan faktura är just betalningsskyldigheten, vilken kvarstår så länge det inte utfärdat en kreditnota. Genom att betalningsskyldigheten för ett sådant belopp reglerades i en separat paragraf, GML 1 kap. 2 e §, underströk lagstiftaren att åtgärden som innebär felaktig debitering av moms inte ska leda till annat än en särskild betalningsskyldighet för beloppet i fråga för företaget som har utfärdat fakturan.[5] I sitt yttrande 2024-11-15 till Finansdepartementet över slutbetänkandet från utredningen Åtgärder mot mervärdesskattebedrägerier (SOU 2024:32) påminde Advokatsamfundet om sin invändning i samband med reformen år 2008 av innebörd att en regel som avser brottsbekämpning inte hör hemma i skattelagstiftningen. Därför invände Advokatsamfundet mot införande på straffrättsliga grunder av en regel som ålägger en person som felaktigt har debiterat moms att redovisa och betala beloppet till staten.[6]

I denna artikel lämnar jag straffrätten därhän medan jag fortsättningsvis berör det obeståndsrättsliga perspektivet från Forssén 2025a på den särskilda betalningsskyldigheten i fråga.[7] Enligt förarbetena till reformen 2008 gäller den skyldigheten exempelvis för utfärdaren av en skenfaktura,[8] så länge denne inte utfärdar en kreditfaktura på beloppet i fråga.[9] Av utrymmesskäl nämnde jag det perspektivet enbart i korthet i Forssén 2025a.[10] Här redogör jag för min syn på frågeställningen huruvida befrielseinstitutet i SFL 60 kap. 1 § kunde vara tillämpligt i det fall utfärdaren av en faktura med felaktigt debiteras moms har försatts i konkurs, förutsatt att det inte skulle tillkomma en sådan rutin som innebär att konkursförvaltaren själv utfärdar en kreditfaktura på det som moms felaktigt betecknade beloppet eller vidgår att företaget i konkurs får göra så, trots att det saknar rådighet till följd av konkursen.

---

[5] Jämför prop. 2007/08:25 (Förlängd redovisningsperiod och vissa andra mervärdesskattefrågor), s. 90. Jämför även Forssén 2025b, avsnitt 3.3.1 och Björn Forssén, Skenfaktura med momsdebitering – konsekvenser för skatt och redovisning. Tidningen Balans fördjupning 2023, s. 1–9, 3 publicerad på www.tidningenbalans.se/Fördjupning 2023-06-13. (Forssén 2023). Forssén 2023 finns även på www.forssen.com.

[6] Jämför Sveriges advokatsamfunds remissvar av 2024-11-15 till Finansdepartementet över SOU 2024:32 (dnr R-2024/1201) och hänvisningen där till prop. 2007/08:25, s. 86.

[7] Jämför Forssén 2025a, avsnitt 3.2.

[8] Jämför exemplet skentransaktioner, vilket är det åttonde som lagstiftaren anger för betalningsskyldigheten i fråga, prop. 2007/08:25, s. 91.

[9] Jämför ML7 kap. 50 § första stycket, som motsvarar tidigare GML 13 kap. 28 § första stycket. Jämför även Forssén 2025b, avsnitt 3.3.1 och Björn Forssén, Frågor med anledning av slutbetänkandet Åtgärder mot mervärdesskattebedrägerier, publicerad på www.tidningenbalans.se/Fördjupning 2025-05-15. (Forssén 2025c). Forssén 2025c finns även på www.forssen.com.

[10] Jämför Forssén 2025a, avsnitt 3.2.

2. Beskrivning av det obeståndsrättsliga problemet

Jag antar att utfärdaren av en faktura med felaktigt debiterad moms inte får betalt av ett företag som mottagit fakturan. Av förarbetena till reformen 2008 framgår nämligen att lagstiftaren ansåg att det följde redan av GML 8 kap. 2 § första stycket att en felaktigt debiterad moms inte utgör ingående moms. Detta eftersom beloppet som felaktigt betecknas som moms i mottagen skenfaktura inte utgjorde moms enligt de allmänna reglerna i GML, utan vad jag benämner oäkta moms.[11] Om mottagaren av fakturan inte tillgodoräknas beloppet som ingående moms av SKV, betalar denne inte beloppet till utfärdaren av fakturan. Eftersom det inte är fråga om en betalningsskyldighet för äkta moms för utfärdaren, uppfylls inte reciprocitetsprincipen enligt artiklarna 1.2 och 167 i mervärdesskattedirektivet. Därmed har mottagaren inte rätt att dra av beloppet som en ingående moms.[12]

