

# Skatteförfarandet

*Slutbetänkande av Skatteförfarandeutredningen*

*Stockholm 2009*



---

STATENS OFFENTLIGA  
UTREDNINGAR

---

SOU 2009:58

SOU och Ds kan köpas från Fritzes kundtjänst. För remissutsändningar av SOU och Ds svarar Fritzes Offentliga Publikationer på uppdrag av Regeringskansliets förvaltningsavdelning.

Beställningsadress:  
Fritzes kundtjänst  
106 47 Stockholm  
Orderfax: 08-598 191 91  
Ordertel: 08-598 191 90  
E-post: [order.fritzes@nj.se](mailto:order.fritzes@nj.se)  
Internet: [www.fritzes.se](http://www.fritzes.se)

*Svara på remiss. Hur och varför. Statsrådsberedningen, (SB PM 2003:2, reviderad 2009-05-02)*  
– En liten broschyr som underlättar arbetet för den som ska svara på remiss.  
Broschyren är gratis och kan laddas ner eller beställas på  
<http://www.regeringen.se/remiss>

Textbearbetning och layout har utförts av Regeringskansliet, FA/kommittéservice

Tryckt av Edita Sverige AB  
Stockholm 2009

ISBN 978-91-38-23235-4  
ISSN 0375-250X

# Innehåll

## Del 1

<b>Sammanfattning</b> .....	<b>9</b>
<b>Förkortningar</b> .....	<b>23</b>
<b>Författningsförslag – skatteförfarandelagen</b> .....	<b>25</b>
<b>Författningsförslag – övriga lagar</b> .....	<b>215</b>

## Del 2

<b>1 Utredningens uppdrag och arbete</b> .....	<b>333</b>
1.1 Uppdraget .....	333
1.2 Utredningens arbete .....	334
1.3 Läsanvisningar .....	336
<b>2 En skatteförfarandelag</b> .....	<b>337</b>
2.1 Vårt uppdrag .....	337
2.2 Skatteförfarandet samlas i en lag .....	338
2.3 Vilka skatter och avgifter ska tas ut enligt lagen? .....	341
2.3.1 Tillämpningsområdet för de tre stora lagarna .....	342

2.3.2	Tillämpningsområdet för andra lagar som skatteförfarandelagen ska ersätta .....	345
2.3.3	Skatteförfarandelagens bestämmelser om tillämpningsområdet .....	345
2.4	Behovet av s.k. likställighetsbestämmelser .....	348
2.5	Föreskrifter om skatteförfarandet – lag eller förordning? .....	352
2.6	Verkställighetsföreskrifter .....	354
2.7	Skatteförfarandelagen och proportionalitetsprincipen .....	357
<b>3</b>	<b>Minskade administrativa kostnader .....</b>	<b>361</b>
3.1	Vårt uppdrag .....	361
3.2	Regelförenkling .....	362
3.2.1	Det pågående nationella arbetet .....	362
3.2.2	Regelförenkling ur ett internationellt perspektiv .....	363
3.2.3	Mätningar av företagens administrativa kostnader ...	364
3.3	Större möjligheter att deklarerat med ombud .....	366
3.3.1	Sammanfattning .....	366
3.3.2	Nuvarande bestämmelser om deklaration genom ombud .....	366
3.3.3	Skatteverkets utvärdering .....	369
3.3.4	Fler än ett deklaraionsombud .....	373
3.3.5	Ett generellt system för deklaraionsombud .....	374
3.3.6	Företrädare som är uppgiftsskyldiga ska få utse deklaraionsombud .....	379
3.3.7	Ombud för dödsbo .....	381
3.4	Elektronisk kommunikation ska underlättas .....	383
3.4.1	Vårt uppdrag .....	383
3.4.2	En teknikneutral lagstiftning .....	384
3.5	Elektroniska beslut .....	391
3.5.1	Vårt uppdrag .....	391
3.5.2	Ökad användning av elektroniska beslut .....	391
3.6	Minskat uppgiftslämnande .....	395

3.6.1	Uppgiftsskyldigheter som infördes för att kontrollera ”stoppreglerna” slopas .....	395
3.6.2	Pensionsstiftelser ska inte behöva lämna särskilda uppgifter .....	399
3.6.3	Handelsbolag ska inte behöva underteckna särskilda uppgifter .....	399
3.6.4	Enklare att lämna uppgifter om insättningar på skogskonto, skogsskadekonto och upphovsmannakonto .....	400
3.6.5	Enskilda näringsidkare ska inte längre behöva lämna kontrolluppgift om räntor.....	401
3.6.6	Den som lämnat kontrolluppgift ska inte längre behöva informera den som uppgifterna avser .....	404
3.6.7	Ökat utrymme för att redovisa punktskatt för helår .....	404
<b>4</b>	<b>Preliminär skatt .....</b>	<b>407</b>
4.1	Vårt uppdrag.....	407
4.2	Dagens preliminärskattesystem i korthet.....	408
4.3	Ett godkännande för F-skatt ska ersätta F-skattsedeln.....	410
4.4	Förutsättningarna för F-skatt .....	413
4.4.1	Ett komplicerat regelverk ska bli enklare.....	413
4.4.2	Ändrade förutsättningar för F-skatt .....	416
4.5	Bestämmelserna om skatteavdrag förenklas.....	420
4.5.1	Inget skatteavdrag för dricks .....	420
4.5.2	Undantagsbestämmelser som ska slopas.....	421
4.5.3	Skatteavdrag på annan avkastning än ränta och utdelning .....	424
4.6	Lättare att få den preliminära skatten anpassad efter den beräknade inkomsten.....	427

<b>5</b>	<b>Uppgifts- och dokumentationsskyldighet .....</b>	<b>431</b>
5.1	Tidpunkt för deklaration och beslut om slutlig skatt för fysiska personer och dödsbon .....	431
5.1.1	Sammanfattning .....	431
5.1.2	Vårt uppdrag.....	431
5.1.3	Utgångspunkter .....	432
5.1.4	Inga förändrade regler för den sista deklarationen för den som flyttat utomlands eller avlidit .....	433
5.1.5	Avyttring av värdepapper bör även i fortsättningen deklarerars en gång varje beskattningsår .....	437
5.1.6	Avyttring av privatbostad.....	439
5.1.7	Uthyrning av bostad bör även i fortsättningen deklarerars den 2 maj.....	449
5.2	När ska juridiska personer deklarerera inkomst och betala preliminär skatt? .....	450
5.2.1	Sammanfattning .....	450
5.2.2	Vårt uppdrag.....	451
5.2.3	Dagens regler.....	451
5.2.4	Deklarationstidpunkterna i de nordiska länderna.....	452
5.2.5	Lika villkor för deklaration och betalning av skatt oberoende av valet av räkenskapsår.....	453
5.3	Redovisning av mervärdesskatt .....	459
5.3.1	Sammanfattning .....	459
5.3.2	Skatteverkets skrivelse om redovisning av mervärdesskatt i skattedeklaration .....	459
5.3.3	Dagens regler.....	460
5.3.4	Möjligheten att redovisa i självdeklarationen slopas.....	463
5.3.5	Ökat utrymme för att redovisa mervärdesskatt för helår.....	467
5.3.6	När ska en ändring av redovisningsperiod börja gälla?.....	469

<b>6</b>	<b>Ersättning för kostnader för biträde .....</b>	<b>475</b>
6.1	Vårt uppdrag.....	475
6.2	Dagens regler.....	475
6.3	Bakgrund .....	476
6.4	Hur mycket betalas ut i ersättning?.....	478
6.5	Hur vanligt är det att ersättning betalas ut? .....	478
6.6	Några utgångspunkter .....	479
6.7	Ökade möjligheter att få ersättning.....	484
6.7.1	Ersättning ska kunna beviljas i fler ärenden än i dag.....	484
6.7.2	Kravet på framgång för att få ersättning slopas .....	485
6.8	Beslutsförfarandet.....	490
6.9	Tydligare regler för hur ersättningen ska beräknas .....	492
6.10	Överklagande .....	495
6.11	Verkställighet .....	497
6.12	Hur bör rätten till ersättning finansieras? .....	498
6.13	Konsekvenser .....	498
<b>7</b>	<b>Särskilda avgifter .....</b>	<b>501</b>
7.1	Vårt uppdrag.....	501
7.2	Skattetillägg .....	502
7.3	2003 års skattetilläggsreform.....	503
7.3.1	Regeringens utgångspunkter.....	503
7.3.2	En definition av oriktig uppgift .....	504
7.3.3	Större genomslag för normalt tillgängligt kontrollmaterial .....	505
7.3.4	Befrielse från skattetillägg.....	506
7.3.5	Ny procentsats för vissa periodiseringsfel .....	516
7.3.6	Utvidgat vitesförbud .....	516
7.3.7	Anstånd med betalning av skattetillägg.....	517

7.4	Skatteverkets tolkning av befrielsereglerna .....	517
7.4.1	I vilka fall ska bedömningen bli mer nyanserad och generös? .....	517
7.4.2	Hel eller delvis befrielse? .....	518
7.4.3	Ursäktligt – hälsa .....	519
7.4.4	Ursäktligt – felbedömning .....	520
7.4.5	Ursäktligt – vilseledande eller missvisande kontrolluppgifter.....	523
7.4.6	Oskäligt – oproportionerligt.....	523
7.4.7	Oskäligt – lång handläggningstid.....	526
7.4.8	Oskäligt – dömd för skattebrott.....	527
7.5	Skatteverkets tillämpning i praktiken .....	528
7.6	Praxis från Regeringsrätten.....	530
7.7	Har syftena med reformen uppnåtts? .....	538
7.8	Ytterligare åtgärder för att stärka rättssäkerheten .....	544
7.8.1	Nivåerna för delvis befrielse ska tas bort.....	544
7.8.2	Ökat utrymme för frivillig rättelse .....	547
7.8.3	Inget skattetillägg för oriktiga uppgifter som kan rättas med ledning av normalt tillgängligt kontrollmaterial.....	549
7.8.4	Inget skattetillägg vid skönsbeskattning om skatten bestäms enligt normalt tillgängligt kontrollmaterial.....	552
7.8.5	Sänkt procentsats för skattetillägg på icke avdragen skatt.....	554
7.9	Dubbelbestraffningsförbudet .....	556
7.10	Skönstaxeringsspekulation ska motverkas.....	566
7.11	Tulltillägg.....	569



<b>8</b>	<b>Betalning och återbetalning av skatter och avgifter .....</b>	<b>575</b>
8.1	Skattekontot och vårt uppdrag .....	575
8.2	Externa transaktioner på skattekontot .....	576
8.2.1	Sammanfattning .....	576
8.2.2	Vårt uppdrag .....	576
8.2.3	Skattekontot används för utbetalning av statligt stöd .....	577
8.2.4	Kreditering på skattekontot är inte detsamma som utbetalning .....	578
8.2.5	Fortsatt kreditering av statligt stöd på skattekontot .....	580
8.3	Skattekonton som inte längre används .....	584
8.3.1	Möjligheterna att avsluta skattekonton .....	584
8.3.2	Mindre underskott ska kunna skrivas av .....	585
8.3.3	Mindre överskott som inte har kunnat återbetalas ska tillfalla staten .....	586
8.4	Avräkningsordningen .....	588
8.4.1	Avräkning ska i första hand göras från skatteskuld som inte har lämnats för indrivning .....	588
8.4.2	Avräkningsordning för betalare som har mer än ett skattekonto .....	589
8.4.3	Avräkning om en skatt eller avgift som omfattas av ackord sätts ned .....	590
8.5	Åtgärder för att motverka ”skattebyten” .....	591
8.5.1	Skattebyte .....	591
8.5.2	Problem med skattebyten .....	592
8.5.3	Anstånd ska inte registreras före förfallodagen .....	599
8.5.4	Återtagande av indrivningsuppdrag .....	602
8.6	Slutlig skatt – ränta och betalningstid .....	604
8.6.1	Vårt uppdrag och Skatteverkets utvärdering .....	604
8.6.2	Bakgrunden till dagens regler .....	605
8.6.3	Enhetliga regler för ränta på slutlig skatt .....	610
8.6.4	Betalningstiden för slutlig skatt .....	615
8.7	Slutlig skatt bör även i fortsättningen hanteras på skattekontot .....	621

8.8	Överskott på skattekontot som motsvarar slutlig skatt att betala.....	622
8.9	Sidobetalningsansvaret på skattekontot.....	623
8.9.1	Sammanfattning .....	623
8.9.2	Vårt uppdrag och Skatteverkets utvärdering.....	624
8.9.3	Skatter och avgifter som omfattas av ett sidobetalningsansvar ska hanteras i skattekontosystemet.....	625
8.9.4	Förändrade ränteregler för sidobetalningsansvar.....	630
8.10	Mindre belopp ska bara återbetalas automatiskt till konto .....	635
8.11	Betalning och återbetalning av skatt för kommuner och landsting.....	638
8.12	Anstånd med att betala skatter och avgifter .....	639
8.12.1	Ökat utrymme för anstånd.....	639
8.12.2	Anstånd med betalning av kontrollavgift .....	645
8.12.3	Ersättning för ställd anståndssäkerhet.....	647
8.13	Höjd beloppsgräns för indrivning.....	648
<b>9</b>	<b>Omprövning och överklagande.....</b>	<b>651</b>
9.1	Snabbare förfarande för omprövning och överklagande.....	651
9.1.1	Skatteverkets handläggningstider för omprövningar .....	651
9.1.2	Den enskildes möjlighet att påskynda handläggningen .....	655
9.2	Skattenämndernas roll i förfarandet.....	656
9.2.1	Sammanfattning .....	656
9.2.2	Vårt uppdrag.....	656
9.2.3	Dagens reglering .....	657
9.2.4	Kritiken mot skattenämnderna .....	659
9.2.5	Skattenämnderna ska avskaffas .....	663
9.3	Återbetalning av skatter och avgifter som har tagits ut i strid med EG-rätten .....	670

9.4	Omprövning med hänvisning till ny eller ändrad praxis från EG-domstolen .....	673
9.5	Vitesförelägganden ska få överklagas .....	678
<b>10</b>	<b>Betalningsskyldighet vid skattebrott .....</b>	<b>685</b>
10.1	Vårt uppdrag.....	685
10.2	Bakgrund .....	685
10.3	Förverkande .....	690
10.4	Behovet av utökat ansvar .....	694
10.5	Skadestånd eller utökat ansvar för betalning av skatten? ....	696
10.6	Ansvarets omfattning .....	697
10.7	Förutsättningar för beslut om solidariskt ansvar på grund av skattebrott.....	699
10.8	Förfarandet.....	700
<b>11</b>	<b>Ikraftträdande, övergångsbestämmelser och följdändringar .....</b>	<b>703</b>
11.1	Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser .....	703
11.2	Följdändringar.....	710
<b>12</b>	<b>Konsekvenser.....</b>	<b>713</b>
12.1	Skatteförfarandet samlas i en lag.....	713
12.2	Större möjligheter att deklarerera med ombud .....	714
12.3	Minskat uppgiftslämnande .....	716
12.4	Preliminär skatt.....	718
12.4.1	Ett godkännande för F-skatt ska ersätta F-skattsedeln.....	718
12.4.2	Ändrade förutsättningar för F-skatt .....	719
12.4.3	Bestämmelserna om skatteavdrag förenklas .....	719
12.4.4	Lättare att få den preliminära skatten anpassad efter den beräknade inkomsten.....	720

12.5	Tidpunkt för deklaration och betalning av skatt för andra juridiska personer än dödsbon .....	721
12.6	Redovisning av mervärdesskatt .....	723
12.7	Ersättning för kostnader för biträde .....	725
12.8	Skattetillägg .....	726
12.9	Betalning och återbetalning av skatter och avgifter .....	727
12.9.1	Enhetliga regler för ränta på och kortare betalningstid för slutlig skatt .....	727
12.9.2	Anstånd med betalningen.....	730
12.9.3	Övriga betalnings- och återbetalningsfrågor.....	731
12.10	Omprövning och överklagande .....	732
12.10.1	Skattenämnderna ersätts av en särskild beslutsfattare .....	732
12.10.2	Övriga frågor om omprövning och överklagande.....	734
12.11	Ansvar för den som dömts för skattebrott.....	734
12.12	Sammanfattning.....	736
	<b>Särskilda yttranden .....</b>	<b>739</b>
	<b>Bilagor .....</b>	<b>759</b>
Bilaga 1	Kommittédirektiv (dir. 2005:129) .....	759
Bilaga 2	Kommittédirektiv (dir. 2007:165) .....	787
Bilaga 3	Kommittédirektiv (dir. 2008:126) .....	795
Bilaga 4	De största administrativa kostnaderna på Finansdepartementets område .....	797
Bilaga 5	Skattetillägg – totala belopp.....	799
Bilaga 6	Antal beslut om skattetillägg .....	801
Bilaga 7	Skattebyten – exempel.....	803
Bilaga 8	Paragrafnyckel .....	807

**Del 3****Författningskommentar – skatteförfarandelagen ..... 845****Författningskommentar – övriga lagar..... 1677**

# 1 Utredningens uppdrag och arbete

## 1.1 Uppdraget

Vårt uppdrag har varit att se över skatteförfarandet. I vårt uppdrag har ingått att särskilt överväga bl.a. följande:

- Förändringar som gör skatteförfarandet mer rationellt och kostnadseffektivt.
- Förslag som minskar företagens administrativa kostnader.
- Slopade skyldigheter att lämna självdeklaration i vissa fall.
- En rullande taxering, dvs. en ordning där beslut fattas löpande och inte som i dag en gång per år.
- Ett snabbare förfarande för omprövning och överklagande.
- Skattenämndernas framtid.
- Hur överensstämmelsen mellan preliminär och slutlig skatt kan förbättras.
- Om bestämmelserna om skatteförfarandet bör samlas i en lag.
- Möjligheterna till effektiv kontroll.
- Om skattekontosystemet kan förbättras.
- Förutsättningarna för att få ersättning för kostnader för biträde i ärenden och mål om skatt.
- Om bestämmelserna om skattetillägg behöver ändras för att ytterligare stärka rättssäkerheten.

