

# Regler om beskattnings- förfarande: Historisk nyckel till SFS

I denna artikel presenterar advokat Björn Forssén en uppdaterad schematisk redovisning av hur svensk författningssamling (SFS) utvecklats över tid. En revisor eller processförare kan ha anledning att gå tillbaka i historien, för att ta reda på vilken SFS som gällde när en viss skatt eller avgift redovisades eller skulle ha redovisats; då kan den historiska nyckeln vara till nytta. Den nu aktuella uppdateringen har gjorts med anledning av momsreformen den 1 juli 2023. I artikeln ger författaren även kritiska synpunkter på hur den nya momslagen är konstruerad.

Text: **Björn Forssén**



**KATTEVERKET REDOVISADE I** den tryckta versionen av Mervärdesskatteförfattningarna ett historiskt register över svensk författningssamling (SFS) avseende mervärdesskatten (momsen). I min e-bok *SFS-register*

*över beskattningsförfarande och förvaltningsprocess* redogör jag historiskt för SFS inom hela skatteområdet med avseende på förfaranderegler samt beträffande förvaltningslagen och förvaltningsprocesslagen. I denna artikel presenterar jag min historiska nyckel från boken, vilken ska ge en så enkel överblick som möjligt avseende den SFS-historiken. Exempelvis en revisor eller processförare kan ha anledning att gå tillbaka i historien, för att ta reda på vilken SFS som gällde när en viss skatt eller avgift redovisades eller skulle ha redovisats. Då kan den historiska nyckeln vara till stor nytta för att snabbt hitta rätt SFS avseende en viss regel om beskattningsförfarandet.

Källan till uppgifterna i bokens SFS-register är Regeringskansliets rättsdatabaser ([www.regeringen.se](http://www.regeringen.se)). Därmed är SFS-registret tämligen omfattande historiskt sett, och sträcker sig från 1950-talet till nutid. Schemat från boken visar de i SFS-registret angivna gällande författningarna avseende beskattningsförfarandet, angående moms, tull och andra skatter och avgifter, samt, som en egen avdelning, den gällande förvaltningsprocesslagen.

I SFS-registret anger jag lagarna och förordningarna med deras nummer enligt SFS samt upptar under rubrikerna till författningarna de förarbeten som hör till respektive SFS-nr, eller ändrings-SFS, med begränsning till regeringens propositioner och riksdagsutskottens betänkanden samt, i förekommande fall, EU-rättsakter, vilka anges med CELEX-nr (dvs. nr i EU:s elektroniska rättsinformation EUR-Lex, [www.eur-lex.europa.eu](http://www.eur-lex.europa.eu) – tidigare CELEX ingår). I rubrikerna till författningarna i registret anger jag även när en gällande författning trädde i kraft, och när en författning som inte längre gäller upphävdes. Där lämnar jag också kommentarer, så att det ska vara enkelt

att hitta till den författning där motsvarande gällande bestämmelser till en upphävd författning numera återfinns. Beträffande mervärdesskatt och tull omfattar registret inte bara SFS-nr för förfaranderegler, utan även för materiella bestämmelser.

### Så läses schemat

Beträffande beskattningsförfarandet består schemat av två delar. Den övre delen anger gällande författningar samt vissa författningar vilka har upphävts och ersatts med anledning av momsreformen den 1 juli 2023. Jag anger författningarna på tullområdet till höger i schemat, eftersom de bildar ett eget system utanför det generella skattekontosystemet, som anges till vänster med skatteförfarandelagen och skatteförfarandeförordningen, vilka författningar omfattar förfaranderegler avseende inkomstskatt, socialavgifter och punktskatter. När skattekontosystemet infördes den 1 november 1997 överfördes även förfaranderegler om moms dit, men vissa sådana regler kvarstod i mervärdesskattelagen, mervärdesskatteförordningen och förordningen (1994:224) om återbetalning av mervärdesskatt och vissa punktskatter till hjälporganisationer, utländska beskickningar m.fl. Förordningen (1994:224) överfördes inte till mervärdesskattelagen (2023:200) eller mervärdesskatteförordningen (2023:328), när momsreformen den 1 juli 2023 genomfördes, utan den kvarstår alltså som en särskild förordning på momsområdet. Eftersom reglerna avseende moms bildar en egen grupp, men även ingår i författningarna avseende skattekontosystemet, anger jag den gruppen mellan de båda andra i schemat. Det finns även skatteförfarande utanför skatteförfarandelagen etc., enligt kupongskattelagen (1970:624) samt för stämpelskatt (lagfartskostnad). Kupongskatten är en definitiv källskatt – underlaget deklarerar inte i Sverige. Stämpelskatt tas ut av Lantmäteriet – inte av Skatteverket. När staten, regioner eller kommuner ska deklarerar, gäller för övrigt förordningen (1957:515) om fullgörande av deklarationsskyldighet för staten, region, kommun, m.m., vilken jag sorterar tillsammans med författningarna avseende skattekontosystemet. Den nedre delen av schemat ger en översikt avseende upphävda författningar i övrigt.