Att mottagaren av fakturan med en felaktigt debiterad moms inte har avdragsrätt för beloppet såsom för en ingående moms kan vara den avgörande orsaken till obeståndssituationen för utfärdaren. Med vetskap om att beloppet utgör vad jag kallar för en oäkta moms, och att det inte berättigar till avdrag såsom för en ingående moms, betalar inte mottagaren beloppet till utfärdaren när denne försatts i konkurs. Jag antar att utfärdaren är en fysisk person som bedriver verksamhet under enskild firma eller en juridisk person, exempelvis ett aktiebolag. Frågan är då om konkursförvaltaren utfärdar en kreditfaktura för gäldenärenen (utfärdaren) eller vidgår att denne själv gör detta, så att skulden till SKV kan minskas med beloppet i fråga. I Forssén 2025a anför jag att en sådan betalningsskyldighet som nu avses inte ska kvarstå i boet bara för att gäldenären inte äger rådighet att utfärda en kreditfaktura på grund av konkurstillståndet.[13] Enligt min uppfattning ska inte en fysisk person som bedriver verksamhet under enskild firma eller en juridisk person försättas i konkurs, eftersom poängen med den särskilda betalningsskyldigheten i fråga är att utfärdaren av en faktura med felaktig debitering av moms inte ska kunna minska redovisad utgående moms utan att utfärda en kreditnota.

I förarbetena till reformen 2008 gav lagstiftaren en problembeskrivning till motivering av att den särskilda betalningsskyldigheten i fråga för felaktig debitering av moms i en faktura infördes genom implementeringen i GML av artikel 203 i mervärdesskattedirektivet. Den motiveringen grundades på konsekvenserna för staten av HFD:s avgörande i målet RÅ 2005 ref. 81. Omständigheterna i det målet var att ett aktiebolag hade felaktigt redovisat moms för lokalhyra, trots att någon skattskyldighet inte förelegat eftersom bolaget inte varit frivilligt registrerat till mervärdesskatt för

[11] Jämför prop.2007/08:25, s. 90. GML 8 kap. 2 § första stycket motsvaras av ML 13 kap. 4 § 1 och 2. Jämför även Forssén 2025b, avsnitt 3.3.1 och Forssén 2023, s. 3.

[12] Jämför även Forssén 2025b, avsnitt 3.3.1 och Forssén 2023, s. 3.

[13] Jämför Forssén 2025a, avsnitt 3.2.

uthyrning av lokaler. Bolaget hade debiterat moms för tid före beslut om frivillig registrering, varför SKV ansåg att en återbetalning av felaktigt debiterad moms förutsatte att bolaget utfärdade en kreditfaktura till hyresgästen. Emellertid konstaterade HFD att GML saknade reglering om förfarande vid felaktigt debiterad och inbetald skatt, och därför ansåg HFD att momsen skulle betalas tillbaka till bolaget utan krav på utfärdande av kreditfaktura.[14]

Sålunda anser jag att det saknas stöd för att artikel 203 i mervärdesskattedirektivet innebär något annat än att den beskrivna situationen inte ska leda till att staten förlorar pengar motsvarande en felaktigt debiterad moms genom att utfärdaren först redovisar beloppet som utgående moms, men begär det tillbaka från SKV utan att mottagarens möjlighet att utöva avdragsrätt för beloppet såsom en ingående moms hindras. Den möjligheten stängs genom kravet på att utfärda en kreditfaktura så att mottagaren av den ursprungliga fakturan inte kan undgå att förvägras ett avdrag för beloppet bara för att en kreditfaktura saknas som kontrollmoment i dennes räkenskaper. Enligt min uppfattning saknas stöd för att utfärdaren ska försättas i konkurs enbart på grund av att denne utfärdat en faktura med felaktig debitering av moms. Det är orimligt med hänsyn till att SKV har möjlighet att genomföra kontroll, och att kontrollen av att mottagaren inte drar av sådant belopp som en ingående moms bör upprätthållas genom att det utvecklas rutiner för konkursförvaltarna angående sådana frågor om moms vid konkurs.

I Forssén 2025a anför jag i sistnämnda hänseende att sådana rutiner som har funnits för konkursförvaltarna angående frågor om moms vid konkurs bör utvecklas återigen, varvid jag hänvisar till en skrift från Riksskatteverket (RSV – numera SKV) från mitten av 1980-talet.[15] Jag föreslår att det kan ske i samarbete mellan kollektivet av konkursförvaltare och SKV, varvid Sveriges advokatsamfund bör delta i utvecklingen av sådana rutiner till stöd för advokaten i konkursförvaltarrollen.[16]

Sålunda anför jag återigen att konkursförvaltaren beträffande en felaktig debitering av moms hellre bör se till att gäldenären utfärdar en kreditnota än låta det som moms felaktigt betecknade beloppet ingå på tillgångssidan i konkursbouppteckningen. Enligt min mening bör det av rättssäkerhetsmässiga skäl åligga konkursförvaltarna att ta ansvar för att utfärda kreditnota avseende en felaktig debitering av moms, så att sådan skuld inte belastar boet.[17]

Jag har även anfört att det bör klarläggas i SFL om SKV med stöd av reglerna om företrädaransvar i 59 kap. 12–21 § kan genomdriva en talan om personligt

[14] Jämför prop. 2007/08:25, s. 84 och 85. Jämför även Forssén 2025b, avsnitt 3.4.