Utredningens direktiv återges i sin helhet i *bilaga 1–3*.

*Kommentar till en fråga som ingår i uppdraget*

Det ingår i vårt uppdrag att undersöka hur tjänstedirektivets<sup>1</sup> bestämmelser om gemensam kontaktpunkt skulle kunna hanteras inom ramen för Skatteverkets verksamhetsområde.

I departementspromemorian *Genomförandet av tjänstedirektivet* föreslås en ny lag om tjänster på den inre marknaden (Ds 2008:75).

Lagförslaget innehåller bestämmelser om att en gemensam kontaktpunkt ska inrättas i Sverige. Kontaktpunkten ska bestå av en webbportal och en helpdesk. Kommerskollegium ansvarar, i samverkan med Tillväxtverket och Konsumentverket, för att utveckla kontaktpunkten som ska vara i bruk senast 2010.

Genom kontaktpunkten ska tjänsteleverantörer, på elektronisk väg, kunna ansöka om tillstånd och kommunicera med tillståndsmyndigheten. Kontaktpunkten ska tillhandahålla information om svenska regler och berörda myndigheter samt viss rättslig prövning. Kontaktpunkten ska även lämna annan information av praktisk betydelse för att starta tjänsteverksamhet. Även konsumenter ska kunna få information av kontaktpunkten, bl.a. om vilka krav en tjänsteleverantör måste uppfylla och allmän information om konsumentskydd i andra medlemsländer.

Remisstiden gick ut den 15 januari 2009 (UD2008/33742/FIM).

Med hänsyn till att frågan om gemensam kontaktpunkt har behandlats i andra sammanhang har vi valt att inte ta upp frågan.

## 1.2 Utredningens arbete

Arbetet inleddes i februari 2006. Totalt har utredningen haft 36 sammanträden.

Arbetet har skett i nära samarbete med utredningens experter från departement, myndigheter och organisationer.

Utredningen har haft en referensgrupp med företrädare från olika delar av näringslivet. Vi har haft sex möten med referensgruppen och bl.a. diskuterat våra förslag om ersättning för kostnader för biträde, tidpunkten för deklaration och betalning av skatt för juridiska personer med brutet räkenskapsår, skattemyndernas avskaffande och särskilda avgifter.

---

<sup>1</sup> Rådets direktiv 2006/123/EG av den 12 december 2006 om tjänster på den inre marknaden.

Våra direktiv ger oss möjlighet att begära medverkan från Skatteverket. Vi har efter samråd gett Skatteverket i uppdrag att ta fram underlag i följande frågor:

- fler elektroniska beslut,
- fastighetsskatten i preliminärskattesystemet, och
- snabbare omprövningsförfarande hos Skatteverket.

Dessutom har Skatteverket på uppdrag av utredningen utvärderat skattekontosystemet och tagit fram underlag till utredningens konsekvensanalyser.

Under utredningstiden har fastighetsskatten på bostäder avskaffats och ersatts av en kommunal fastighetsavgift. För 2009 är avgiften högst 6 362 kronor för småhus. Vårt uppdrag att överväga om fastighetsskatten bör ingå i preliminärskattesystemet och Skatteverkets uppdrag att ta fram underlag får därmed anses ha blivit inaktuella.

Skatteverkets utvärdering av skattekontosystemet tar vi upp i avsnitt 8. Rapporten *Ett snabbare omprövningsförfarande hos Skatteverket* behandlas i avsnitt 9.1. I avsnitt 3.5 berörs redovisningen av uppdraget om fler elektroniska beslut. Våra konsekvensanalyser i avsnitt 12 bygger delvis på det underlag som Skatteverket har tagit fram.

Vi har i enlighet med direktiven samrått med dåvarande Verket för företagsutveckling (Verva) när det gäller elektronisk kommunikation mellan skattskyldiga och Skatteverket.

Vårt arbete med att analysera konsekvenserna av våra förslag har utförts i samråd med Näringslivets regelnämnd.

Av våra direktiv framgår att fem ärenden hos Finansdepartementet överlämnades för att övervägas i utredningens arbete. Även under utredningstidens gång har regeringen beslutat att överlämna ärenden till utredningen. Det har ofta rört sig om skrivelser från olika organisationer med förslag på lagändringar. Vidare har skrivelser m.m. överlämnats från Finansdepartementet. Det har även hänt att organisationer och enskilda personer har skrivit direkt till utredningen och pekat på problem och föreslagit ändringar.

Under arbetets gång har vi till regeringen överlämnat delbetänkandet *Tyst godkännande – ett nytt sätt att deklarerera* (SOU 2006:89). Förslagen bereds fortfarande. Nu aktuella betänkande är självständigt i förhållande till delbetänkandet. Förslagen i delbetänkandet finns alltså inte med här.



### 1.3 Läsanvisningar

Betänkandet är uppdelat i tre delar. I del 1 finns sammanfattningen och lagförslagen. Del 2 innehåller motiven till förslagen samt särskilda yttranden och övriga bilagor. Författningskommentarerna finns i del 3.

Förslagen bygger på den lydelse som författningarna hade i Regeringskansliets rättsdatabas den 1 april 2009. I ett fåtal fall har även senare införda ändringar beaktats.

Hänvisningar i motiven till bestämmelser avser den nya lagen, skatteförfarandelagen, om ingen lag anges. I författningskommentarerna avser en hänvisning som vanligt den lag som kommenteras om inte annat sägs.

I den nya lagen används i vissa delar en terminologi som skiljer sig från den i nuvarande lagar. Som exempel kan nämnas att vi inte använder "taxeringsbeslut". I stället ingår dagens taxeringsbeslut som en del i beslut om slutlig skatt. Äldre bestämmelser har vidare fått ny struktur och ett modernare språk. Sådana förändringar innebär i de flesta fall inga ändringar i sak. I de fall en bestämmelse ändras i sak sägs det uttryckligen. Att förändringar inte innebär någon förändring av rättsläget kommenteras alltså inte särskilt.

Avslutningsvis bör noteras att förslag till vissa mindre justeringar av regelverket endast motiveras i författningskommentaren.

## 2 En skatteförfarandelag

### 2.1 Vårt uppdrag

I våra direktiv (dir. 2005:129) sägs att det är olyckligt att skatteförfarandet är utspritt på ett stort antal lagar. Detta innebär, förutom vissa materiella oklarheter, även korsreferenser och överlappningar som innebär en onödig administrativ börda för såväl myndigheter som enskilda medborgare och företag. Att vissa bestämmelser av samma innebörd har utformats på olika sätt i de nu aktuella lagarna kan dessutom medföra tolkningsproblem. En viktig uppgift för utredaren är därför att reda ut problemen genom att förtydliga och förenkla lagstiftningen på området.

Enligt direktiven kan en lösning vara att slå samman de tre centrala lagarna inom skatteförfarandet till en. Taxeringslagen (1990:324, TL), skattebetalningslagen (1997:483, SBL) och lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter (LSK) skulle, eventuellt tillsammans med ytterligare någon av förfarandelagarna, kunna bilda en sammanhållen förfarandelag. Med en sådan lösning bör det enligt direktivet finnas stora möjligheter till förenklingar.

I nästa avsnitt prövar vi om skatteförfarandet bör samlas i en lag.

## 2.2 Skatteförfarandet samlas i en lag

**Utredningens förslag:** Skatteförfarandet ska samlas i en lag – skatteförfarandelagen.

### Skälen för utredningens förslag

#### *Skatteförfarandet*

De bestämmelser som i dag går under namnet ”skatteförfarandet” finns i huvudsak i taxeringslagen, skattebetalningslagen och LSK (de tre stora lagarna). I grova drag innehåller lagarna bestämmelser om vilka uppgifter som ska lämnas till ledning för beskattningen och hur de olika skatterna bestäms samt när de ska betalas.

De tre stora lagarna på skatteförfarandeområdet kompletteras av lagar i följande ämnen:

#### *särskilda anteckningskyldigheter*

- lagen (1998:514) om särskild skattekontroll av torg- och marknadshandel m.m. (torgkontrollagen),
- lagen (2006:575) om särskild skattekontroll i vissa branscher (branschkontrollagen),
- lagen (2007:592) om kassaregister m.m. (kassaregisterlagen),<sup>1</sup>

#### *tvångsåtgärder*

- lagen (1978:881) om betalningssäkring för skatter, tullar och avgifter (betalningssäkringslagen),
- lagen (1994:466) om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet (tvångsåtgärdslagen),

#### *ersättning och ombud*

- lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. (ersättningslagen),
- lagen (2003:643) om allmänt ombud hos Skatteverket, och
- lagen (2005:1117) om deklarationsombud.

---

<sup>1</sup> träder i kraft först den 1 januari 2010.

*Problemen med att skatteförfarandet är utspritt på flera lagar*

Problemen med att bestämmelserna om skatteförfarandet är utspridda på så många lagar är:

1. *För många bestämmelser och hänvisningar.* Det finns t.ex. dubbla bestämmelser om särskilda avgifter och överklagande samt omfattande hänvisningar från t.ex. skattebetalningslagen till taxeringslagens bestämmelser om revision och undantagande av handlingar.
2. *Gränsdragningsproblem.* Gränsdragningen mellan taxeringslagen och skattebetalningslagen är t.ex. oklar.
3. *Obefogade skillnader i sak mellan bestämmelser i samma ämne.* Ett exempel är att skatteförfarandets sex vitesförbud skiljer sig åt när det gäller vilka gärningar som omfattas (tre olika varianter). Som exempel bör också nämnas att skattetillägg enligt taxeringslagen enbart kan tas ut om mervärdesskatt felaktigt har tillgodoräknats medan skattetillägg enligt skattebetalningslagen även kan tas ut när mervärdesskatt redovisats med för lågt belopp.
4. *Bestämmelser med samma innebörd i sak men olika ordalydelser.* Omprövningsfristerna i taxeringslagen och skattebetalningslagen uttrycks t.ex. på olika sätt trots att fristerna är lika långa.
5. *Rörig begreppsapparat.* I dag används t.ex. ett flertal olika begrepp för att beskriva tolv månadersperioder (beskattningsår, inkomstår, kalenderår och taxeringsår).
6. *Bestämmelser som hänger ihop ges i olika lagar.* Som exempel kan nämnas att bestämmelser om revision finns i taxeringslagen medan förutsättningarna för tvångsrevision ges i tvångs-åtgärdslagen.
7. *Svårt att vid reformer bedöma behovet av lagändringar.* Att förfarandet är utspritt leder lätt till att följdändringar glöms bort eller att bestämmelser som inte längre har någon betydelse glöms kvar.

*Lösningen är att samla skatteförfarandet i en lag – skatteförfarandelagen*

Tillsammans innebär problemen att bestämmelserna om skatteförfarandet i dag är svåra att överblicka, läsa och förstå. Företag och de som arbetar med skatteförfarandet hos Skatteverket eller på rådgivningsbyråer får därför sannolikt lägga ner onödigt mycket tid på att orientera sig i förfarandet. Ännu mer besvärligt är det för alla enskilda som med ojämna intervaller måste ta reda på vad som gäller.

Enligt vår mening råder det ingen tvekan om att lösningen på problemen är att samla skatteförfarandet i en lag. Fördelarna är många.

Med en lag blir det färre bestämmelser och behovet av hänvisningar försvinner nästan helt.

De obefogade skillnader i sak som i dag finns mellan bestämmelser i samma ämne har uppkommit på grund av att skatteförfarandet varit utspritt. När bestämmelserna nu ersätts av en gemensam bestämmelse tas skillnaderna bort. Till exempel ersätts sex vitesförbud av ett. Problemet med att bestämmelser har olika ordalydelser men samma betydelse i sak försvinner med automatik när bestämmelserna slås samman till en.

När definitioner och förklaringar samlas i en lag tydliggörs vilka definitioner som behövs och vilka som kan undvaras, vilket skapar goda förutsättningar för att samordna och strama upp dagens något röriga begreppsapparat. I skatteförfarandelagen används t.ex. inte begreppen inkomstår och taxeringsår utan endast beskattningsår och kalenderår.

Att skatteförfarandet har varit utspritt på flera lagar har lett till att bestämmelser som skulle tjäna på att ges i samma lag har hamnat i olika lagar. Ett exempel är att bestämmelserna om revision och bestämmelserna om de tvångsåtgärder som får användas om den reviderade inte samverkar finns i olika lagar. I skatteförfarandelagen ges bestämmelserna i nära anslutning till varandra, vilket är en fördel för dem som ska tillämpa regelverket.

Genom att skatteförfarandet samlas i en lag blir det lättare att analysera vilka lagändringar som behövs för att genomföra en reform. Dessutom förbättras förutsättningarna för att i framtiden hålla en hög kvalitet på lagstiftningen.

Den enda risk vi ser med att samla skatteförfarandet i en lag är att omfattningen i sig kan göra lagen svårtillgänglig. Vi har därför

lagt stor vikt vid att ge lagen en struktur som gör den överskådlig. Lagen är disponerad i en i huvudsak kronologisk ordning utifrån handläggningen av ett skatteärende. Indelningen av lagen i avdelningar underlättar för tillämparen. Det gör också den i första kapitlet intagna innehållsförteckningen. Vårt mål har varit att lagen ska vara användarvänlig och vi har därför strävat efter att språket ska vara enkelt och rubrikerna informativa. Den omständigheten att lagen är omfattande är därför enligt vår bedömning inte något skäl för att välja en annan lösning. Den stora fördelen är att nu finns allt på ett ställe.

I den nu lämnade redogörelsen finns de skäl och bedömningar som lett oss till slutsatsen att fördelarna med att samla skatteförfarandet i en lag är betydande. Effekten av att förfarandet i fortsättningen kommer att finnas i en lag är när det gäller företagens administrativa kostnader inte mätbar, men har enligt vår bedömning stor betydelse.

Skatteförfarandelagen ska ersätta de tre stora lagarna och de kompletterande lagar som angetts ovan. Därmed kommer skatteförfarandelagen att reglera uttaget och kontrollen av nästintill alla skatter och de avgifter som i dag tas ut enligt taxeringslagen och skattebetalningslagen. Vilka skatter som lämnas utanför och hur tillämpningsområdet för den nya lagen ska formuleras behandlas i de kommande avsnitten.

### 2.3 Vilka skatter och avgifter ska tas ut enligt lagen?

Skatteförfarandelagen ska ersätta taxeringslagen, skattebetalningslagen och LSK och lagarna om särskilda anteckningsskyldigheter, tvångsåtgärder samt ersättning och ombud. En uppräknig av dessa lagar finns i avsnitt 2.2.