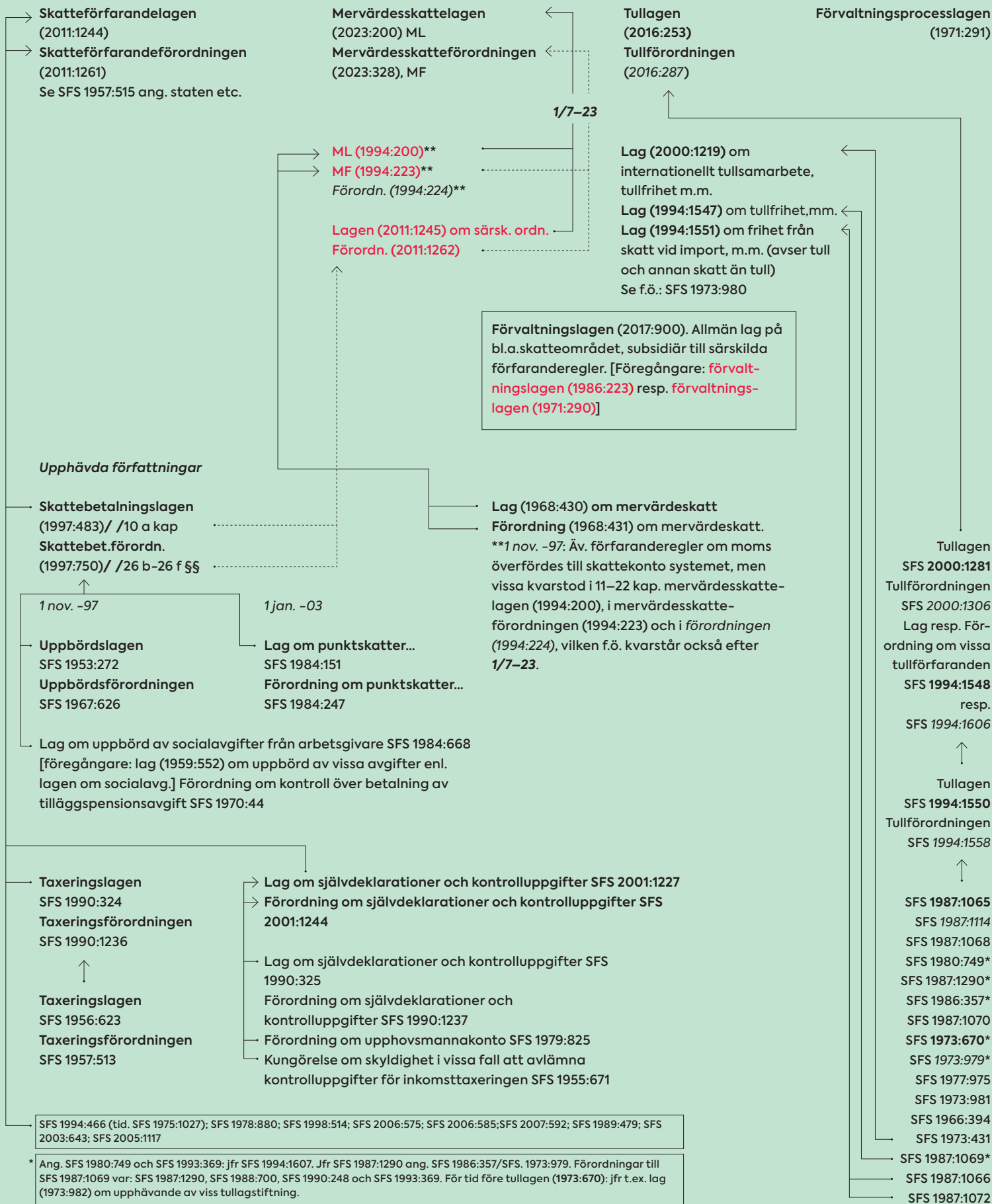
# Schematisk, historisk guide till SFS-registret

## Beskattningsförfarandet

Gällande författningar (och vissa upphävda)