[15] Jämför min hänvisning i Forssén 2025a, avsnitt 3.2 till RSV:s Moms vid konkurs – information om hur man redovisar moms i samband med en konkurs, RSV 556 utg 1 (maj 1984).

[16] Jämför Forssén 2025a, avsnitt 3.2 och Forssén 2025c, avsnittet Konkursförvaltarna och frågan om kreditfaktura avseende felaktigt debiterad moms.

[17] Jämför Forssén 2025a, avsnitt 3.2.

betalningsansvar för sådant belopp mot företrädare för en juridisk person som har utfärdat fakturan med beloppet.[18] Jag går inte vidare i denna artikel med den frågeställningen, eftersom den är en följdfråga till den underliggande frågan om aktiebolagets möjlighet att utfärda kreditfaktura på beloppet. I stället behandlar jag en annan fråga som jag tillika av utrymmesskäl lämnade därhän i Forssén 2025a, nämligen frågan om tillämpbarheten av befrielseinstitutet i SFL på belopp som nu är i fråga. Om det är en möjlighet, uppkommer inget ärende om företrädaransvar enligt SFL mot en företrädare för aktiebolaget, eftersom sådant ansvar enbart aktualiseras beträffande bolagets – gäldenärens – skatteskulder.

Alternativet till att lösa obeståndssituationen i fråga är således att gäldenären ansöker hos SKV:s huvudkontor om befrielse från betalningsskyldighet avseende en felaktigt debiterad moms med stöd av SFL 60 kap. 1 §. Emellertid anför jag att om det alternativet är formellt sett möjligt bör det i praktiken inte framhållas framför att konkursförvaltarna medverkar till utfärdande av en kreditfaktura på beloppet i fråga. Detta med beaktande av att det för befrielse enligt SFL 60 kap. 1 § krävs synnerliga skäl, vilket är den strängaste skrivningen i svensk rätt och befrielse således är en typiskt sett svårframkomlig väg för att lösa situationen i fråga för gäldenären. Dessutom är det oklart om befrielseinstitutet omfattar belopp som felaktigt benämnts moms i en faktura. I fortsättningen av denna artikel utvecklar jag dock av systematiska skäl den frågeställningen på temat rättssäkerhet med skatteförfarandet i Sverige.

3. Befrielse som en rättssäkerhetsmässig alternativ lösning på obeståndssituationen

3.1 Regeln om befrielse från vissa skatter och avgifter i det svenska skatteförfarandet

Befrielseinstitutet i SFL 60 kap. 1 § omfattar enligt rubriken till 60 kap. ”[b]eslut om befrielse från skatteavdrag, arbetsgivaravgifter, mervärdesskatt och punktskatt”. Följande gäller angående sådan befrielse enligt 1 § i 60 kap.:

> Om det finns synnerliga skäl, får regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer helt eller delvis medge befrielse från
> 1. betalningsskyldigheten enligt 59 kap. 2 § för den som inte har gjort skatteavdrag med rätt belopp, och
> 2. skyldigheten att betala arbetsgivaravgifter, mervärdesskatt eller punktskatt.
>
> Om beslut om befrielse fattas enligt första stycket får motsvarande befrielse medges från förseningsavgift, skattetillägg och ränta.

[18] Jämför Forssén 2023, avsnitt 6 Fråga om företrädaransvar avseende oäkta moms i skenfaktura, Forssén 2025a, avsnitt 3.2 och Forssén 2025c, avsnittet Oäkta moms i skenfaktura och företrädaransvar.

Om det finns synnerliga skäl, kan således befrielse medges helt eller delvis från skatteavdrag, arbetsgivaravgifter, mervärdesskatt eller punktskatt. En ansökan om befrielse lämnas till SKV:s huvudkontor, som meddelar sitt beslut enligt 13 kap. 12 § skatteförfarandeförordningen (2011:1261). Beslutet kan överklagas till regeringen, enligt SFL 67 kap. 6 § andra meningen, om SKV avslår ansökan om befrielse. Av regelns andra stycke följer att om befrielse medges, får den också medges för förseningsavgift, skattetillägg och ränta.

I fortsättningen berör jag huruvida mervärdesskatt i regeln om befrielse kan anses omfatta en sådan felaktig debitering av moms som införts i den svenska mervärdesskattelagen i enlighet med artikel 203 i mervärdesskattedirektivet. Jag anlägger i första hand ett systematiskt perspektiv på frågeställningen i förhållande till kravet på rättssäkerhet i beskattningsförfarandet.