Utgångspunkten är alltså att skatteförfarandelagen ska reglera uttaget på och kontrollen av nästintill alla skatter och de avgifter som i dag tas ut enligt taxeringslagen och skattebetalningslagen. I dag finns det sju skatter som inte tas ut enligt vare sig taxeringslagen eller skattebetalningslagen, nämligen skatt enligt *kupongskattelagen* (1970:624), lagen (1984:404) om *stämpelskatt* vid inskrivningsmyndigheter, lagen (1990:676) om *skatt på ränta på skogskontomedel m.m.*, lagen (1991:586) om *särskild inkomstskatt för utomlands bosatta*, lagen (1991:591) om *särskild inkomstskatt för*

*utomlands bosatta artister m.fl.*, lagen (2004:629) om *trängselskatt* och *vägtrafikskattelagen* (2006:227).

Förfarandet för att ta ut dessa skatter ska med undantag för den särskilda inkomstskatten för utomlands bosatta alltjämt regleras i respektive lag och alltså inte i skatteförfarandelagen. Anledningen till att skatteförfarandelagen i fortsättningen ska gälla för den särskilda inkomstskatten för utomlands bosatta är att den skatten i dag i praktiken tas ut enligt förfarandet i skattebetalningslagen och att bestämmelserna i skattebetalningslagen nu förs över hit. Se vidare kommentaren till lag om ändring i lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta.

Tillämpningsområdet för skatteförfarandelagen ska alltså täcka uttaget och kontrollen av alla skatter utom sex samt uttaget och kontrollen av socialavgifter m.fl. avgifter. Frågan hur tillämpningsområdet bör anges behandlas i det följande. Vi inleder med en beskrivning av tillämpningsområdet för de tre stora lagarna.

### 2.3.1 Tillämpningsområdet för de tre stora lagarna

#### *Taxeringslagens tillämpningsområde*

Taxeringslagen gäller vid *fastställelse av underlag för att ta ut skatt eller avgift* enligt

1. inkomstskattelagen (1999:1229, IL),
2. lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt,
3. lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel i fall som avses i 2 § första stycket 1–5 och 7–9 nämnda lag,
4. lagen (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader,
5. lagen (2007:1398) om kommunal fastighetsavgift, och
6. lagen (1994:1744) om allmän pensionsavgift.

Dessutom gäller lagen vid uttag av mervärdesskatt som ska redovisas i en självdeklaration.

I 1 kap. 1 § TL sägs även att lagen gäller vid handläggning av ärenden om särskilda avgifter.

#### *Skattebetalningslagens tillämpningsområde*

Skattebetalningslagen gäller vid *bestämmande, debitering, redovisning och betalning* av

1. sådan skatt eller avgift som avses i 1 kap. 1 § första stycket TL,

2. avgift enligt socialavgiftslagen (2000:980, SAL),

3. skatt enligt lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster,

4. begravningsavgift enligt begravningslagen (1990:1144),

5. skatt enligt mervärdesskattelagen (1994:200, ML) samt sådant belopp som avses i 1 kap. 1 § tredje stycket den lagen,

6. avgift enligt lagen (1994:1920) om allmän löneavgift,

7. punktskatt<sup>2</sup>, och

8. avgift som avses i lagen (1999:291) om avgift till registrerat trossamfund.

Dessutom gäller lagen vid *bestämmande, debitering och betalning* av

1. skattetillägg och förseningsavgift,

2. förseningsavgift enligt fastighetstaxeringslagen (1979:1152),

3. kontrollavgift enligt 15 kap. 9 § SBL,

4. kontrollavgift enligt torgkontrollagen,

5. kontrollavgift enligt branschkontrollagen,

6. transporttillägg som avses i 4 kap. 9 a § lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och energiprodukter (punktskattekontrollagen), och

7. ränta på skatt, avgift, skattetillägg och transporttillägg.

Från tillämpningsområdet undantas mervärdesskatt som ska tas ut vid import och punktskatt som ska betalas till Tullverket. Skattebetalningslagen gäller inte heller för punktskattepliktiga varor som är omhändertagna enligt punktskattekontrollagen eller omfattas av ett beslut om skatt enligt den lagen. Upphävs omhändertagandet eller skattebeslutet ska dock skattebetalningslagen anses ha varit tillämplig som om beslutet aldrig hade fattats.

---

<sup>2</sup> Med punktskatt avses skatt enligt lagen (1972:266) om skatt på annonser och reklam, lagen (1972:820) om skatt på spel, lagen (1984:409) om skatt på gödselmedel, lagen (1984:410) om skatt på bekämpningsmedel, 2 § första stycket 6 lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel, lagen (1990:1427) om särskild premieskatt för grupplivförsäkring, m.m., lagen (1991:1482) om lotteriskatt, lagen (1991:1483) om skatt på vinstsparande m.m., lagen (1994:1563) om tobaksskatt, lagen (1994:1564) om alkoholskatt, lagen (1994:1776) om skatt på energi, lagen (1995:1667) om skatt på naturgrus, lagen (1999:673) om skatt på avfall, lagen (2000:466) om skatt på termisk effekt i kärnkraftsreaktorer, och lagen (2007:460) om skatt på trafikförsäkringspremie m.m.



*Tillämpningsområdet för LSK*

I LSK finns bestämmelser om skyldighet att lämna självdeklara-  
tioner, särskilda uppgifter och kontrolluppgifter.

I *självdeklarationerna* lämnas uppgifter till ledning för

1. egen taxering enligt taxeringslagen,
2. taxering enligt taxeringslagen av delägare i svenska handelsbolag och medlemmar i europeiska ekonomiska intressegrupperingar,
3. beslut om mervärdesskatt i fall som avses i 3 kap. 14 § LSK,
4. bestämmande av underlag för egenavgifter enligt 3 kap. SAL,
5. bestämmande av underlag för skatt enligt lagen om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster,
6. bestämmande av underlag för avgift enligt lagen om allmän löneavgift, samt
7. beräkning av pensionsgrundande inkomst enligt lagen (1998:674) om inkomstgrundad ålderspension.

I *de särskilda uppgifterna* lämnas uppgifter för

1. bedömning av stiftelsers och föreningars skattskyldighet enligt inkomstskattelagen,
2. taxering enligt taxeringslagen av delägare i svenska handelsbolag och medlemmar i europeiska ekonomiska intressegrupperingar,
3. bestämmande av vilket fartområde ett fartyg går i, samt
4. kontroll av uppskovsbelopp enligt 47 kap. IL när ersättningsbostaden är belägen utomlands.

I *kontrolluppgifterna* lämnas uppgifter om andra än uppgiftslämnaren själv till ledning för

1. taxering enligt taxeringslagen,
2. bestämmande av underlag för egenavgifter enligt 3 kap. SAL (2000:980),
3. bestämmande av underlag för skatt enligt lagen om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster,
4. bestämmande av underlag för avgift enligt lagen om allmän löneavgift,
5. registrering av skatteavdrag enligt skattebetalningslagen,
6. beräkning av pensionsgrundande inkomst enligt lagen om inkomstgrundad ålderspension,

7. beskattning enligt lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta, samt

8. beskattning utomlands.

Det kan noteras att *självdeklARATIONER* och *KONTROLLUPPGIFTER* lämnas till ledning för i stort sett samma ändamål.

### 2.3.2 Tillämpningsområdet för andra lagar som skatteförfarandelagen ska ersätta

Betalningssäkringslagen, tvångsätgärdslagen och ersättningslagen innehåller uppräknningar av de skatter och avgifter som lagarna är tillämpliga på. I lagen om deklarationsombud sägs vilka deklARATIONER som får lämnas genom ombud.

Bestämmelser i nu aktuella ämnen kommer i fortsättningen att ges i skatteförfarandelagen och bestämmelserna kommer att gälla för skatter och avgifter som tas ut enligt skatteförfarandelagen om inte annat särskilt anges. Vissa av bestämmelserna ska även i fortsättningen tillämpas i fråga om tull samt skatter och avgifter som inte tas ut enligt skatteförfarandelagen. Det uppnås genom hänvisningar i respektive lag till aktuella bestämmelser i skatteförfarandelagen (se vidare kommentarerna till 40, 45 och 46 kap. samt avsnitt 11.2).

De särskilda anteckningsskyldigheterna och kontrollbefogenheterna i torgkontrollagen, branschkontrollagen och kassaregisterlagen gäller för vissa slag av näringsverksamhet. Tillämpningsområdet är alltså inte skatteanknutet. En annan sak är att anteckningsskyldigheterna och kontrollbefogenheterna enbart har betydelse för skatter och avgifter som tas ut enligt skatteförfarandelagen. Tillämpningsområdet för skyldigheterna och befogenheterna anges i 39 och 43 kap.

### 2.3.3 Skatteförfarandelagens bestämmelser om tillämpningsområdet

*Lagen ska gälla för skatt med vissa undantag och för vissa särskilt angivna avgifter*

Skatteförfarandelagen ska ersätta de tre stora lagarna på skatteförfarandeområdet, dvs. taxeringslagen, skattebetalningslagen och LSK. Tillämpningsområdet för skatteförfarandelagen ska alltså vara

lika stort som det sammanlagda tillämpningsområdet för de tre stora lagarna.

Taxeringslagen gäller vid *fastställelse av underlaget för att ta ut skatt eller avgift*. Som exempel kan nämnas underlaget för inkomstskatt. Till grund för besluten om underlag ligger självdeklarationer och kontrolluppgifter, dvs. de uppgifter som enligt lagen med samma namn *lämnas till ledning för beskattningen*. Skatten på fastställda underlag bestäms och betalas enligt skattebetalningslagen.

Skattebetalningslagen gäller även vid *bestämmande, debitering, redovisning och betalning* av preliminär skatt, arbetsgivaravgifter, mervärdesskatt och punktskatt.

I dagens tre stora lagar på skatteförfarandområdet används i princip samma teknik för att ange tillämpningsområdet. Först beskrivs vilken del av förfarandet det handlar om, som t.ex. fastställelse av underlag för skatt eller avgift. Därefter anges vilka skatter och avgifter som respektive lag gäller för.

Skatteförfarandelagens tillämpningsområde kommer när det gäller skatter att vara så stort att det är enklare att räkna upp de skatter som undantas än de som lagen ska gälla för. Däremot finns det en rad olika avgifter som tas ut enligt andra bestämmelser varför det är nödvändigt att räkna upp de avgifter som skatteförfarandelagen ska vara tillämplig på.

Skatteförfarandet beskrivs i dag med flera ord, nämligen "lämna uppgifter till ledning för", "fastställa underlag för" samt "bestämma, debitera, redovisa och betala". Med en enda förfarandelag försvinner behovet av att dra gränser mellan olika delar av förfarandet. Vi anser därför att det är tillräckligt att ange att *lagen gäller för skatt, dock inte skatt som tas ut enligt kupongskattelagen, lagen om stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheter, lagen om skatt på ränta på skogskontomedel, lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl., lagen om trängselskatt och vägtrafikskattelagen*.

#### *Förseningsavgift, skattetillägg, kontrollavgift och ränta*

I 1 kap. 1 § TL sägs att lagen gäller vid handläggningen av skattetillägg och förseningsavgift. Av 1 kap. 2 § SBL följer att den lagen gäller vid bestämmande, debitering och betalning av skattetillägg och förseningsavgift samt kontrollavgift enligt 15 kap.

9 § SBL, torgkontrollagen, branschkontrollagen och kassaregisterlagen samt ränta.

Bestämmelser om särskilda avgifter finns i 48–52 kap. skatteförfarandelagen. Dessa bestämmelser är tillämpliga om den skyldighet som avgiften sanktionerar regleras i skatteförfarandelagen. Skattetillägg får t.ex. endast tas ut om den oriktiga uppgiften avser en skatt som tas ut enligt skatteförfarandelagen.<sup>3</sup>

I 52 kap. finns bestämmelser inom vilken tid beslut om särskilda avgifter ska meddelas. Att avgifterna ska registreras på skattekonto framgår av 61 kap. 1 §. Betalningstiden för särskilda avgifter anges i 62 kap. 8 §. En bestämmelse om anstånd finns i 63 kap. 7 §.

Av 65 kap. framgår att ränta ska betalas (kostnadsränta) eller tillgodoräknas (intäktsränta). Ränta ska beräknas dagligen på skattekontots saldo.<sup>4</sup> Kostnadsränta ska beräknas när det finns ett underskott på skattekontot och intäktsränta när kontot uppvisar överskott. Ränta ska påföras eller tillgodoräknas varje månad.

Det råder som synes ingen tvekan om att skatteförfarandelagens särskilda avgifter ska beslutas, debiteras och betalas enligt bestämmelserna i skatteförfarandelagen och det behöver därför inte anges att skatteförfarandelagen även gäller vid uttag av särskilda avgifter. Detsamma gäller i fråga om ränta.

Avslutningsvis bör nämnas att andra lagar givetvis kan hänvisa till bestämmelserna om särskilda avgifter och ränta i skatteförfarandelagen och att bestämmelserna därför kan tillämpas i fråga om skatter som tas ut enligt andra lagar. Ett exempel på en sådan hänvisning finns i 23 § lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl.

### *Gränsdragningen mot förfarandebestämmelserna i tullagen*

Skatteförfarandelagen ska inte gälla för skatt som tas ut enligt mervärdesskattelagen vid import av varor eller för punktskatt som ska betalas till Tullverket utan i sådana fall ska tullagen (2001:1281) gälla. Det motsvarar den gränsdragning som i dag görs mellan skattebetalningslagen och tullagen.

<sup>3</sup> Skatt som avses i 2 § lagen om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster undantas dock i 49 kap. 2 § från bestämmelserna om skattetillägg.

<sup>4</sup> I vissa undantagsfall finns ränta utanför skattekontot, se 65 kap. 20 och 21 §§.

## 2.4 Behovet av s.k. likställighetsbestämmelser

Med likställighetsbestämmelser avses bestämmelser som föreskriver att vad som sägs om t.ex. skatt och skattskyldig även ska gälla avgift och avgiftsskyldig. Ett annat exempel på sådana bestämmelser är att med skattskyldig likställs den som har rätt till återbetalning av mervärdesskatt. En likställighetsbestämmelse innebär helt enkelt att vissa termer och begrepp ges en vidare betydelse. Fördelen är att lagtexten blir kortare. I stället för att t.ex. ange ”skatt eller avgift” i varje paragraf är det tillräckligt att använda termen ”skatt”. Nackdelen är att lagtexten blir mindre tydlig och att det kan uppstå oklarheter om en paragrafs räckvidd.

### *Taxeringslagens likställighetsbestämmelse*

Enligt 1 kap. 2 § TL ska vad som i lagen sägs om skatt och skattskyldig även gälla avgift och avgiftsskyldig enligt lagen om allmän pensionsavgift och lagen om kommunal fastighetsavgift.

### *Skattebetalningslagens likställighetsbestämmelser*

Av 1 kap. 4 § SBL framgår att vad som i lagen sägs om skatt och skattskyldig även ska gälla

1. avgift och avgiftsskyldig,
2. belopp som ska dras från ersättning för arbete, ränta eller utdelning för betalning av preliminär skatt (avdragen skatt) och den som är skyldig att göra sådant avdrag, samt
3. skattetillägg, förseningsavgift, kontrollavgift, transporttillägg och ränta och den som är skyldig att betala skattetillägg, avgift, transporttillägg eller ränta.

Där sägs även att med skatt likställs

1. belopp som någon annan än den skattskyldige är betalningsskyldig för enligt skattebetalningslagen eller, såvitt gäller belopp som har debiterats enligt den lagen, 2 kap. 20 § lagen (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag,

2. belopp som betalats tillbaka till den skattskyldige men som på grund av ett senare beskattningsbeslut ska betalas in igen till Skatteverket, och

3. belopp som avses i 1 kap. 1 § ML.