## Förvaltningsprocessen

Gällande lag



### Den stora reformen

Den stora reformen beträffande beskattningsförfarandet genomfördes den 1 januari 2012, när de tre stora lagarna om beskattningsförfarandet, dvs. skattebetalningslagen (1997:483), taxeringslagen (1990:324) och lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter, med tillhörande förordningar, överfördes till skatteförfarandelagen (2011:1244) respektive skatteförfarandeförordningen (2011:1261). Samtidigt överfördes vissa särskilda lagar och förordningar till skatteförfarandelagen och skatteförfarandeförordningen. SFS-nr avseende dessa anges i den övre av två rutor längst ned i schemat, och jag skriver ut författningarna här:

- Lag (1994:466) om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet, tidigare bevissäkringslagen (1975:1027) för skatte- och avgiftsprocessen;
- Lag (1978:880) om betalningssäkring för skatter, tullar och avgifter;
- Lag (1998:514) om särskild skattekontroll av torg- och marknadshandel m.m.;
- Lag (2006:575) om särskild skattekontroll i vissa branscher;
- Förordning (2006:585) om personalliggare enligt lagen (2006:575) om skattekontroll i vissa branscher;
- Lag (2007:592) om kassaregister m.m.;
- Lag (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m.;
- Lag (2003:643) om allmänt ombud hos Skatteverket;
- Lag (2005:1117) om deklarationsombud.

Rutan längst ned i schemat (markerad med en asterisk) innehåller olika lagar och förordningar på tullområdet från äldre tid. Den äldsta lagen benämnd tullagen är från 1973, dvs. tullagen (1973:670), vilken har ersatts flera gånger fram till dagens tullag (2016:253), vilket jag markerar genom att i schemat ange SFS-numret för olika årgångar av tullagen i fetstil. SFS-numren till olika årgångar av tullförordningen anger jag kursivt i schemat. I rutan hänvisar jag för tid före 1973 års tullag till exempelvis lagen (1973:982) om upphävande av viss tullagstiftning. Lagen (1973:980) om transport, förvaring och förstöring av införselreglerade varor, m.m., vilken trädde i kraft den 1 januari 1974, gäller dock allttjämt, vilket anges i schemats övre del. I SFS-registret anger jag i rubriken till den lagen att dess föregångare var förordningen (1924:119) angående transitering av införselförbudna varor m.m., som upphävdes genom lagen (1973:982) om upphävande av viss tullagstiftning, vilken lag således anges i rutan i fråga. När det gäller tull, kopplar registret således 100 år tillbaka i tiden.

### Kommentar till nya momslagen

Boken med SFS-registret över författningar angående i första hand beskattningsförfarandet är inte uttömmande, men den ska ge en god historisk "SFS-överblick" i det hänseendet. Den schematiska, historiska guiden (nyckeln) till SFS-registret presenteras i denna artikel i en version som har uppdaterats med anledning av momsreformen den 1 juli 2023. Då ersatte

mervärdesskattelagen (2023:200) respektive mervärdesskatteförordningen (2023:328) mervärdesskattelagen (1994:200) respektive mervärdesskatteförordningen (1994:223). Samtidigt överfördes lagen (2011:1245) om särskilda ordningar för mervärdesskatt för distansförsäljning av varor och för tjänster respektive förordningen (2011:1262) om särskilda ordningar för mervärdesskatt för distansförsäljning av varor och för tjänster till mervärdesskattelagen (2023:200) respektive mervärdesskatteförordningen (2023:328).

Mervärdesskattelagen (2023:200) utgör enligt förarbetena en omarbetning av 1994 års mervärdesskattelag och syftet är att åstadkomma ett mer lättförståeligt och lättillämpat regelverk på området. Lagstiftaren anser att den nya lagen ger en ny struktur, en modernisering av språket däri och en anpassning till begrepp, struktur och systematik i EU:s mervärdesskattedirektiv (2006/112/EG). Tanken är att den nya mervärdesskattelagens bestämmelser ska leda till samma resultat som mervärdesskattedirektivets bestämmelser – jfr regeringens proposition 2022/23:46 (Ny mervärdesskattelag) s. 1, 241 och 246. Den ambitionen har rätt sedan Sveriges EU-inträde 1995, och kommer numera till uttryck i artikel 288 tredje stycket Fördraget om EU:s funktionssätt, men jag anser att momsreformen den 1 juli 2023 innebär en strukturellt sett sämre lag på området – utifrån följande bredare perspektiv.