3.2 Befrielseinstitutet i förhållande till rättsprövning

I en artikel från 2018 tog jag upp ifrågavarande befrielseinstitut i SFL.[19] Jag nämnde då bland annat att lagstiftaren anser att det är säljaren som enligt SFL 60 kap. 1 § kan ansöka om befrielse från att debitera och erlägga utgående moms på försäljningen, och att detta beläggs tydligt av förarbetena till närmaste föregångaren till bestämmelsen, det vill säga förarbetena till 13 kap. 1 § i skattebetalningslagen (1997:483). Jag nämnde att där anges att med ett sådant synnerligt skäl som skulle kunna medföra ”befrielse från betalning av mervärdesskatt kan inte anses fall då den skattskyldige har tagit ut skatten av sina kunder”.[20] En köpares ansökan om befrielse från att betala ingående moms avvisas sålunda av SKV och regeringen.[21]

Jag återknöt till Forssén 2018 i en artikel från 2024,[22] där jag bland annat nämnde att när det gäller moms anses befrielseinstitutet enligt SFL 60 kap. 1 § enbart avse skyldigheten att betala (utgående) moms, och inte rätten att dra av ingående moms. Vidare anförde jag att det föreligger en ”lucka” därvidlag på momsområdet, när det gäller tillgängliga rättsmedel, eftersom det inte finns en generell rätt till domstolsprövning i Sverige. Detta strider mot principen om tillträde till domstol i artikel 6 i den Europeiska

[19] Jämför Björn Forssén, Befrielse från skatt – en nåd att stilla bedja om hos Skatteverkets huvudkontor och Regeringen eller rättspröva hos HFD. Tidningen Balans fördjupningsbilaga 3/2018 s. 3–5, publicerad på www.tidningenbalans.se/Fördjupning 2018-06-12. (Forssén 2018). Forssén 2018 finns även på www.forssen.com.

[20] Jämför prop. 1996/97:100 (Ett nytt system för skattebetalningar, m.m.) Del 1, s. 596. Jämför även Forssén 2018, s. 4.

[21] Jämför Forssén 2018, s. 4.

[22] Jämför Björn Forssén, Befrielse från felaktigt debiterad moms. Dagens Juridik 2024-12-13. (Forssén 2024). Forssén 2024 är tillgänglig på Dagens Juridiks hemsida, www.dagensjuridik.se, och på www.forssen.com.

Konventionen om de mänskliga rättigheterna (här förkortad EKMR).[23] Jag anförde att detta kunde ha lösts i samband med reformen 2010 av regeringsformen (1974:152, här förkortad RF), men så skedde inte. En direkt anknytning till EKMR avvisades. Jag nämnde att det har berörts av professor Wiweka Warnling-Nerep (numera Warnling Conradsson) i en bok av henne från 2015.[24] I Forssén 2024 anförde jag att om SKV fattar ett negativt beslut i ett befrielseärende enligt SFL 60 kap. 1 §, och det fastställs av regeringen, bör den enskilde kunna ansöka hos HFD om rättsprövning enligt 1 § lag (2006:304) om rättsprövning av vissa regeringsbeslut. Jag noterade också att det lagrummet i fråga hänvisar till just EKMR artikel 6.1.

Professor Warnling-Nerep kritiserar lagstiftaren för att inte ha agerat tillräckligt aktivt i försöken att garantera den domstolsprövning som förutsätts enligt europarätten, utan hon liknar vårt sammantagna system vid en ”normativ djungel”.[25] Jag hänvisade till det uttalandet i en bok från 2019,[26] och anför samma betänkligheter i denna artikel med fokus satt på vad nämnda rättssäkerhetsmässiga ”lucka” angående rätten till domstolsprövning innebär för frågan om befrielse från betalningsskyldighet för vad jag benämner oäkta moms. Jag återknyter därför till Warnling-Nerep 2015 och till Forssén 2024, där jag framhöll att HFD bör beakta principen om tillträde till domstol som stöd för att HFD bör uppta en ansökan om rättsprövning av ett befrielseärende enligt SFL 60 kap. 1 §, varvid jag också noterade att 1 § i lagen om rättsprövning av vissa regeringsbeslut, som nämnts, hänvisar till EKMR artikel 6.1.