I 2 kap. 4 § SBL sägs dessutom att med skattskyldig likställs

1. handelsbolag även om det inte är skyldigt att betala någon av de skatter som anges i 1 §,
  2. den som har rätt till återbetalning av ingående mervärdesskatt enligt 10 kap. 9–13 §§ ML,
  3. den som utan att vara skattskyldig här i landet har fått en F-skattsedel enligt 4 kap. 7 eller 8 § SBL,
  4. den som Skatteverket enligt 23 kap. 3 § SBL har beslutat svara för redovisning och betalning av skatt som hänför sig till verksamhet som bedrivs genom enkelt bolag eller partrederi,
  5. den som är grupphuvudman enligt 1 kap. 6 § SBL,
  6. delägare i handelsbolag som enligt 2 kap. 20 § lagen om handelsbolag och enkla bolag har ålagts betalningsskyldighet för skatt,
  7. den som har rätt till återbetalning enligt
    - a) 24 eller 25 § lagen (1972:266) om skatt på annonser och reklam,
    - b) 8 § lagen (1984:409) om skatt på gödselmedel,
    - c) 29 eller 30 § lagen (1994:1563) om tobaksskatt, eller
    - d) 28–30 §§ lagen (1994:1564) om alkoholskatt,
  8. den som har rätt till återbetalning, kompensation eller nedsättning enligt 9 kap. 2, 3, 4, 5, 6, 8 a, 9, 10 eller 11 §, 11 kap. 12 eller 13 § lagen (1994:1776) om skatt på energi eller omfattas av ett slutligt beslut om skattenedsättning enligt 9 kap. 9 b § tredje stycket samma lag,
  9. den som i egenskap av företrädare för en juridisk person är betalningsskyldig enligt 12 kap. 6 eller 6 a § SBL eller som träffat överenskommelse enligt 12 kap. 7 c § samma lag, och
  10. den som i egenskap av ombud för en generalrepresentation eller skatterepresentant för en utländsk försäkringsgivare är betalningsskyldig för skatt enligt 23 kap. 3 c eller 3 d § SBL.
- Enligt 1 kap. 5 § SBL gäller, om inte annat särskilt föreskrivs, vad som sägs om handelsbolag även europeiska ekonomiska intressegrupperingar.

#### *Termen skatt och skattskyldig i skatteförfarandelagen*

Termen skattskyldig används på många ställen i skatteförfarandelagen, dock enbart i en *specifik betydelse*, som t.ex. i lydelsen ”skattskyldig enligt mervärdesskattelagen” eller som i begreppen begränsat eller obegränsat skattskyldig. I andra fall framgår det av

sammanhanget att det är en specifik skattskyldig som avses. I 55 kap. 4 § är det t.ex. tydligt att med skattskyldig avses den som är skyldig att betala F-skatt eller särskild A-skatt. Det råder inte heller någon tvekan om att med skattskyldig i t.ex. 56 kap. 3 § avses den som är skattskyldig enligt inkomstskattelagen.

Däremot förekommer det inte att skattskyldig används i en *generell betydelse*, dvs. i betydelsen alla som är skyldiga att betala någon av de skatter som tas ut enligt skatteförfarandelagen.

Termen skatt används dock dels i en specifik betydelse, som i begreppen preliminär skatt och slutlig skatt, dels i en generell betydelse. I 49 kap. Skattetillägg avses t.ex. med skatt all skatt som tas ut enligt skatteförfarandelagen.

Det är inte bara skatt som ska tas ut enligt skatteförfarandelagen utan även vissa avgifter, som t.ex. arbetsgivaravgifter. Dessutom ska skatteförfarandelagens särskilda avgifter beslutas, debiteras och betalas enligt lagen. Vissa bestämmelser i lagen kan därför inte enbart gälla skatt och skattskyldiga utan behöver även gälla avgifter och avgiftsskyldiga. Det kan uppnås på två sätt. Ett sätt är att i aktuell bestämmelse även ange avgift och avgiftsskyldig eller välja en annan ordalydelse som omfattar både skatt och skattskyldiga samt avgift och avgiftsskyldiga. Alternativ två är att, som i dag görs i både taxeringslagen och skattebetalningslagen, föreskriva att det som sägs om skatt och skattskyldig även ska gälla avgift och avgiftsskyldig.

Vår utgångspunkt har varit att hålla nere antalet likställighetsbestämmelser för att lagen ska bli så tydlig och tillgänglig som möjligt. Vi har därför strävat efter att formulera lagtexten så att likställighetsbestämmelser inte ska behövas.

För att begränsa behovet av likställighetsbestämmelser har vi undvikit att använda termen skattskyldig i paragrafer som även ska gälla andra än skattskyldiga. När termen skattskyldig används är det i en specifik betydelse i en paragraf som enbart ska gälla en viss kategori skattskyldiga.

Det är en stor skillnad mot i dag då t.ex. termen skattskyldig ofta används i bestämmelser som även ska gälla andra än skattskyldiga. I skattebetalningslagen används t.ex. termen skattskyldig i bestämmelserna om skattetillägg, inbetalning av skatt, anstånd med inbetalning av skatt, återbetalning av skatt, ränta, indrivning, omprövning och överklagande. Dessa bestämmelser ska dock inte enbart gälla skattskyldiga utan även den som t.ex. är skyldig att betala arbetsgivaravgifter.

Även taxeringslagen gäller för avgifter, nämligen kommunal fastighetsavgift och allmän pensionsavgift. I bestämmelserna om t.ex. omprövning och överklagande talas dock enbart om skattskyldig.

Som jämförelse kan nämnas att skatteförfarandelagens avdelningar om särskilda avgifter, betalning och återbetalning av skatt, omprövning och överklagande samt verkställighet överhuvudtaget inte innehåller termen skattskyldig. Den termen finns inte heller i avdelningarna om ersättning för kostnader för biträde, utredning och kontroll, tvångsåtgärder och undantag från kontroll. Däremot används termen i olika specifika betydelser på några ställen i avdelningarna om företrädare, registrering, preliminär skatt, uppgifts- och dokumentationsskyldighet samt beslut om skatt, dock bara för att ange vilka kategorier av skattskyldiga som omfattas av paragraferna.

För att hålla nere antalet likställighetsbestämmelser har vi också haft som mål att det ska framgå av en paragraf om den gäller både skatter och avgifter.

Med dessa utgångspunkter har vi prövat om dagens likställighetsbestämmelser behövs även i fortsättningen. Det finns i dag 16 olika likställighetsbestämmelser som likställer belopp och personer med skatt och skattskyldig. Vissa av bestämmelserna överlappar varandra och i vissa fall förefaller mer än en likställighetsbestämmelse vara tillämplig. Vi har efter att ha gått igenom dagens likställighetsbestämmelser och kommit fram till att i stort sett alla kan slopas.<sup>5</sup> I fortsättningen kommer det enbart att finnas två likställighetsbestämmelser som gäller generellt för lagen. Den ena finns i 3 kap. 5 § och likställer europeiska ekonomiska intressegrupperingar med handelsbolag. Den andra finns också i 3 kap., närmare bestämt i 9 § och avser felaktigt debiterad mervärdesskatt. Dessutom finns det en likställighetsbestämmelse som endast gäller bestämmelserna om skattetillägg (49 kap. 3 § andra stycket).

---

<sup>5</sup> Se kommentaren till 3 kap. under rubriken Likställighetsbestämmelser som inte får någon motsvarighet.



## 2.5 Föreskrifter om skatteförfarandet – lag eller förordning?

Enligt 8 kap. 3 § regeringsformen (RF) ska föreskrifter om förhållandet mellan enskilda och det allmänna som gäller åligganden för enskilda eller i övrigt avser ingrepp i enskildas personliga eller ekonomiska förhållanden meddelas genom lag. Som exempel på sådana betungande offentlighetsrättsliga föreskrifter nämns bl.a. föreskrifter om skatt till staten.

Att en offentlighetsrättslig föreskrift är betungande utesluter inte att riksdagen bemyndigar regeringen att meddela föreskrifter. I 8 kap. 7 § RF anges i vilka ämnen delegation är tillåten<sup>6</sup>. Det sägs dock uttryckligen att föreskrifter om skatt inte får delegeras, vilket innebär att föreskrifter om skatt med ett undantag ska meddelas i lag.<sup>7</sup>

Som redan antytts är det inte enbart bestämmelser om skattskyldighet och skattesatser som är föreskrifter om skatt utan dit räknas också enligt såväl förarbeten som praxis grunderna för taxerings- och uppbördsförfarandet (prop. 1973:90, s. 302, RÅ 1987 ref. 21 och 1988 ref. 146).

Vilka föreskrifter som hör till grunderna för taxerings- och uppbördsförfarandet (skatteförfarandet), berörs inte alls i förarbetena till regeringsformen. I praxis har dock bestämmelser om befrielse från restavgift ansetts tillhöra grunderna för uppbördsförfarandet (RÅ 1987 ref. 21 och 1988 ref. 146). Dessutom har Lagrådet ansett att föreskrifter om tidpunkten för inbetalning av skatt hör dit (prop. 1992/93:124, s. 86). Detta har upprepats i ett senare yttrande av Lagrådet (prop. 2006/07:15, s. 69 och 70).

Däremot har Lagrådet ansett att föreskrifter om vilka uppgifter som ska lämnas i en näringsidkares självdeklaration inte tillhör grunderna för skatteförfarandet (prop. 2001/02:25, s. 336).

---

<sup>6</sup> Ämnen där delegation är tillåten är 1. skydd för liv, personlig säkerhet eller hälsa, 2. utlännings vistelse i riket, 3. in- eller utförsel av varor, pengar eller av andra tillgångar, tillverkning, kommunikationer, kreditgivning, näringsverksamhet, ransonering, återanvändning och återvinning av material, utformning av byggnader, anläggningar och bebyggelsemiljö eller tillståndsplikt i fråga om åtgärder med byggnader och anläggningar, 4. kulturmiljö, jakt, fiske, djurskydd eller natur- och miljövård, 5. trafik eller ordning på allmän plats, 6. undervisning och utbildning, 7. förbud att röja sådant som någon erfarit i allmän tjänst eller under utövande av tjänsteplikt, samt 8. skydd för personlig integritet vid behandling av personuppgifter.

<sup>7</sup> Undantaget gäller föreskrifter om anstånd med att betala skatt, deklarerar m.m. Enligt 8 kap. 8 § RF får nämligen riksdagen bemyndiga regeringen att meddela föreskrifter om anstånd med att fullgöra förpliktelse.

Föreskrifter om skatteförfarandet är ofta betungande. Dit hör t.ex. de omfattande uppgifts- och dokumentationsskyldigheterna och de avgifter som påförs om skyldigheterna inte fullgörs – förseningsavgift, skattetillägg och kontrollavgift.<sup>8</sup> Föreskrifter om att den som inte fullgör en skyldighet får föreläggas vid vite att fullgöra den är också betungande.

Skatteförfarandets bestämmelser om kontroll tillhör också kategorin betungande föreskrifter och det gör givetvis även de tvångsåtgärder som finns för att genomföra kontrollen när den enskilde inte samverkar.

Bestämmelserna om betalning, ränta och verkställighet är andra exempel på betungande föreskrifter.

Föreskrifter om skatteförfarandet som är betungande ska alltid meddelas i lag, dvs. det finns inget utrymme för att delegera föreskriftsrätt till regeringen. Den slutsatsen följer av att skatteförfarandet inte omfattas av 8 kap. 7 § RF där det sägs i vilka ämnen riksdagen får delegera normgivningsmakt till regeringen.<sup>9</sup>

Är en föreskrift betungande spelar det alltså ingen roll om föreskriften tillhör grunderna för skatteförfarandet utan föreskriften ska oavsett detta meddelas i lag eftersom skatteförfarandet inte tillhör de ämnen som enligt 8 kap. 7 § RF får delegeras till regeringen (jfr prop. 2001/02:25, s. 336).

Även om det rör sig om betungande föreskrifter får dock regeringen med stöd av 8 kap. 13 § RF meddela verkställighetsföreskrifter. Behörigheten att meddela verkställighetsföreskrifter har dock väsentligt mindre räckvidd än den normgivningsmakt som kan grundas på delegation. Noteras bör också att grunderna för skatteförfarandet inte får meddelas genom verkställighetsföreskrifter. Däremot får föreskrifter i lag om grunderna för skatteförfarandet fyllas ut genom verkställighetsföreskrifter (Strömberg: *Normgivningsmakten enligt 1974 års regeringsform*, 3 u., s. 130 och 138).

---

<sup>8</sup> Föreskrifter om sanktionsavgifter avser åligganden och kan inte delegeras till regeringen med stöd av 8 kap. 9 § RF. Däremot kan delegation ske enligt 8 kap. 7 § om sanktionsavgifterna ska tas ut inom ett ämnesområde som räknas upp där (Strömberg: *Normgivningsmakten enligt 1974 års regeringsform*, 3 u., s. 81 och 82). Skatteförfarandet räknas dock inte upp där, vilket innebär att skatteförfarandets sanktionsavgifter ska ges i lag.

<sup>9</sup> Grundlagsutredningen föreslår att dagens ordning med en uppräkningslista av de ämnen i vilka regeringen kan ges föreskriftsrätt frångås. I stället ska de ämnen som inte kan delegeras räknas upp. Ett av ämnena som räknas upp, och som alltså inte får delegeras, är skatt. Ändringen kan medföra en marginellt ökad delegationsrätt för riksdagen (SOU 2008:125, s. 777). Den slutsatsen kan ifrågasättas när det gäller skatteförfarandet eftersom ändringen rimligen innebär att betungande föreskrifter som inte tillhör grunderna för skatteförfarandet kommer att kunna delegeras.

Om föreskrifterna inte omfattas av 8 kap. 3 § RF, dvs. det rör sig inte om betungande föreskrifter, får regeringen genom förordning besluta föreskrifterna med stöd av den s.k. restkompetensen (föreskrifter som enligt grundlag inte ska meddelas av riksdagen).

Föreskrifter om rättegång ska enligt 11 kap. 4 § RF meddelas i lag. Dit hör bl.a. bestämmelser om överklagande till allmän förvaltningsdomstol.

Sammanfattningsvis kan konstateras att skatteförfarandet är ett ämne där föreskriftsrätt, med undantag för anstånd, inte får delegeras till regeringen. Däremot får regeringen med stöd av den s.k. restkompetensen i 8 kap. 13 § RF meddela föreskrifter om skatteförfarandet som inte ska meddelas av riksdagen, dvs. meddela föreskrifter som inte är betungande.

Dessutom får regeringen meddela föreskrifter om verkställighet av lag. Nästa fråga som ska belysas är om skatteförfarandelagen bör upplysa om att det finns verkställighetsföreskrifter.

## 2.6 Verkställighetsföreskrifter

**Utredningens bedömning:** Skatteförfarandelagen ska inte upplysa om till vilka bestämmelser det finns verkställighetsföreskrifter.

**Skälen för utredningens bedömning:** Regeringen får enligt 8 kap. 13 § RF genom förordning besluta föreskrifter om verkställighet av lag.

Med verkställighetsföreskrifter förstås i första hand tillämpningsföreskrifter av rent administrativ karaktär, t.ex. handläggningsrutiner och formaliteter som enskilda ska iaktta. Sådana föreskrifter kan ofta likväl grundas på regeringens restkompetens men föreskrifternas anknytning till en viss lag kan motivera att de betecknas som verkställighetsföreskrifter (Strömberg: *Normgivningsmakten enligt 1974 års regeringsform*, 3 u., s. 130.)

Den andra kategorin verkställighetsföreskrifter kännetecknas av att de "fyller ut" lagen i materiellt hänseende. En verkställighetsföreskrift med materiell innebörd får inte innebära något nytt åliggande eller ingrepp för den enskilde. Detta förutsätter att den lagregel, som ska fyllas ut, har ett någorlunda bestämt innehåll och

alltså inte ger utrymme för rent godtycke (Strömberg: *Normgivningsmakten enligt 1974 års regeringsform*, 3 u., 1999 s. 130).

Att det följer direkt av regeringsformen att regeringen får meddela verkställighetsföreskrifter innebär att det inte behövs något bemyndigande från riksdagen. En intressant fråga är om en lag bör upplysa om förekomsten av ytterligare föreskrifter. I denna fråga råder det delade meningar.

*Lagrådet* har i ett flertal yttranden ansett att bemyndiganden som egentligen inte behövs och som därför endast upplyser om att det finns ytterligare föreskrifter är överflödiga och inte bör tas in i en lag.

I ett yttrande anför *Lagrådet* att även om sådana informationsbestämmelser har ett värde finns det risk för att resultatet snarare blir förvirrande än klargörande. Lagstiftaren vet nämligen inte alltid i förväg i vilken utsträckning verkställighetsföreskrifter kan komma att behövas och behov av sådana föreskrifter kan uppkomma sedan lagen varit i kraft några år. Informationsbestämmelserna lär därför aldrig bli heltäckande. Enligt *Lagrådets* mening borde därför upplysningar i lagtext om att det finns ytterligare föreskrifter reserveras för fall där det finns ett verkligt behov av en upplysning om att regleringen inte är fullständig eller när lagregeln är sådan att den är omöjlig att tillämpa om den inte kompletteras med ytterligare föreskrifter (prop. 2002/03:110, s. 594 och 595).