I en artikel i Balans fördjupning 2023 s. 1–9,

Skenfaktura med momsdebitering – konsekvenser för skatt och redovisning, anger jag i avsnitt 4, bland annat att det strider mot legalitetsprincipen för beskattningsåtgärder i 8 kap. 2 § första stycket 2 regeringsformen (1974:152) att bestämma vad som är *skatt* materiellt sett genom en förfarandemässig regel i skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL. Det är enligt min uppfattning viktigt att såväl nämnda praktiker som forskare iakttar detta. Det får inte uppkomma rättsfall där individen exempelvis döms för skattebrott enligt skattebrottslagen (1971:69), SBL, bara för att 3 kap. 12 § SFL anger att det ”som sägs om mervärdesskatt” gäller även belopp som felaktigt har betecknats som mervärdesskatt i en faktura, och att ”det som sägs om skattskyldig enligt mervärdesskattelagen gäller även den som är skyldig att betala sådant belopp”. I likhet med vad som gällde i 1 kap. 2 e § i 1994 års mervärdesskattelag innebär 16 kap. 23 § mervärdesskattelagen (2023:200) enbart att ”den som felaktigt debiterar mervärdesskatt på en faktura eller liknande handling är betalningsskyldig till staten för beloppet”. I avsnitt 2 i artikeln i fråga anger jag att lagstiftaren underströk, när bestämmelsen om sådan betalningsskyldighet infördes 2008 genom SFS 2007:1376, att den som felaktigt har debiterat momsen inte ska åläggas annat än en betalningsskyldighet för beloppet i fråga – jfr prop. 2007/08:25 (Förlängd redovisningsperiod och vissa andra mervärdesskattefrågor) s. 90. Jag kallar ett sådant belopp för en oäkta moms, vilken inte ger mottagaren av fakturan

## ”I första hand ska SFS-registret vara till nytta för praktiker, såsom revisorer och processförare verksamma på skatteområdet eller med brottmål som berör det området samt handläggare inom Skatteverket och domare.”

möjlighet att utöva avdragsrätt för beloppet såsom för en debiterad ingående moms – en äkta moms. Mottagaren av fakturan kan lagföras för skattebrott, om denne ändå deklarerar belopp som ingående moms i sin momsdeklaration. Utfärdaren kan enligt min uppfattning inte lagföras och dömas för skattebrott enligt 2 § SBL, utan är skyldig att redovisa och betala beloppet till staten så länge denne inte utfärdar en kreditnota. Vederbörande ska redovisa beloppet – den oäkta momsen – i en särskild skattedeklaration enligt 26 kap. 7 § SFL, men för att denne skulle anses ha begått skattebrott genom att inte göra så krävs det enligt min mening ett förtydligande i SBL av innebörd att med *skatt* avses även belopp som felaktigt betecknats som mervärdesskatt i en faktura.

Jag anser att exemplet med felaktigt debiterad moms visar att materiella bestämmelser respektive bestämmelser om fakturering och redovisning samt förfarande borde inordnas i skilda avdelningar i mervärdesskattelagen (2023:200), liksom i första respektive andra avdelningen i 1994 års mervärdesskattelag. Dessutom borde även förordningen (1994:224) ha överförts till mervärdesskattelagen (2023:200) eller mervärdesskatteförordningen (2023:328) vid reformen den 1 juli 2023. Åtgärderna skulle inte bara underlätta tillämpningen av materiella bestämmelser respektive förfarandebestämmelser på momsområdet, utan även förenkla en framtida integration fullt ut av dessa förfarandebestämmelser i SFL. Så har också skett beträffande punktskatterna, genom

att förfarandebestämmelserna för dem först överfördes – den 1 januari 2003 – till skattebetalningslagen (1997:483) och skattebetalningsförordningen (1997:750), dvs. till föregångare till SFL och skatteförfarandeförordningen. För övrigt får nämnas att den tredje av de indirekta skatterna – tull – aldrig har infogats i skattekontosystemet. Beskattningsförfarandet för tull regleras i tullagen (2016:253), inte i SFL.

Med schemat enligt ovan ska exempelvis en revisor eller processförare ha tillgång till en enkel överblick avseende SFS-historiken beträffande beskattningsförfarandet, när denne har anledning att gå tillbaka i historien, för att ta reda på vilken SFS som gällde när en viss skatt eller avgift redovisades eller skulle ha redovisats. Jag har dessutom tänkt mig att SFS-registret ska stimulera akademiker verksamma inom skatterätten till forskning beträffande frågor om beskattningsförfarandet, men i första hand ska det vara till nytta för praktiker, såsom revisorer och processförare verksamma på skatteområdet eller med brottmål som berör det området samt handläggare inom Skatteverket och domare.

### **BJÖRN FORSSÉN**

*Juris doktor, verksam som advokat i egen verksamhet i Stockholm.*