Enligt 1 § i lagen om rättsprövning får således en enskild ansöka hos HFD om rättsprövning av beslut av regeringen som innefattar en prövning av den enskildes civila rättigheter eller skyldigheter som avses i EKMR artikel 6.1, det vill säga angående principerna om tillträde till en domstol (”Access to court”) och rättvis rättegång (”Fair Trial”). Av intresse beträffande synen på rättsprövning i Sverige är vad som nämns i Warnling-Nerep 2015 angående historian bakom den första svenska lagen om rättsprövning som kom 1988, det vill säga lagen (1988:205) om rättsprövning av vissa förvaltningsbeslut (som ersattes 2006 av den nuvarande lagen om rättsprövning). Att Sverige visade sig ha brutit mot EKMR, som Sverige ratificerade redan 1953 men gjorde till svensk lag först vid EU-inträdet 1995, genom SFS 1994:1219, förklarades officiellt med att staten vid tillträdet 1953 felaktigt hade utgått från att ”civila rättigheter

[23] Europakonventionens – EKMR:s – fullständiga titel är: Europeiska konventionen om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna av den 4 november 1950.

[24] Jämför Wiweka Warnling-Nerep, RÄTTSMEDEL: om- & överprövning av förvaltningsbeslut. Jure Förlag AB 2015 (Warnling-Nerep 2015), s. 31, 42 och 43.

[25] Se Warnling-Nerep 2015, s. 106 och 107.

[26] Jämför Björn Forssén, Nya förvaltningslagen och skatteförfarandet – studiematerial: Andra upplagan. Eget förlag 2019, s. 44. (Forssén 2019a). Forssén 2019a är tillgänglig via www.forssen.com, och i tryckt version hos Kungliga biblioteket i Stockholm och hos Lunds universitetsbibliotek.

och skyldigheter" avsåg *civilrätt* och att *offentlig rätt* föll utanför EKMR artikel 6.[27] Det var dock ingen fråga som enligt vad jag minns berördes särskilt i samband med folkomröstningen den 13 november 1994 angående Sveriges medlemskap i EU.

Även om det enligt min erfarenhet är tämligen tyst i Sverige beträffande rättssäkerhetsfrågor på temat beskattningsförfarande, anser jag att det för bland annat förevarande fråga om möjligheterna till befrielse från en oäkta moms med stöd av SFL 60 kap. 1 § innebär försämrade garantier för den enskilde till domstolsprövning till följd av att lagen (2006:304) om rättsprövning av vissa regeringsbeslut den 1 juli 2006 ersatte lagen (1988:205) om rättsprövning av vissa förvaltningsbeslut. Om 1988 års lag hade gällt också efter reformen 2008 som innebar att artikel 203 i mervärdesskattedirektivet implementerades i den svenska mervärdesskattelagstiftningen, skulle frågan om statens genomdrivande av krav på oäkta moms ha kunnat ges en rättsprövning angående huruvida SKV:s beslut eller förvaltningsdomstols dom mot den enskildes vilja strider mot legalitetsprincipen för beskattningsåtgärder i RF 8 kap. 2 § första stycket 2 (tidigare RF 8 kap. 3 §). Nu är den möjligheten begränsad till den situationen att den enskilde överklagar till HFD ett beslut av regeringen om avslag på ett överklagande dit av ett avslag av SKV:s huvudkontor på en ansökan om befrielse från skulden avseende felaktigt debiterad moms (oäkta moms). Grunden för befrielse är alltjämt att omständigheterna anses vara sådana att synnerliga skäl för befrielse föreligger, vilket inte var fallet enligt 1988 års lag. Därför får jag nämna något om historian kring vad som har ansetts utgöra synnerliga skäl för befrielse.

3.3 Historia avseende synnerliga skäl för befrielse

Befrielseinstitutet återfinns numera i SFL 60 kap. 1 §. Det fanns från början i 76 § lag (1968:430) om mervärdeskatt, och gällde då enbart moms. När den lagen ersattes den 1 juli 1994 av GML överfördes befrielseinstitutet till GML 22 kap. 9, och i och med att skattekontosystemet infördes den 1 november 1997 överfördes det till 13 kap. 1 § i skattebetalningslagen. Det kom då att gälla vissa skatter och avgifter utöver moms. Genom att SFL infördes 1 januari 2012, och ersatte bland annat skattebetalningslagen, överfördes befrielseinstitutet till SFL 60 kap. 1 §.[28]

I Forssén 2018 nämnde jag att följande anfördes i förarbetena till skattebetalningslagen som exempel på synnerliga skäl för befrielse enligt 13 kap. 1 §: när en utländsk företagare, som inte var momsregistrerad i Sverige, men som hade erlagt "importmoms" här och senare inte kunde få ersättning för det från sin svenske kund på grund av

[27] Jämför Warnling-Nerep 2015, s. 31 och även s. 47 och 52 och även Forssén 2019a, s. 45.