Det finns också yttranden där *Lagrådet* nöjt sig med att anse att det bör framgå att det inte är frågan om något bemyndigande utan endast information om att regeringen meddelar ytterligare föreskrifter. För att detta ska framgå används ”regeringen meddelar föreskrifter” i stället för ”regeringen får meddelar föreskrifter” (se t.ex. prop. 2000/01:7, s. 55).

I *doktrinen* har den synpunkten framförts att en upplysning i lagtexten om existensen av materiella verkställighetsföreskrifter har ett betydande informationsvärde för både de rättstillämpande myndigheterna och allmänheten (Strömberg: *Normgivningsmakten enligt 1974 års regeringsform*, 3 u., 1999, s. 145, Lavin: *Lagrådet och den offentliga rätten 1999–2001*, s. 87–89). Regeringen har vid ett par tillfällen instämt i denna synpunkt när man bemött påpekande från *Lagrådet* om att bemyndiganden som egentligen är rena informationsbestämmelser bör utgå (prop. 2001/02:137, s. 12, och prop. 2002/03:50, s. 184–186).

En annan synpunkt i *doktrinen* är att informationsbehovet bör tillgodoses på något annat sätt än att riksdagen lagstiftar om att det

finns ytterligare föreskrifter. Argumentet för denna ståndpunkt är att det är mindre lyckat att blanda reella bemyndiganden med bemyndiganden som rättsligt sett är rena informationsbestämmelser. Eftersom ett reellt bemyndigande ger regeringen en vidare behörighet än den som följer direkt av regeringsformen är det nödvändigt att ta ställning till vad för slags bemyndigande det är fråga om. Att avgöra det enbart genom om det står ”meddelar” eller ”får meddela” är ingen bra metod (Eliasson: *Fördelning av normgivningskompetens eller ”... det här med bemyndiganden”*, Festskrift till Rune Lavin, s. 67).

Enskilda bör givetvis upplysas om huruvida föreskrifter i lag kompletteras med bestämmelser i förordning eller myndighetsföreskrifter. Att tillgodose informationsbehov med upplysningar i lag riskerar dock att skapa problem. Skatteförfarandelagen är väldigt omfattande. En allmän upplysning i inledningen om att det finns ytterligare bestämmelser i förordning eller myndighetsföreskrifter kommer därför att vara till ytterst lite hjälp för den som t.ex. vill ta reda på vad som gäller i fråga om skyldigheten att föra personalligare.

Att i lagen peka ut de bestämmelser där verkställighetsföreskrifter kan komma att behövas är inte heller invändningsfritt. Ett problem med sådana detaljerade informationsbestämmelser är att de efter en tid inte kommer att vara heltäckande. Att besvara riksdagen med ändringar av rena informationsbestämmelser är nämligen uteslutet.

När det gäller skatteförfarandelagen bör det därför inte vara aktuellt med något annat än en generell upplysning i inledningen. Informationsvärdet av en sådan bestämmelse är dock, som redan sagts, så litet att bestämmelsen likväl kan undvaras.

Mot bakgrund av det nu sagda anser vi att skatteförfarandelagen inte ska innehålla några upplysningar om att det kan finnas verkställighetsföreskrifter. Informationsbehovet bör i stället tillgodoses genom att Skatteverket informerar allmänheten om förekomsten av verkställighetsföreskrifter. Detta kan Skatteverket, i likhet med i dag, göra på sin hemsida och i de publikationer som verket ger ut.

## 2.7 Skatteförfarandelagen och proportionalitetsprincipen

**Utredningens förslag:** Skatteförfarandelagen ska innehålla en upplysning om att proportionalitetsprincipen gäller.

**Skälen för utredningens förslag:** Proportionalitetsprincipen är en hävdvunnen princip i svensk rätt. Inom förvaltningsrätten anses principen gälla som en allmän rättsgrundsats och principen har också kodifierats på olika håll i lagstiftningen.<sup>10</sup>

På skatteförfarandeområdet har proportionalitetsprincipen kodifierats i tvångsåtgärdslagen, betalningssäkringslagen och punktskattekontrollagen. Där sägs att ett beslut om åtgärd endast får fattas om skälen för åtgärden uppväger det intrång eller men i övrigt som åtgärden innebär för enskilda.

Det ska med andra ord finnas en rimlig balans eller proportionalitet mellan fördelarna för det allmänna och de nackdelar som åtgärden innebär för den enskilde.

Proportionalitetsprincipen är som redan nämnts en allmän rättsprincip som gäller utan särskilt lagstöd och den ska därför oavsett kodifiering beaktas när Skatteverket fattar beslut enligt förevarande lag. Det innebär att beslut om kontroll, tvång och sanktioner m.m. ska föregås av en proportionalitetsavvägning. Hur noggrann avvägningen måste vara beror givetvis på vad beslutet gäller.<sup>11</sup> Ett omfattande tredjemansföreläggande som avser uppgifter om hundratals personer bör föregås av en noggrann proportionalitetsavvägning medan någon sådan avvägning knappast behöver göras alls innan en tjänsteman förelägger den som inte fullgjort sin deklarationsskyldighet att göra det.

Rättegångsbalken innehåller uttryckliga bestämmelser om att proportionalitetsprincipen gäller för användningen av tvångsmedel i straffprocessen.<sup>12</sup> I förarbetena till aktuella bestämmelser uttalade departementschefen att det var en fördel om principerna för tvångsmedelsanvändningen, i den utsträckning det var möjligt, kom till klart uttryck i lagstiftningen. Fördelen var att lagstiftning – på

<sup>10</sup> Christina Moëll: *Proportionalitetsprincipen i skatterätten*, s. 179, prop. 1993/94:117, s. 39–40, RÅ 1996 ref. 22, 40, 44 och 56, RÅ 1997 ref. 59 och RÅ 1999 ref. 76.

<sup>11</sup> Christina Moëll: *Proportionalitetsprincipen i skatterätten*, s. 193.

<sup>12</sup> Andra exempel på proportionalitetsbestämmelser utanför skatteförfarandet är 8 § polislagen (1984:387), 3 § lagen (1995:1506) om hemlig kameraövervakning, 6 § lagen (1998:150) om allmän kameraövervakning, 3 § lagen (2007:978) om hemlig rumsavlyssning och 5 § lagen (2007:979) om åtgärder för att förhindra särskilt allvarliga brott.

ett annat sätt än hänvisningar till mer eller mindre underförstådda rättsgrundsatser – riktar uppmärksamheten på principernas betydelse för tvångsmedelsanvändningen (prop. 1988/89:124, s. 27).<sup>13</sup>

I skatteförfarandelagen samlas alla kontroll- och tvångsåtgärder inom skatteförfarandet. Det rör sig om bestämmelser om föreläggande, revision, tillsyn och kontrollbesök. Tvångsåtgärderna är vite, bevissäkring och betalningssäkring.

Ett problem med att uteslutande fokusera på tvångsåtgärderna är att frågan om proportionalitet då riskerar att enbart bli en fråga om tvång eller inte. Tvånget kan t.ex. framstå som rimligt med hänsyn till kontrollintresset och hur den kontrollerade tidigare har agerat medan den generella uppgiftsinsamling som ska genomdrivas med tvång inte är förenlig med proportionalitetsprincipen. Principen gäller alla delar av en kontrollåtgärd och varje del kräver därför en proportionalitetsavvägning. Att enbart ha proportionalitetsregler för användningen av tvång ger därför en felaktig bild av den bedömning som ska göras i varje enskilt fall.

Att kodifiera proportionalitetsprincipen i anslutning till varje tvångs- och kontrollåtgärd är inte heller något bra alternativ. Nackdelen är att det ger sken av att proportionalitetsprincipen inte gäller utan särskilt lagstöd. Alternativet riskerar därför att reducera proportionalitetsprincipens status som allmän rättsgrundsats på skatteförfarandeområdet. Att låta proportionalitetsprincipen verka som sådan grundsats får nämligen på sikt anses effektivare än att i lag upprepa principens innebörd.

Med hänsyn till det nu sagda anser vi att proportionalitetsprincipen inte bör kodifieras i anslutning till varje kontroll- och tvångsåtgärd. Frågan uppkommer då om det finns skäl att i skatteförfarandelagens inledning ta in en proportionalitetsregel eller att där upplysa om att principen gäller.

I valet mellan att förlita sig på att proportionalitetsprincipen beaktas utan någon lagstiftningsåtgärd och att införa allmänt hållna proportionalitetsregler i lagtexten bör vissa synpunkter beaktas.<sup>14</sup> Den första är att eftersom principen är en erkänd rättsgrundsats kan det diskuteras om det verkligen är nödvändigt eller ens lämpligt att lagstifta om att proportionalitetsbedömningar ska

<sup>13</sup> Uttalanden i den riktningen finns även i förarbetena till betalningssäkringslagen och i förarbetena till tvångsåtgärdslagens föregångare, bevissäkringslagen (1975:1027) för skatte- och avgiftsprocessen (prop. 1987/88:65, s. 70–72 samt prop. 1989/90:3, s. 20 och 21).

<sup>14</sup> Christina Moëll: *Proportionalitetsprincipen i skatterätten*, s. 299–303.

göras i olika sammanhang. En annan synpunkt är att en lagbestämmelse inte bara gör myndigheten eller den enskilde uppmärksam på regeln utan även sannolikt bidrar till att den enskilde i större utsträckning än annars skulle åberopa principen i samband med t.ex. ett överklagande.

Att i en bestämmelse upplysa om att proportionalitetsprincipen gäller och vad den i stort innebär skulle inte väcka frågor om huruvida principen gäller utan lagstöd. En sådan bestämmelse skulle med andra ord inte skapa oklarheter om principens status som allmän rättsgrundats. Däremot finns det klara fördelar med en sådan bestämmelse. Bestämmelsen skulle rikta uppmärksamhet på proportionalitetsprincipen och göra det lättare för enskilda att åberopa principen i ärenden och mål enligt skatteförfarandelagen. Upplysningen skulle även påminna Skatteverket om att beslut enligt denna lag ska föregås av proportionalitetsavvägningar.

Mot bakgrund av det nu anförda anser vi att skatteförfarandelagen ska innehålla en upplysning om att proportionalitetsprincipen gäller. Upplysningen ges i 3 kap. 16 §.



## 3 Minskade administrativa kostnader

### 3.1 Vårt uppdrag

Utredningen ska enligt direktiven (dir. 2005:129 och 2007:165) föreslå reformerade förfaranderegler som ska ge Skatteverket möjlighet att bedriva beskattningsverksamheten mer rationellt och kostnadseffektivt samt ge både enskilda medborgare och företag bättre service. En utgångspunkt i detta arbete ska vara en fortsatt utveckling mot minskade administrativa kostnader för de skattskyldiga.

Utredningen ska undersöka möjligheterna att skapa en gemensam lag för skatteförfarandet. I samband härmed ska utredningen undersöka och använda sig av de möjligheter som finns att inom ramen för regelsystemet göra förenklingar för de skattskyldiga. I detta arbete ska utredningen särskilt ha regeringens mål att företagens administrativa kostnader för samtliga statliga regelverk ska minska med 25 procent till 2010 i åtanke.

Förfarandereglerna är i stor utsträckning en spegel av de materiella skattereglerna; komplicerade skatteregler förutsätter relativt omfattande uppgiftsskyldigheter och möjligheter till kontroll. Att ändra materiella skatteregler ingår inte i vårt uppdrag. Inom ramen för vårt uppdrag har vi dock identifierat ett antal bestämmelser av olika karaktär som innebär en större administrativ kostnad än vad som är nödvändigt. I detta kapitel beskriver vi de förslag som främst är motiverade av att regelbördan ska minska. Det finns emellertid även i andra avsnitt förslag som minskar företagens administrativa kostnader och på andra sätt är positiva för företagen. Ett exempel är vårt förslag till förenklig av räntereglerna (se avsnitt 8.6).

En del av utredningens arbete som bör lyftas fram i detta sammanhang är arbetet med att skapa en gemensam lag för

skatteförfarandet. En sammanhållen lag där alla bestämmelser är samlade är en stor vinst. Vi har använt ett så enkelt språk som möjligt och strukturerat lagen så att den ska bli så lättillgänglig som möjligt (se vidare avsnitt 2.2). Effekten av detta arbete när det gäller företagens administrativa kostnader är inte mätbar, men har enligt vår bedömning stor betydelse.

## 3.2 Regelförenkling

### 3.2.1 Det pågående nationella arbetet

Regeringens övergripande mål med regelförenklingsarbetet är att åstadkomma en märkbar positiv förändring i företagets vardag. Som ett led i detta ingår målet att minska företagets administrativa kostnader till följd av statliga regler med 25 procent till 2010.<sup>1</sup> Förenklingsarbetet syftar i grunden till att utforma regler, processer och förfaranden så att de är bättre anpassade till företagets villkor och verklighet. Vänte- och handläggningstider liksom service och bemötande hos myndigheter utgör viktiga beståndsdelar i arbetet. Även för företagen irriterande regler omfattas av arbetet.

Samtliga departement och ett 50-tal myndigheter har under 2006–2008 haft regeringens uppdrag att ta fram underlag till regeringens handlingsplan för regelförenklingsarbetet. Arbetet under 2007 bedrevs i två steg. Under våren 2007 lämnade berörda myndigheter och departement underlag till första steget i handlingsplanen. Regeringen beslutade den 31 maj 2007 om inriktningen av regelförenklingsarbetet för perioden 2007–2010. I beslutet redovisades första steget i arbetet med handlingsplanen och uppdraget till steg två konkretiserades.<sup>2</sup>

Departement och berörda myndigheter följde under hösten 2007 i ett andra steg upp de arbetsplaner som tidigare utarbetats. Regeringen överlämnade därefter skrivelsen *Regelförenklingsarbetet* (Skr. 2007/08:131) till riksdagen. I skrivelsen redovisades ett urval åtgärder och förslag. I regeringens handlingsplan 2007/08 redovisades sammanlagt 600 genomförda och planerade förenklingsåtgärder och förslag, varav ungefär 170 genomförts under 2007.

---

<sup>1</sup> Prop. 2008/09:1, utg. omr. 24 s. 21.

<sup>2</sup> Regeringens handlingsplan för regelförenklingsarbetet – *En redovisning av det första steget*, maj 2007.

Resultatet av det tredje förenklingsuppdraget för tiden 2008–2009 kommer att presenteras i en skrivelse till riksdagen i juni 2009.

I Skr. 2007/08:131 konstaterades att den helt övervägande delen av de administrativa kostnaderna inom Finansdepartementets område härrörde från skatteområdet, följt av tull- och finansmarknadsområdet. Inom skatteområdet föranledde mervärdes-skattereglerna förhållandevis höga kostnader. Det förklaras med att nära hälften av alla företag redovisar mervärdesskatt.

I skrivelsen presenterades ett urval av åtgärder som kunde antas minska företagens kostnader för att uppfylla skattelagstiftningen, t.ex. möjligheten att förlänga redovisningsperioden för mervärdesskatt, en ökad användning av deklarationsombud och att fler och fler förväntades lämna skattdeklaration och kvartalsredovisning elektroniskt. I skrivelsen noterades emellertid även åtgärder som förväntades påverka de administrativa kostnaderna i motsatt riktning, såsom regeringens beslut om specifika åtgärder på skatteområdet för att höja sysselsättningen. Det övergripande ansvaret för att minska skattefusk och svartarbete angavs också som en omständighet av betydelse. Det innebär att det måste finnas regler som minimerar möjligheterna till skattefusk och ökar möjligheterna till kontroll. Denna del i arbetet är ofta förknippat med att näringslivets administrativa kostnader ökar.

### 3.2.2 Regelförenkling ur ett internationellt perspektiv

Regelförenkling i syfte att minska företagens administrativa kostnader och att skapa bra villkor för företagen har blivit en allt viktigare fråga i många länder, som en del i ett större sammanhang där ekonomiers konkurrens- och innovationskraft måste stärkas för att kunna möta globaliseringens förändrade villkor. Välutformade regelverk har därmed blivit en viktig konkurrensfaktor.

OECD bedriver sedan många år ett arbete med inriktning på regelkvalitet och regelreformer. Detta arbete syftar bl.a. till att höja kvaliteten i regelgivningen, genom att förbättra dess ändamålsenlighet, kostnadseffektivitet och rättsliga kvalitet. Den särskilda rekommendation till medlemsstaterna om förbättrad regelkvalitet som OECD:s råd antog år 1995 har haft ett stort inflytande på medlemsländernas arbete med regelreformer. Rekommenda-

tionen har därefter uppdaterats mot bakgrund av den utveckling som skett i medlemsländerna.

Regelförenkling har även blivit en allt viktigare fråga på EU-nivå, framför allt sedan Lissabonprocessen inleddes år 2000. Regelförenkling är en viktig del av Lissabonstrategin för att nå ökad konkurrenskraft för EU:s företag. Kommissionen presenterade hösten 2005 sitt första rullande program för att stärka arbetet med regelförenkling.<sup>3</sup> Programmet uppdaterades genom nya initiativ i november 2006.<sup>4</sup> I januari 2007 antog kommissionen ett åtgärdsprogram för att minska företagens administrativa bördor.<sup>5</sup> Åtgärdsprogrammet antogs av det Europeiska rådet i mars 2007. Rådet enades då också om målsättningen att företagens administrativa kostnader för att efterleva EG:s regelverk ska minska med 25 procent fram till år 2012. En minskning av administrativa bördor ansågs som en angelägen åtgärd för att göra europeiska företag mer konkurrenskraftiga och för att stimulera Europas ekonomi. Rådet uppmanade medlemsstaterna att sätta motsvarande ambitiösa mål på nationell nivå, vilket 24 av 27 medlemsstater har hörsammat fram till våren 2009.

### 3.2.3 Mätningar av företagens administrativa kostnader

Tillväxtverket (tidigare Nutek)<sup>6</sup> har fått i uppdrag att mäta hur mycket det kostar de svenska företagen att följa de informationskrav som finns i lagstiftningen samt att uppdatera gjorda mätningar. Med administrativa kostnader avses företagens kostnader för att upprätta, lagra eller föra över information som föranletts av krav i lagar, förordningar, föreskrifter och allmänna råd. För mätningarna används den s.k. standarkostnadsmodellen. Modellen bygger på att de administrativa kostnaderna värderas utifrån den tid ett normaleffektivt företag avsätter för att uppfylla informationskraven. Det är alltså inte fråga om någon statistisk metod. Kartläggningen har skett med hjälp av intervjuer av olika företag och målet har inte varit att få fram ett exakt belopp som visar företagens kostnader. Mätningarna ska i stället ses som ett

---

<sup>3</sup> KOM/2005/535, slutlig.

<sup>4</sup> KOM/2006/689, 690 och 691, slutliga.

<sup>5</sup> KOM/2007/23, slutlig.

<sup>6</sup> Den 1 april 2009 bildades två nya myndigheter, Tillväxtverket och Myndigheten för tillväxtpolitiska utvärderingar och analyser. Samtidigt har Verket för näringslivsutveckling (Nutek), Institutet för tillväxtpolitiska studier (ITPS) och Glesbygdsverket avvecklats.

verktyg för att identifiera var i regelverket de största kostnaderna ligger.

Under åren 2003 och 2004 genomförde dåvarande Nutek fyra separata mätningar av administrativa kostnader för skatteområdet.<sup>7</sup> I syfte att skapa en heltäckande bild av hur kostnaderna fördelas inom skatteområdet har en kompletterande mätning genomförts under år 2007. Mätningarna redovisas i Tillväxtverkets rapport R 2008:15 *Näringslivets administrativa bördor – kompletterande skattemätning*. Dessa mätningar uppdateras årligen.<sup>8</sup>

Företagens totala administrativa kostnader uppgick till drygt 96,7 miljarder kronor 31 december 2006, vilket utgör den s.k. nollbasen. I juni 2008 gjordes den första uppdateringen för tiden 1 juli 2006 till 31 december 2007. Uppdateringen visade att kostnaderna hade ökat med ungefär 2 miljarder kronor. Finansdepartementet står för ca 86 procent av den totala ökningen, varav 71 procent är hänförlig till skatteområdet. Förslaget om att införa omvänd byggmoms och personalliggare står för merparten av ökningen på skatteområdet. Utvecklingen på skatteområdet framgår av tabellen nedan.

<i>Företagens administrativa kostnader på skatteområdet</i>	<i>Kostnad kr</i>	<i>Procent</i>
Basmätning år 2006	6 553 106 000	
Uppdaterad mätning för åtgärder under 2007	1 556 226 000	+ 23,75
Summa kostnader efter 2007	8 109 329 000	

*Källa: Tillväxtverkets rapport R2008:26 Näringslivets administrativa kostnader för skatteområdet. Uppdatering 2007.*

I bilaga 4 finns en redogörelse för de enligt Tillväxtverket största administrativa kostnaderna efter uppdatering 2009.

<sup>7</sup> R 2007:17 *Metodutveckling och pilotmätning av mervärdesskattelagen med standardkostnadsmodellen*, R 2007:19 *Inkomstskattelagen och angränsande lagstiftning*, R 2007:21 *Skattebetalningslagen och angränsande lagstiftning* samt R 2007:20 *Fyra punktskatter*.

<sup>8</sup> Uppgifterna finns i databasen Malin, [www.tillvaxtverket.se/malin](http://www.tillvaxtverket.se/malin).

### 3.3 Större möjligheter att deklarerera med ombud

#### 3.3.1 Sammanfattning

Utredningen föreslår följande utvidgningar av möjligheterna att deklarerera med ombud:

- En deklarationsskyldig ska få utse flera deklarationsombud.
- Ett deklarationsombud ska i fortsättningen inte bara få lämna vissa skattedeklarationer, utan kunna lämna alla sorters skattedeklarationer och även deklarerera inkomst.
- En huvudman för en mervärdesskattegrupp och andra uppgiftsskyldiga företrädare som i dag överhuvudtaget inte får utse deklarationsombud ska i fortsättningen omfattas av regleringen.
- Ett dödsbo ska kunna utse en av dödsbodelägaren som ombud med uppdrag att deklarerera.

#### 3.3.2 Nuvarande bestämmelser om deklaration genom ombud

Sedan den 1 april 2006 kan en skattedeklaration i vissa fall lämnas genom deklarationsombud enligt bestämmelserna i lagen (2005:1117) om deklarationsombud. Bestämmelserna har tillkommit för att förenkla uppgiftslämnandet inom skatte- och avgiftsområdet samt att minska de kostnader som är förenade med uppgiftslämnandet.

Nuvarande lagstiftning bygger på en promemoria från Skatteverket (*Deklarationsombud m.m.*, den 21 april 2004) och en promemoria från Finansdepartementet (*Deklarationsombud m.m.*, den 8 september 2004). I promemoriorna föreslogs att alla uppgifter som ska lämnas till Skatteverket ska få lämnas genom deklarationsombud. Regeringen föreslog dock den mer begränsade lagstiftning som för närvarande tillämpas.

#### *Krav på egenhändigt undertecknande utesluter ombud*

Den som för talan i ett ärende får enligt 9 § förvaltningslagen (1986:223, FL) anlita ombud. Om myndigheten begär det ska den som har ombud dock medverka personligen.

Rätten att anlita ombud är med andra ord inte oinskränkt. Kravet i 4 kap. 3 § lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter (LSK) på att en självdeklaration ska vara egenhändigt underskriven av den som är skyldig att lämna deklarationen eller behörig ställföreträdare utgör en begränsning i rätten att använda ombud. Motsvarande gäller en skattedeklaration. Enligt 10 kap. 25 § andra stycket skattebetalningslagen (1997:483, SBL) ska en skattedeklaration vara egenhändigt underskriven av den som är skyldig att lämna deklarationen eller den som är behörig företrädare enligt 23 kap. 3–5 §§ SBL.

Kravet på egenhändigt undertecknande utesluter deklaration genom ombud. I 10 kap. 25 § tredje stycket SBL sägs därför numera att en sådan skattedeklaration som avses i lagen om deklarationsombud även får skrivas under av ett deklarationsombud.

Nämnas bör att det inte finns några begränsningar i rätten att använda ombud vid begäran om omprövning och överklagande. Ett överklagande eller en begäran om omprövning kan undertecknas av den skattskyldige eller hans ombud (4 kap. 10 § TL och 21 kap. 6 § SBL).

#### *Vilka skattedeklarationer omfattas?*

Deklarationsombud kan endast användas om skattedeklarationen lämnas i form av ett elektroniskt dokument (1 § första stycket lagen om deklarationsombud). Alla typer av skattedeklarationer omfattas inte heller av systemet. Deklarationsombud kan inte lämna deklaration efter föreläggande (10 kap. 10 § SBL) eller skattedeklaration som på grund av särskilda skäl lämnas på annat sätt eller vid annan tidpunkt än vad som är normalt (10 kap. 12 § SBL). Punktskattedeklarationerna omfattas inte heller (10 kap. 9 a, 32 a och 32 b §§ SBL).

#### *Den deklarationskyldige utser ombudet och Skatteverket registrerar*

Ett deklarationsombud ska utses av den skattskyldige och vara registrerat av Skatteverket. Registrering sker efter ansökan. Endast fysiska personer kan vara deklarationsombud. Personen får inte

vara underårig, i konkurs eller ha förvaltare (4 § lagen om deklarationsombud).

Endast en person som kan antas vara lämplig för uppdraget ska registreras. Vid lämplighetsbedömningen ska särskilt beaktas om ombudet

1. kan antas ha de kunskaper och erfarenheter som ett deklarationsombud behöver med hänsyn till redovisnings- och skattefrågornas art,

2. har dömts för brott i näringsverksamhet eller annan ekonomisk brottslighet,

3. tidigare har visat sig oskicklig eller annars olämplig att ha hand om redovisning av skatter eller avgifter till det allmänna, eller

4. saknar fast adress eller annars lever under sådana omständigheter att ombudet kan antas vara svår att nå eller ha svårt att fullgöra sitt uppdrag (5 § lagen om deklarationsombud).

För registrering som deklarationsombud krävs att ombudet har fullmakt som innefattar en rätt att skriva under och lämna in skattedeklaration. Föreligger inte en sådan rätt alls eller har den begränsats till att bara avse någon av de poster, t.ex. mervärdesskatt, som ska ingå i den deklarationsskyldiges skattedeklaration, ska registrering inte ske. En begränsning av deklarationsombudets behörighet till att gälla viss tid är däremot inget hinder mot registrering (prop. 2005/06:31, s. 32).

#### *Avregistrering*

Skatteverket ska avregistrera ett deklarationsombud

1. på begäran av ombudet eller den deklarationsskyldige,
2. om den deklarationsskyldige utsett ett nytt ombud för uppdraget eller om uppdraget annars upphört att gälla, eller
3. om det har visat sig att ombudet inte är lämplig för uppdraget (6 § lagen om deklarationsombud).

Om avregistrering sker för att ombudet inte längre är lämplig är det angeläget att beslutet kan få omedelbar verkan. Skatteverket och domstolarna har därför fått rätt att förordna att ett beslut om avregistrering ska gälla omedelbart.



### *Ansvar*

Skattedeklaration som har skrivits under och lämnats av ett deklarationsombud ska anses underskriven och lämnad av den deklarationsskyldige. Den deklarationsskyldiges ansvar att lämna fullständiga och korrekta uppgifter förändras inte på grund av den omständigheten att skattedeklarationen skrivits under och lämnats genom ett deklarationsombud (3 § lagen om deklarationsombud).

Det är således den deklarationsskyldige som drabbas av skatte-tillägg eller förseningsavgift om deklarationsombudet inte sköter sitt uppdrag. Befrielsegrunderna kan tillämpas också på ombudet.

### *Föreläggande att medverka personligen*

Skatteverket får förelägga den som har skrivit under och lämnat skattedeklaration genom ett deklarationsombud att personligen eller genom behörig ställföreträdare bekräfta eller komplettera deklarationen (7 § lagen om deklarationsombud).

Ett sådant föreläggande får förenas med vite, om det finns anledning att anta att det annars inte följs. Ett vitesförbud finns för att undvika konflikter med passivitetsrätten (8 § lagen om deklarationsombud).

### **3.3.3 Skatteverkets utvärdering**

I förarbetena till lagen om deklarationsombud aviserades en översyn av lagen när den varit i kraft en tid (prop. 2005/06:31, s. 30). Skatteverket har nu gjort en utvärdering (Skatteverket: *Utvärdering av bestämmelserna om deklarationsombud*, den 31 mars 2008, dnr 131 191499-08/111).

Möjligheten att utse ett deklarationsombud har enligt Skatteverket medfört rationaliseringar för de företag som valt att göra det. Nutek har vid mätningar av företagens administrativa börda konstaterat att de två enskilda regler som åsamkar företagarkollektivet störst kostnader är skyldigheten att firmatecknare ska skriva under skattedeklarationen (10 kap. 25 § SBL) och att deklarationen ska lämnas varje månad (10 kap. 21 § SBL). Dessa båda krav kostar företagen totalt närmare 600 miljoner kronor per

år.<sup>9</sup> Vid utgången av februari 2008 hade drygt 64 000 företag anmält deklarationsombud till Skatteverket. Dessa företags administrativa börda, kopplad till inlämnandet av skattedeklarationen, har minskat.

Skatteverket bedömer att antalet skattedeklarationer som lämnas via Internet har ökat till följd av bestämmelserna om deklarationsombud. Varje månad lämnar i genomsnitt drygt 450 000 företag skattedeklaration. Ungefär 20 procent av dessa, dvs. omkring 90 000 företag, utnyttjar Internetrutinen. Andelen företag som lämnar skattedeklarationen via Internet ökar stadigt. Ökningstakten har under den senaste tolv månadersperioden varit cirka 0,5 procent per månad.

Den ökade användningen av Internetrutinen är enligt Skatteverket enbart positiv, då den elektroniska deklarationsrutinen förhindrar att felaktigt summerade och felaktigt uträknade deklara-tioner lämnas. Hanteringen av sådana deklara-tioner kostar stora pengar både för företagen och för Skatteverket.

Enligt utvärderingen säkerställs genom den elektroniska deklarationsrutinen att skattedeklarationen lämnas av en behörig person, antingen firmatecknare eller deklarationsombud. Så är inte fallet när det gäller deklara-tioner som lämnas på papper. Detta beror på att de tekniska indatarutinerna för pappersredovisningar inte särskilt kan fånga upp just de redovisningar som skrivits under av någon annan än firmatecknaren. Sådana redovisningar kan endast hittas i samband med att de kontrolleras i något annat avseende.

I utvärderingen sägs vidare att elektroniskt lämnade skatte-deklara-tioner för Skatteverket också innebär minskade kostnader för hantering av pappersdeklara-tioner (skanning och arkivering). Samtidigt har bestämmelserna om deklarationsombud medfört tillkommande kostnader för Skatteverket, hänförliga till det anmälningsförfarande som gäller när företag ska anmäla deklarationsombud.

Vid utvärderingen har inte framkommit annat än att bestä-melserna om deklarationsombud får anses fungera som avsett. Varken Skatteverket eller de myndigheter som tillfrågats i

---

<sup>9</sup> Nuteks rapport R 2007:21. Kostnaden som kan hänföras till 10 kap. 21 § SBL har minskat efter den 1 januari 2008, eftersom mervärdesskatt numera i vissa fall kan redovisas i skattedeklaration var tredje månad. Fortfarande torde dock kostnaden vara avsevärd. I mitten av februari 2008 hade ca 150 000 företag återgått till att redovisa mervärdesskatten månadsvis.

utvärderingen<sup>10</sup> har kunnat se att bestämmelserna om deklara-  
tionsombud missbrukats. Ekobrottsmyndigheten påpekar dock att  
regelverket har funnits under en i dessa sammanhang tämligen  
begränsad tid. Åklagarmyndigheten anser att det är för tidigt att  
slutligt utvärdera regelverket. Det finns enligt Skatteverket inte  
skäl att ändra på lagstiftningen för att motverka missbruk. Under  
den tid som bestämmelserna varit i kraft har dock framkommit att  
det finns behov av att utvidga möjligheterna att använda ombud.