[28] Jämför även Forssén 2018, s. 3. Där anges också att jag 1989/90 handlade befrielseärendena avseende moms i min egenskap av byrådirektör på RSV (numera SKV:s huvudkontor).

dennes konkurs ansågs det utgöra ett fall som omfattades av synnerliga skäl.[29] Den situationen var också ett av fåtalet exempel på befrielse från moms enligt avsnitt 3 i den tidigare RSV:s information om nedsättning av eller befrielse från mervärdeskatt, RSV Im 1982:3.[30]

Befrielseinstitutet har således tillämpats mycket restriktivt, och några ytterligare situationer än de som nämndes i förarbetena till skattebetalningslagen anfördes inte heller av lagstiftaren när den lagen ersattes av SFL den 1 januari 2012, vare sig beträffande moms eller någon annan av aktuella skatter och avgifter i SFL 60 kap.1 §.[31] Av särskilt intresse för frågan om befrielse skulle kunna komma i fråga för oäkta moms är att institutet inte berördes i samband med reformen därvidlag 2008. Det har inte heller nämnts av utredningen Åtgärder mot mervärdesskattebedrägerier, det vill säga i delbetänkandet SOU 2023:49 respektive slutbetänkandet SOU 2024:32, eller i därefter följande lagstiftning den 1 april och 1 juli 2026 angående skattebrott och skatteförfarandet enligt SFS 2026:109 och 110 respektive SFS 2026:707. Gällande rätt får således anses innebära att den möjligheten till befrielse inte medges av skatteförfarandet och förvaltningsprocessen.

3.4 Befrielseinstitutet i förhållande till rättvis rättegång respektive excessiv beskattning

Enligt min mening strider dock den nyss beskrivna situationen mot den enskildes rätt till en rättvis rättegång i EKMR artikel 6.1. Ett företag som inte ges möjlighet att undvika en obeståndssituation till följd av SKV:s krav på betalning av en felaktigt debiterad moms (oäkta moms), genom konkursförvaltares medverkan eller sanktionering av att kreditfaktura utfärdas på beloppet i fråga så att avdrag för det omöjliggörs för mottagaren av ursprungliga fakturan, bör ges sådan möjlighet enligt SFL 60 kap. 1 §. Sålunda bör den situationen skrivas in som ett särskilt fall för befrielse.

Det vore enligt min mening rätt också i ett grundläggande skatterättsligt perspektiv, eftersom ett genomdrivande av kravet mot gäldenären skulle gå utöver syftet med att undvika att staten gör en förlust av skatteintäkter. Hinder skulle nämligen föreligga för utfärdaren av fakturan med oäkta moms att få tillbaka ett sådant redovisat belopp utan att samtidigt utgöra ett hinder för mottagaren att utöva avdragsrätt för beloppet med stöd av en icke ifrågasatt ursprunglig faktura. Det finns inget motiv för att staten utöver

[29] Jämför prop. 1996/97:100 Del 1, s. 596.

[30] Jämför Forssén 2018, s. 4 och 5.

[31] Jämför prop. 2010/11:165 (Skatteförfarandet) Del 2, s. 1011–1012. I prop. 1996/97:100 Del 1, s. 596 nämndes bara två fall där befrielse är påkallat. Det nämnda fallet beträffande ”importmoms” som utländsk företagare betalar, men inte kan ta ut av sin kund i Sverige, samt ett fall avseende arbetsgivaravgifter, där den enskilde har haft så starka skäl att inte uppfatta sig som arbetsgivare att det kan anses framstå som *stötande för det allmänna rättsmedvetandet* att kräva betalning av arbetsgivaravgift.

nämnda syfte ska genomdriva beskattningsåtgärder som inte grundas på transaktioner vilka omfattas av de allmänna reglerna om mervärdesbeskattning av leveranser av varor och tillhandahållande av tjänster. Det innebär enligt min uppfattning en sådan excessiv beskattning som innebär äganderättsinskränkningar för den enskilde enligt RF och EKMR. Genom RF 2 kap. 15 § och artikel 1 i tilläggsprotokoll (tp) nr 1 till EKMR har den enskilde ett dubbelt egendomsskydd (äganderättsskydd), och beträffande överträdelse av detta från statens sida i förevarande hänseende kan denne – under vissa villkor – väcka talan hos Europadomstolen.[32]

En sådan excessiv beskattning som jag beskriver ovan bör således undvikas. Därför måste enligt min mening ”luckan” i det svenska domstolssystemet av innebörd att det saknas en generell rätt till domstolsprövning täckas systematiskt särskilt beträffande förevarande fall angående oäkta moms. Detta kunde uppnås genom att skriva in i SFL 60 kap. 1 § att fallet utgör ett särskilt fall av befrielse från SKV:s krav på betalning. Med en lösning genom den särregleringen saknar det relevans huruvida ordet mervärdesskatt i regeln omfattar oäkta moms. Lösningen medför också att det får visa sig i rättsutvecklingen om befrielse avseende äkta mervärdesskatt omfattar fler fall än det i förarbetena till skattebetalningslagen omnämnda för att undvika att utländska företagare tvingas betala ”importmoms” som de inte kan ta ut från sina kunder i Sverige.

4. Avslutande synpunkter

I Forssén 2025c tog jag upp att tillämpningen av synnerliga skäl enligt befrielseinstitutet i SFL 60 kap. 1 § är en av de frågor på temat åtgärder mot karusellhandel som återstår att behandla efter SOU 2024:32 (Åtgärder mot mervärdesskattebedrägerier). I denna artikel utvecklar jag att det är rättssäkerhetsmässigt betänkligt att en obeståndssituation inte skulle kunna hanteras med tillämpning av befrielseinstitutet avseende oäkta moms. Det är orimligt med hänsyn till att det bara beror på att utfärdaren av fakturan (gäldenären) inte kan utfärda en kreditfaktura vid bristande rådighet över verksamheten som en konsekvens av konkurs till följd av SKV:s krav på betalning med åtföljande indrivning. Jag anser att befrielseinstitutet i SFL bör kompletteras så att den ”lucka” som det innebär att en generell rätt till domstolsprövning saknas i Sverige inte hindrar att nämnda obeståndssituation kan hanteras. Det bör ske genom att det skrivs in i SFL 60 kap. 1 § att den situationen beträffande oäkta moms utgör ett särskilt fall för befrielse.

Till stöd för mitt förslag anför jag mina rättssäkerhetsmässiga aspekter enligt ovan, och betonar att reformen 2010 av RF, som också nämnts, inte innebar att en direkt

[32] Jämför Björn Forssén, Skatteförfarandepraktikan – med straff- och europarättsliga aspekter: Andra upplagan. Eget förlag 2019, s. 215. (Forssén 2019b). Forssén 2019b är tillgänglig via www.forssen.com, och i tryckt version hos Kungliga biblioteket i Stockholm och hos Lunds universitetsbibliotek.

anknytning till EKMR genomfördes. EKMR och dess tp har enbart ställning som vanlig lag i Sverige.[33] Den enskilde kan inte inta ställning som part inför EU-domstolen, utan får förlita sig på att en förvaltningsdomstol ska inhämta förhandsavgörande från EU-domstolen angående huruvida betalningsskyldigheten för oäkta moms ges en tillämpning i det svenska skatteförfarandet i strid mot innebörden i artikel 203 i mervärdesskattedirektivet. Sålunda är det ett rättssäkerhetsmässigt problem för den enskilde att det krävs prövningstillstånd för att få upp frågan i HFD. I Forssén 2019b tog jag också upp att danska regeringen i ett mål i EU-domstolen kritiserade det svenska systemet med prövningstillstånd i högsta instans såtillvida att det riskerar att leda till en parallell rättsbildning som avviker från EU-domstolens rättspraxis.[34]

I Forssén 2025a tog jag, som nämnts, upp vad Sveriges advokatsamfund borde göra för att bidra till att avgöranden ges prövningstillstånd i HFD respektive i HD, så att gällande rätt i egentlig mening utvecklas till stöd för lagtolkningen, i stället för att lägre instanser etablerar som en faktisk gällande rätt vad SKV anför i framför allt sina ställningstaganden på momsområdet, vilket, som också nämnts, var en följdfråga från Forssén 2025b. De grundläggande rättigheterna enligt EKMR och dess tp, såsom egendomsskyddet för den enskilde, ingår i EU-rätten som allmänna principer.[35] Problemet med prövningstillståndskravet i HFD är dock enligt min uppfattning i ifrågavarande hänseende att det innebär att möjligheterna för den enskilde att få till stånd en prövning av obeståndsfrågan i förhållande till artikel 203 i mervärdesskattedirektivet i praktiken är starkt begränsade.

För att undvika att en faktisk gällande rätt utvecklas utifrån vad parten SKV gör för ställningstagande är det enligt min mening viktigt att öppna möjligheten till rättsprövning av obeståndsfrågan till följd av SKV:s krav på betalning av oäkta moms vid sidan av den ordinarie instansordningen. Genom mitt förslag om att skriva in i SFL 60 kap. 1 § att förevarande fall angående oäkta moms utgör ett särskilt fall för befrielse kan den enskilde – utan krav på prövningstillstånd – ansöka hos HFD om rättsprövning av ett regeringsbeslut om avslag på ansökan om befrielse från kravet på betalning av oäkta moms. Förslaget motiveras dessutom av att det i svensk civilrätt inte är fastlagt om den som mottar en faktura med oäkta moms är skyldig att betala den, medan sådan skyldighet inte anses föreligga i dansk rätt.[36]

[33] Genom SFS 1994:1219 införlivades EKMR och bl.a. dess tp nr 1 och 7 som lag – inte grundlag – i Sverige den 1 januari 1995. Jämför även Forssén 2019a, s. 19.