Företagen som har att lämna skattedeklaration, liksom  
bokförings- och redovisningsbyråer som medverkar i upprättandet  
av deklARATIONERNA, efterlyser enligt utvärderingen en lagstiftning  
som gör det möjligt att utse mer än ett deklara-tionsombud.  
Begränsningen till ett deklara-tionsombud är ett problem när  
ombudet har semester och annan ledighet. För större företag är det  
vanligt att skattedeklarationens moms- respektive arbetsgivar-del  
upprättas av olika personer vid olika organisatoriska enheter. En  
möjlighet att utse flera deklara-tionsombud skulle rationalisera för  
dessa företag, som då skulle kunna lämna skattedeklarationens båda  
delar separat, via olika ombud.

Skatteverket konstaterar att ingen av de myndigheter som  
verket har inhämtat synpunkter från har några invändningar mot  
att bestämmelserna om deklara-tionsombud utvidgas så att det blir  
möjligt för ett företag att utse mer än ett deklara-tionsombud.  
*Ekobrottsmyndigheten* anför att en sådan förändring av reglerna i  
och för sig är förenad med en viss risk för att möjligheterna att  
missbruka systemet ökar. Men med tanke på erfarenheterna hittills  
samt att en sådan ändring skulle innebära att regelverket med  
deklara-tionsombud därmed kommer att mer likna det traditionella  
deklara-tionsförfarandet där flera företrädare för företaget kan  
underteckna deklara-tionerna kan Ekobrottsmyndigheten inte se att  
det finns några konkreta effekter. Detta under förutsättning att  
bestämmelserna om lämplighetsprövning i 5 § lagen om  
deklara-tionsombud behålls.

*Rikspolisstyrelsen* bedömer att en utvidgning av deklara-tions-  
ombudsbestämmelserna inte skulle få några negativa effekter,  
under förutsättning att bestämmelserna i 5 § lagen om deklara-  
tionsombud behålls.

*Domstolsverket* framhåller vikten av att bestämmelserna  
utformas så att det i olika situationer går att klarlägga vem som

<sup>10</sup> Skatteverket har inhämtat synpunkter från Domstolsverket, Ekobrottsmyndigheten, Rikspolisstyrelsen och Åklagarmyndigheten.

uppdrätt som deklarationsombud. Detta för att kunna pröva frågan om ett eventuellt straffansvar. Utöver detta kommenterar verket inte ytterligare frågan om en utvidgning av bestämmelserna.

*Åklagarmyndigheten* anför att risken ökar med en utökad krets av deklarationsombud. Myndigheten bedömer dock att denna risk i allt väsentligt är försumbar ur ett straffrättsligt perspektiv.

Skatteverket kan, mot bakgrund av kraven i 5 § lagen om deklarationsombud samt att varje deklarationsombud ska vara namngiven, inte se att risken för missbruk ökar om det blir möjligt att ha mer än ett deklarationsombud.

En utvidgning av bestämmelserna om deklarationsombud, som ytterligare skulle förstärka incitamenten att lämna skattedeklarationen elektroniskt, bör enligt Skatteverket också ses i ett större sammanhang. Fler företag kommer att ta steget in i e-förvaltningen och börja dra nytta av de fördelar ett elektroniskt uppgiftslämnande – såväl till Skatteverket som till andra myndigheter – medför.

En utvidgning av bestämmelserna, så att det blir möjligt att ha mer än ett deklarationsombud, skulle enligt Skatteverket medföra att fler företag anlitar deklarationsombud och lämnar skattedeklaration elektroniskt. Detta ligger helt i linje med statsmaktens ambition att minska företagens kostnader på detta område.

Skatteverket vill i utvärderingen fästa uppmärksamhet vid att redovisnings- och bokföringsbyråer efterfrågar en möjlighet att som ombud lämna skattedeklaration genom att använda en elektronisk legitimation som identifierar byrån som lämnar deklARATIONEN. Detta torde vara en förutsättning för att deklarationsombudsinstitutet ska utnyttjas i större utsträckning. Förutsättningarna för att införa sådana bestämmelser bör enligt Skatteverkets mening därför utredas närmare.

Skatteverket konstaterar att bestämmelser om deklarationsombud saknas beträffande inkomstdeklarationen. Resultatet av den nu gjorda utvärderingen talar enligt verkets mening för att bestämmelser om deklarationsombud bör införas även avseende företags och företagares inkomstdeklarationer.

### 3.3.4 Fler än ett deklarationsombud

**Utredningens förslag:** En deklarationsskyldig ska få utse fler än ett deklarationsombud.

**Skälen för utredningens förslag:** Skatteverket har i sin utvärdering funnit att begränsningen till ett deklarationsombud för varje deklarationsskyldig är en omständighet som motverkar användandet av deklarationsombud. Såväl företagen som ska lämna skattedeklaration som bokförings- och redovisningsbyråer efterlyser en möjlighet att utse mer än ett deklarationsombud. Det behövs när ombudet har semester eller annan ledighet. För större företag är det vanligt att skattedeklarationens moms- respektive arbetsgivarandel upprättas av olika personer vid olika organisatoriska enheter. En möjlighet att utse flera deklarationsombud skulle underlätta för dessa företag, som då skulle kunna lämna skattedeklarationens båda delar separat, via olika ombud.

En ökad användning av möjligheten att lämna skattedeklaration genom ombud är positiv eftersom det medför minskade administrativa kostnader. Det är enligt utredningens bedömning angeläget att regleringen utformas på ett sätt som gör att förfarandet fungerar på bästa sätt för en så stor del som möjligt av de deklarationsskyldiga. Begränsningen till ett deklarationsombud är ett hinder mot att använda systemet med deklarationsombud på ett optimalt sätt.

De säkerhetsmekanismer som redan finns i systemet – registrering, lämplighetsprövning och kontroll av identiteten vid det elektroniska uppgiftslämnandet – innebär att riskerna för missbruk inte kan anses öka på något beaktansvärt sätt om begränsningen till ett ombud för varje deklarationsskyldig slopas. Skatteverket och de rättsvårdande myndigheter som verket hämtat in synpunkter från har inte heller några invändningar mot att tillåta flera deklarationsombud.

Mot den bakgrunden anser vi att en deklarationsskyldig bör få utse fler än ett deklarationsombud. Enligt vår bedömning finns det inte behov av att införa en gräns för antalet ombud.

Begränsningen till ett ombud framgår i dag indirekt genom att det i 6 § 2 lagen om deklarationsombud sägs att Skatteverket ska avregistrera ett deklarationsombud om den deklarationsskyldige

har utsett ett nytt ombud. Vi föreslår i 6 kap. 8 § ingen motsvarighet till den bestämmelsen.

Avslutningsvis ska något sägas om redovisnings- och bokföringsbyråernas önskemål om att det ska vara möjligt att som deklara-tionsombud lämna skattede-klaration genom att använda en elektronisk legitimation som identifierar byrån som lämnar deklara-tionen. Det finns ännu inte några certifikat för e-legitima-tion som identifierar ett företag. Av tekniska skäl är det således för närvarande inte möjligt att tillmötesgå detta önskemål.

### 3.3.5 Ett generellt system för deklara-tionsombud

**Utredningens förslag:** Bestämmelserna om deklara-tionsombud ska utvidgas till att omfatta alla sorters skattede-klarationer och deklara-tionsskyldigheten för inkomst.

**Bakgrunden till utredningens förslag:** Tillämpningsområdet för lagen om deklara-tionsombud är begränsat till att avse vissa deklara-tioner som lämnas elektroniskt. Skattede-klaration enligt 10 kap. 9, 11, 13 a och 32 §§ SBL omfattas av systemet (1 § lagen om deklara-tionsombud). Deklara-tionsombud kan inte lämna skattede-klaration efter föreläggande (10 kap. 10 § SBL) eller skattede-klaration som på grund av särskilda skäl lämnas på annat sätt eller vid annan tidpunkt än vad som är normalt (10 kap. 12 § SBL). Punktskattede-klarationerna omfattas inte heller (10 kap. 9 a, 32 a och 32 b §§ SBL). Självdeklara-tion kan inte lämnas av deklara-tionsombud.

I propositionen som låg till grund för lagen om deklara-tionsombud konstaterade regeringen att ett system med deklara-tionsombud kan medföra negativa konsekvenser för brottsbekämpningen. Ett generellt införande av möjligheten att deklaraera genom ombud var därför enligt regeringen vid den tidpunkten inte aktuellt. Ombuds-förfarandet borde begränsas till områden där nyttan kan antas vara störst samtidigt som kontrollaspekten ska kunna tillgodoses. Skattede-klarationerna valdes ut med hänsyn till de stora kostnader som enligt Nuteks mätningar var förenade med kravet på undertecknande av dessa deklara-tioner (prop. 2005/06:31, s. 29).

Tillämpningsområdet begränsades också till fall då skattedeklaration lämnas som elektroniskt dokument för att kompensera för de risker som ett ombudsförfarande kan föra med sig. Begränsningen innebär att de kontrollrutiner som byggts upp för Skatteverkets e-tjänster tas till vara (prop. 2005/06:31, s. 30).

De kontrollrutiner som regeringen hänvisade till är kravet på att den deklarationsskyldige anmält sig för att lämna skattedeklaration i elektronisk form och att detta har registrerats vid Skatteverket. Om den deklarationsskyldige är en juridisk person ska firma-tecknaren ha anmälts och registrerats. Skattedeklarationen ska skrivas under med e-legitimation.

I fråga om punktskattedeklarationerna konstaterade regeringen att de omfattar många olika skatter och berör förhållandevis få deklarationsskyldiga. Ett nytt tekniskt system, KULING, var fortfarande under uppbyggnad och omfattade endast ett fåtal av punktskatterna. Regeringen ansåg mot den bakgrunden att skyldigheten att lämna punktskattedeklaration inte skulle få fullgöras genom deklarationsombud (prop. 2005/06:31, s. 30). Enligt regeringen framstod det inte heller som lämpligt att låta deklarationsombud lämna skattedeklaration som ska lämnas efter föreläggande enligt 10 kap. 10 § SBL eftersom fråga är om få fall och enstaka deklARATIONER (prop. 2005/06:31, s. 29).

Riskerna för brottsbekämpningen kommenterade regeringen enligt följande (prop. 2005/06:31, s. 36 och 37). Det kan inte råda några tveksamheter om att en huvudman som uppsåtligt underlåter att lämna uppgifter till Skatteverket kan fällas till ansvar för passivt brott enligt 2 § skattebrottslagen (1971:69) även om han eller hon har ett deklarationsombud. Den föreslagna regleringen torde enligt regeringen inte heller påverka den deklarationsskyldiges ansvar för aktivt skattebrott. Regeringen påpekade dock att det aktiva skattebrottet för sin tillämpning förutsätter att den deklarationsskyldige lämnar oriktig uppgift till myndighet. Detta innebär att den deklarationsskyldige inte kan hållas straffrättsligt ansvarig för felaktigheter som, helt utan hans eller hennes förskyllan, lämnats i en deklARATION av ombudet, förutsatt att fullständiga och korrekta uppgifter lämnats till denne.

När flera personer är inblandade i ett händelseförlopp, kan det enligt regeringen vara svårt att i efterhand utreda avsikten bakom vars och ens agerande. Likartade frågor aktualiseras t.ex. när flera av de representanter, huvudmän och ombud som undantagits från tillämpningsområdet för lagen om deklarationsombud lämnat

felaktiga uppgifter eller underlåtit att lämna uppgifter. Detsamma gäller när en skattskyldig i samband med en begäran om omprövning eller vid ett överklagande representeras av ett ombud och denne lämnar felaktiga uppgifter.

Regeringen hänvisade till att förslaget innehåller en rad krav och inskränkningar som syftar till att minska risken för fusk och felaktigt utnyttjande av deklarationsombud. Härmed avsåg regeringen framför allt kraven för registrering av deklarationsombud, att uppgiftslämnandet kan kopplas till de kontroller som finns inbyggda i systemet för elektroniskt uppgiftslämnande och att ombudsförfarandet gjorts tillämpligt endast på visst, men inte allt uppgiftslämnande. Regeringen ansåg att risken för brottsbekämpningen ska tas på allvar, men inte överbetonas.

**Skälen för utredningens förslag:** Kravet på egenhändig underskrift av deklARATIONER innebär betydande administrativa kostnader för företagen. I förarbetena till lagen om deklarationsombud angavs med hänvisning till Nuteks mätningar att företagens kostnader för att fullgöra kravet på undertecknande av deklARATIONER uppgick till 390 miljoner kronor per år. Härav avsåg 145 miljoner kronor inkomstdeklarationerna (prop. 2005/06:31, s. 27). I Tillväxtverkets senaste uppdateringar av mätningarna är motsvarande kostnader ca 250 miljoner kronor respektive 145 miljoner kronor. Kostnaden för undertecknande av skattedeKLARATIONER har alltså minskat.<sup>11</sup>

Kravet på att punktskattedeKLARATIONER avseende skatt på alkohol, avfall, energi och reklam ska vara underskriven av firmatecknare kostar enligt en mätning som Nutek har gjort ca 1,9 miljoner kronor per år (R 2007:20).

Mätningar av detta slag är givetvis ingen exakt vetenskap. Det går därför inte att utifrån dessa räkna fram vilken minskning av de administrativa kostnader som en viss åtgärd kommer att resultera i. Däremot kan konstateras att kravet på egenhändig underskrift i förhållande till andra föreskrifter orsakar mycket stora administrativa kostnader. Genom att utvidga systemet med deklarationsombud bör alltså en avsevärd minskning av företagens administrativa kostnader kunna uppnås.

---

<sup>11</sup> Orsakerna till att kostnaden för undertecknande av skattedeKLARATIONER har minskat är sannolikt flera. Möjligheten att använda deklarationsombud, ett ökat elektroniskt uppgiftslämnande och den förlängda redovisningsperioden för mervärdesskatt är tre faktorer som bör nämnas.



Kostnaden för den egenhändiga underskriften aktualiseras främst i företag. Även fysiska personer som inte driver företag kan dock ha nytta av en möjlighet att anlita deklarationsombud. Det är vanligt att släktingar och vårdare, för att hjälpa en sjuk eller åldrad person att fullgöra sin deklarationsskyldighet, skriver den skattskyldiges namn eller använder säkerhetskoderna för att godkänna förtryckta uppgifter på deklarationsblanketten. Ett annat exempel är att någon undertecknar för personer som befinner sig utomlands. Risken är stor att liknande missbruk av e-legitimation blir vanligt (Skatteverket: *Deklarationsombud m.m.*, den 21 april 2004). Om deklarationsombud tillåts för fysiska personers deklarationsskyldighet för inkomst skapas ett praktiskt sätt att inom ramen för gällande regler hantera de angivna situationerna.

Frågan bör vidare sättas in i ett större perspektiv. Kravet på underskrift av deklarationen motverkar nämligen ett ökat elektroniskt uppgiftslämnande. Redovisningskonsulter och andra som upprättar deklaration för någon annans räkning färdigställer i dag inkomstdeklarationen och lämnar den sedan till den deklarationsskyldige för underskrift. Om redovisningskonsulten själv kunde skicka in deklarationen, skulle andelen som gör det elektroniskt sannolikt öka rejält. Den utvecklingen förde ombudsmöjligheten med sig för skattedeklarationerna. För en konsult som upprättar ett stort antal deklarationer blir det betydligt enklare att använda den elektroniska tjänsten än att använda pappersblanketten. Även de deklarationsskyldiga bör vinna på det genom att den tid som konsulten debiterar bör minska.

Färre pappersdeklarationer innebär vidare minskade hanteringskostnader för Skatteverket. Det är billigare att ta emot och arkivera en elektronisk deklaration. Verket slipper också att sortera deklarationer och skanna in uppgifter.

Det finns även ur rättssäkerhetssynpunkt positiva effekter av att deklarationen sker elektroniskt. Deklaration över Internet skyddar de enskilda i större utsträckning än pappersdeklarationer från att deklarerera fel av misstag. De faktorer som bidrar till det är att deklaranterna får anpassad information under ifyllandets gång och att deklarationerna summeras automatiskt. Elektroniska deklara- tioner framstår dessutom som säkrare än pappersdeklarationer beträffande risken att deklarationen försvinner under befordran. Den bekräftelse som deklaran- ten får är ett bevis på att

deklarationen nått Skatteverket (Eleonor Alhager: *Deklarationer på Internet – rättssäkert eller rättsosäkert*, s. 167 och 168).