[34] Jämför Forssén 2019b, s. 216 ang. EU-målet C-99/00 (Lyckeskog), ECLI:EU:C:2002:329, där danska regeringens kritik anges i punkt 11.

[35] Jämför artikel 6.3 i fördraget om Europeiska unionen. För övrigt nämner jag i Forssén 2019b, s. 215 att egendomsskyddet också stipuleras i artikel 17 i EU:s stadga om de grundläggande rättigheterna.

[36] Jämför kommentar av EU-målet 342/87 (Genius Holding), ECLI:EU:C:1989:635, på s. 201 i Henrik Stensgaard, Fradragsret for merværdiafgift. Jurist- og Økonomforbundets Forlag. Köpenhamn 2004.

En prövning av befrielse sker från fall till fall. För att undvika att samma rekvisit gäller för den här beskrivna obeståndsfrågan som för befrielsefall i övrigt bör enligt min mening särregleringen angående befrielse avseende krav på betalning av oäkta moms anges med ett annat terminologiskt begrepp än synnerliga skäl. Därmed bör begreppet synnerliga skäl förbehållas för övriga fall av befrielse med stöd av SFL 60 kap. 1 §. Om statens krav på beloppet enbart föreligger på grund av att utfärdaren av fakturan (gäldenären) inte själv kan bestämma att kreditfaktura utfärdas när konkursbeslut fattats, och med sådan åtgärd hindra mottagaren att utöva avdragsrätt som för en ingående moms, kan en särreglering i SFL 60 kap. 1 § av befrielse betecknas som ett fall av oskälighet med att driva in beloppet. Därvidlag kan lagstiftaren beakta finsk rätt. Jag hänvisar i det hänseendet till 47 § 2 mom. i finska lagen om skatteuppbörd 12.1.2018/11, där punkt 3 stipulerar att det kan föreligga en särskild orsak till att det anses som *oskäligt* att driva in skatten. I förarbetena till skattebetalningslagen angavs att befrielse bör medges för det fallet att den enskilde har haft så starka skäl att inte uppfatta sig som arbetsgivare att det skulle framstå som *stötande för det allmänna rättsmedvetandet* att kräva betalning av arbetsgivaravgift.[37] Även det uttrycket utgör ett alternativ till synnerliga skäl som uttryck för att bestämma en sådan särreglering av befrielse som jag föreslår till SFL 60 kap. 1 § beträffande en obeståndsfråga föranledd av krav på betalning av oäkta moms. Det är det lämpligaste uttrycket, eftersom begreppet oskäligt redan används i SFL beträffande befrielse från särskilda avgifter i 51 kap. 1 § första stycket, varvid kravet för befrielse inte ställs så högt som att synnerliga skäl ska föreligga. Den finska modellen får dock utgöra förebild regeltekniskt, så att befrielseinstitutet i SFL ges en särskild punkt för indrivningsfrågan.

Genom mitt förslag kan också ett negativt beslut från HFD snabbare ge den enskilde möjlighet att försöka få upp frågan om excessiv beskattning i strid mot egendomsskyddet i Europadomstolen. Professor Joakim Nergelius har nämnt att ingen stat har fällts av Europadomstolen för åsidosättande av egendomsskyddet i artikel 1 i tp nr 1 till EKMR på grund av excessiva skattesatser.[38] Enligt min mening är det dags för en prövning i Europadomstolen av den principen beträffande frågan om statens genomdrivande av ett krav på felaktigt debiterad moms (oäkta moms), trots att kravet enbart kvarstår på grund av att utfärdaren av fakturan (gäldenären) inte kan utfärda en kreditfaktura vid bristande rådighet över den bedrivna verksamheten efter ett konkursbeslut och konkursförvaltaren inte medverkar till sådan åtgärd.

I Forssén 2025a redogör jag avslutningsvis för att regeringen fortsätter sitt arbete med att motverka karusellhandeln på momsområdet efter utredningen Åtgärder mot

[37] Jämför prop.1996/97:100 Del 1, s. 596.

[38] Jämför Joakim Nergelius, De europeiska domstolarna och det svenska äganderättsskyddet. Norstedts Juridik 2012, s. 63.

mervärdesskattebedrägerier. Emellertid sätter jag punkt för mitt engagemang genom denna artikel, eftersom jag anser att frågan om befrielseinstitutet ger en systematiskt sett lämplig slutpunkt i JFT av min serie artiklar åren 2021–2025 på temat karusellhandel. Min insats får förhoppningsvis andra att skriva i ämnet karusellhandel, och bör ge uppslag till lagstiftarens fortsatta arbete, oavsett om det gäller det ämnet eller andra frågor beträffande moms.