Genom att felöverföringar och felsummeringar rättas utan att Skatteverket i efterhand behöver ta kontakt med uppgiftslämnaren minskar också de administrativa kostnaderna för de deklarations-skyldiga som gör sådana fel och för Skatteverket.

Fördelarna med att tillåta deklarationsombud för alla deklarerare är enligt utredningens mening betydande. Det som kan tala emot en utvidgning är de risker för negativa konsekvenser för brottsbekämpningen som uppmärksammades när lagen om deklarationsombud infördes. Farhågorna handlar främst om bevisfrågor. Ju fler personer som är inblandade och kan ha ett straffrättsligt ansvar för en gärning desto svårare kan det vara att utreda och styrka det subjektiva rekviritet. De inblandade kan skylla på varandra och på så sätt skapa bevisproblem. Samtidigt finns det anledning att komma ihåg att den oseriösa företrädaren genom bulvaner och så kallade målvakter kan skapa dessa utrednings- och bevisproblem även om inte deklarationsombud tillåts. Deklarationen kan dessutom lämnas på papper vilket i praktiken innebär att det inte sker någon kontroll av om det är en behörig företrädare som har undertecknat den.

Frågan är då närmast hur ett utökat tillämpningsområde påverkar riskerna för missbruk. I någon mening ökar givetvis riskerna genom att antalet deklarerare och skatter som omfattas ökar. Den slutliga skatten vid 2008 års årliga taxering uppgick till 734 miljarder kronor. De totala inbetalningarna till Skatteverket under 2007 var 1 600 miljarder kronor. Det som redovisas i inkomstdeklarationerna uppgår alltså till ungefär 46 procent av den totala uppbördens under ett år. En stor del av det som redovisas i självdeklarationerna har redan redovisats av arbetsgivare m.fl. i skattedeklarationer och betalats in under beskattningsåret. Under 2007 redovisades i skattedeklarationer – som redan omfattas av systemet med deklarationsombud – arbetsgivaravgifter, avdragen skatt och mervärdesskatt med sammanlagt 1 112 miljarder kronor. Möjligen är redovisningen i skattedeklaration mer känslig för missbruk genom att mervärdesskatt (felaktigt) kan betalas ut till den skattskyldige och att tiden mellan redovisning och utbetalning är kort. Redovisningen i inkomstdeklaration framstår i vart fall inte som mer känslig för missbruk än skattedeklarationerna.

Nuvarande bestämmelser har varit i kraft under ungefär tre år. När Skatteverket utvärderade bestämmelserna hade de tillämpats i

ungefär 2 och ett halvt år. Under den tiden har varken Domstolsverket, Ekobrottsmyndigheten, Rikspolisstyrelsen, Skatteverket eller Åklagarmyndigheten uppmärksammat något missbruk av bestämmelserna. Även om två och ett halvt år inte är en tillräckligt lång tid för att det ska vara möjligt att dra definitiva slutsatser om vilka risker det finns med deklarationsombud, talar ändå erfarenheterna för att riskerna inte är särskilt stora.

Sammanfattningsvis har vi alltså att väga fördelar i form av främst en betydande minskning av de administrativa kostnaderna mot en svårbedömbart risk för att bestämmelserna ska missbrukas på ett sätt som är svårt att beivra straffrättsligt. Enligt utredningens mening väger fördelarna klart tyngst. Vi föreslår därför att det generellt ska vara möjligt att deklarerat elektroniskt genom ombud.

Avslutningsvis ska något sägas om punktskattedeclarationer. Sådana deklamationer kan ännu inte lämnas elektroniskt. Formulär för elektroniskt uppgiftslämnande kommer dock att utvecklas och så snart det är klart kommer det att bli möjligt att deklarerat punktskatt elektroniskt.<sup>12</sup> Det finns därför inte skäl att undanta punktskattedeclarationerna från systemet med deklarationsombud.

Bestämmelserna om deklarationsombud finns i 6 kap. 4–8 §§.

### 3.3.6 Företrädare som är uppgiftsskyldiga ska få utse deklarationsombud

**Utredningens förslag:** Ett ombud för en generalrepresentation, en representant för ett enkelt bolag eller partrederi, en huvudman för en mervärdesskattegrupp och en skatterepresentant för en utländsk försäkringsgivare ska få utse deklarationsombud.

En utländsk företagare som är skyldig att ha ett ombud för redovisning av mervärdesskatt ska få utse ett deklarationsombud för redovisning av annan skatt.

**Skälen för utredningens förslag:** Enligt 1 § andra stycket lagen om deklarationsombud tillämpas lagen inte i fråga om representant för enkelt bolag eller partrederi (23 kap. 3 § SBL), huvudman för en mervärdesskattegrupp (23 kap. 3 a § SBL), ombud för general-

<sup>12</sup> Lagen innehåller inga bestämmelser om elektroniskt uppgiftslämnande. Om lagens formkrav kan uppfyllas elektroniskt, är elektroniskt uppgiftslämnande tillåtet. Det innebär att punktskattedeclaration kommer att kunna lämnas elektroniskt när det finns ett fastställt formulär för ändamålet. Se författningskommentaren till 38 kap. 1 §.

representation (23 kap. 3 c § SBL) och ombud för utländsk företagare (23 kap. 4 § SBL).

Begränsningen i lagens tillämpningsområde motiverades med att det för dessa ombud gäller särskilda förutsättningar och villkor som, mot bakgrund av syftet med och tillämpningsområdet för lagen om deklarationsombud, bör gälla oberoende av den nya lagen. Regeringen pekar särskilt på bestämmelsen om ombud för utländsk företagare och konstaterar att det kan utnyttjas för mera vittgående uppgifter än vad som ska gälla för deklarationsombud (prop. 2005/06:31, s. 29 och 30).

En representant för enkelt bolag eller partrederi, en huvudman för en mervärdesskattegrupp och ett ombud för generalrepresentation är uppgiftsskyldiga företrädare. Det är också företrädaren som är betalningsskyldig och som ska vara registrerad (5 kap. 2–4 §§ och 7 kap. 1 § andra stycket). Att låta företrädaren fungera som deklarationsombud för den bakomliggande huvudmannen är således inte aktuellt. Den relevanta frågan är om den uppgiftsskyldige företrädaren, på samma villkor som andra uppgiftsskyldiga personer, ska få utse ett deklarationsombud. Den omständigheten att företrädarna enligt 5 kap. i vissa avseenden kan utnyttjas för mera vittgående uppgifter än vad som ska gälla för deklarationsombud är inte ett relevant argument mot att tillåta det. Den uppgiftsskyldige företrädarens skyldighet att ha underlag för skattekontroll tillgängligt eller i övrigt företräda huvudmannen påverkas inte av att han eller hon får utse ett deklarationsombud.

En skatterepresentant för en utländsk försäkringsgivare redovisar och betalar skatt enligt lagen (2007:460) om skatt på trafikförsäkringspremie m.m. Skälet till att skatterepresentanten inte undantas från lagen om deklarationsombud är att lagen inte gäller för punktskattedeklarationer. I fortsättningen ska dock deklarationsombud kunna lämna även punktskattedeklaration. Skatterepresentanten är en uppgiftsskyldig företrädare som bör bedömas på samma sätt som de ovan angivna företrädarna.

En uppgiftsskyldig företrädare kan ha lika stort behov av att anlita deklarationsombud som andra deklarationsskyldiga. Enligt dagens regler måste en företrädare som anlitar extern hjälp för deklarationen själv skriva under deklarationen. De administrativa kostnaderna blir mindre om den som upprättat deklarationen kan skriva under i egenskap av deklarationsombud. Om företrädaren är en juridisk person kan det också vara en fördel om en anställd som

inte är firmatecknare kan skriva under deklARATIONEN<sup>13</sup>. Företrädarna skulle alltså kunna minska sina administrativa kostnader om de tillåts deklarerera genom deklARATIONSOMBUD.

Enligt utredningens bedömning finns det inte stöd för att risken för missbruk av ett ombuds-förfarande är större i fråga om de uppgiftsskyldiga företrädarna än vad som gäller i övrigt. Vi föreslår därför att de uppgiftsskyldiga företrädarna ska få deklarerera genom ombud på samma villkor som andra uppgiftsskyldiga.

Ett ombud för en utländsk företagare är inte uppgiftsskyldig utan redovisar mervärdesskatt med stöd av fullmakt. Ett sådant ombud ska givetvis inte i sin tur kunna utse ett deklARATIONSOMBUD. Det är den utländske företagaren som är deklARATIONSSKYLDIG och frågan är därför i vilken utsträckning denne bör få tillämpa bestämmelserna om deklARATIONSOMBUD. Om den utländske företagaren inte är skyldig att ha ombud för mervärdesskatteredovisningen, finns det enligt dagens regler inga hinder mot att utse deklARATIONSOMBUD. Till skillnad från vad som gäller i dag bör dock även en utländsk företagare som är skyldig att ha ombud för mervärdesskatteredovisningen få utse ett deklARATIONSOMBUD för redovisning av annan skatt. Inget hindrar att den person som är ombud för redovisningen av mervärdesskatt också utses som deklARATIONSOMBUD. Härigenom blir det möjligt även för sådana företagare att hantera deklARATIONSSKYLDIGHETEN på ett så effektivt sätt som möjligt.

Undantagen i 1 § andra stycket lagen om deklARATIONSOMBUD får ingen motsvarighet i den nya lagen. Begränsningarna i behörigheten som ska gälla för vissa utländska företagares deklARATIONSOMBUD regleras i 6 kap. 5 § andra stycket.

### 3.3.7 Ombud för dödsbo

**Utredningens förslag:** En dödsbodelägare ska få deklarerera för ett dödsbo med stöd av fullmakt.

**Skälen för utredningens förslag:** Om inte särskild dödsboförvaltning har anordnats ska dödsbodelägarna gemensamt förvalta den dödes egendom och företräda dödsboet (18 kap. 1 § första stycket ärvdabalken).

<sup>13</sup> Ett ombud för generalrepresentation måste vara en fysisk person.

Enligt 19 kap. 1 § 3 LSK<sup>14</sup> ska skyldigheten att lämna uppgifter enligt lagen för en avliden person och hans dödsbo fullgöras av en sådan dödsbodelägare, testamentsexekutor eller boutredningsman som ska förvalta den dödes tillgångar. I fråga om dödsbon som förvaltas av dödsbodelägarna ger ordalydelsen intryck av att en av flera dödsbodelägare på egen hand kan fullgöra dödsboets uppgiftsskyldigheter. Bestämmelsen har alltså fått en lydelse som kan tolkas på annat sätt än ärvdabalkens regler. Det är tveksamt om avsikten varit att skapa en för skatteförfarandet särskild bestämmelse.<sup>15</sup>

Klart är dock att en bestämmelse enligt vilken en dödsbodelägare generellt har rätt att ensam företräda dödsboet i förhållande till Skatteverket inte gärna kan upprätthållas. Om dödsbodelägarna har olika uppfattning om vilka uppgifter som ska lämnas skulle det leda till orimliga konsekvenser. Dödsboet ansvarar ju för att de uppgifter som lämnats av en behörig företrädare är korrekta och i annat fall kan skattetillägg tas ut. Utgångspunkten måste således även i skatteförfarandet vara att dödsbodelägarna gemensamt företräder dödsboet. Vi föreslår därför inte någon motsvarighet till den nuvarande bestämmelsen. Bestämmelserna i 18 kap. 1 § ärvdabalken ska alltså gälla även i skatteförfarandet.

När ett dödsbo förvaltas gemensamt av flera delägare kan det vara besvärligt att förse handlingar av olika slag med samtliga delägares underskrifter. I de flesta fall kan dödsbodelägarna hantera detta genom att ge en person fullmakt att företräda dödsboet.

På skatteförfarandeområdet är dock förhållandena speciella eftersom det som huvudregel inte är möjligt att deklarerera genom ombud. Från huvudregeln finns två undantag; deklaraationsombud och ombud för en utländsk företagare.

Vi föreslår att systemet med deklaraationsombud ska utvidgas till att gälla alla skattedeklarationer och deklaraationsskyldigheten för inkomst. Det utvidgade systemet för deklaraationsombud kan användas av ett dödsbo. Att utse ett deklaraationsombud är dock förenat med viss administration. En blankett ska ges in till Skatte-

---

<sup>14</sup> 19 kap. 1 § LSK gäller i tillämpliga delar också skattebetalningslagen (23 kap. 5 § SBL) och ska tillämpas vid bedömningen av vem som är behörig ställföreträdare enligt taxeringslagen (7 kap. 3 § TL).

<sup>15</sup> Lagrådet uttalade att en särskild bestämmelse om vem som ska fullgöra uppgiftsskyldighet för fysiska personer som saknar rättshandlingsförmåga och för juridiska personer egentligen inte är nödvändig, men att den ändå kan fylla viss informativ funktion (prop. 2001/02:25, s. 350).

verket och verket ska lämplighetspröva och registrera deklarationsombudet. Dödsbon existerar under en begränsad tid. De flesta deklarerar därför endast en eller två gånger. Att hänvisa dödsbon till att utse deklarationsombud framstår därför inte som en helt tillfredställande lösning.

Ett enklare ombudsförfarande bör enligt utredningens bedömning tillämpas för dödsbon. En av dödsbodelägarna ska med stöd av fullmakt från övriga delägare få deklarerat för dödsboet. Eftersom endast dödsbodelägare ska komma i fråga som ombud bör godkännande eller andra åtgärder från Skatteverkets sida kunna avvaras.

De uppgifter som ombudet lämnar anses enligt 4 kap. 1 § lämnade av dödsboet. Presumptionsregeln i 4 kap. 2 § blir också tillämplig. Det innebär att Skatteverket inte behöver undersöka om den som undertecknat ett dödsbos deklARATION är behörig. Uppgifterna anses lämnade av dödsboet om det inte var uppenbart att den som lämnat uppgifterna saknade behörighet.

Bestämmelsen finns i 38 kap. 4 § andra stycket 3.

### **3.4 Elektronisk kommunikation ska underlättas**

#### **3.4.1 Vårt uppdrag**

Enligt våra direktiv (dir. 2005:129) ska en minskning av företagens kostnader för att upprätta, lagra och överföra information och uppgifter som är nödvändiga för tillämpningen av skattebestämmelserna eftersträvas.

I direktiven anges att utvecklingen av 24-timmarsmyndigheten även fortsättningsvis ska bygga på att varje myndighet har ett självständigt ansvar för sina tekniska system. Det är emellertid viktigt att utredningen beaktar behovet av att det utvecklas IT-system som är användbara och kommunikativa inom hela den offentliga förvaltningen. Det behövs därför insatser för att stärka samordningen mellan myndigheter så att myndighetsgränserna inte utgör hinder för kommunikationen mellan myndigheter eller försvårar utnyttjande av tjänster. I den mån utredningen upptäcker sådana hinder under sitt utredningsarbete ska utredaren lämna förslag på hur de ska kunna undanröjas. En utgångspunkt för detta arbete ska vara vad som sägs om utvecklingen av ett säkert och effektivt elektroniskt informationsutbyte inom den offentliga

förvaltningen i 2 § förordningen (2003:770) om statliga myndigheters elektroniska informationsutbyte. En annan utgångspunkt ska vara det arbete som hitintills har bedrivits av Nämnden för elektronisk förvaltning.

När det gäller aktiebolag och andra juridiska personer som lämnar årsredovisningar till Bolagsverket skulle enligt en möjlighet till förenklingar för både Skatteverket och de skattskyldiga kunna vara om det i självdeklarationen endast krävdes uppgift om nödvändiga skattemässiga justeringar medan övriga uppgifter hämtades elektroniskt från respektive myndighet. Utredningen ska överväga ett sådant förfarande.

Enligt direktiven ska utredningen samråda med Verket för förvaltningsutveckling när det gäller frågor om elektronisk kommunikation.

### 3.4.2 En teknikneutral lagstiftning

**Utredningens förslag:** Skatteförfarandelagen ska inte innehålla några bestämmelser om elektroniskt uppgiftslämnande utan vara teknikneutral. Härigenom blir lagen flexibel och ger utrymme för en successiv utveckling av formerna för elektroniskt uppgiftslämnande.

#### Skälen för utredningens förslag

*Gällande bestämmelser som har betydelse för möjligheterna att lämna uppgifter elektroniskt*

Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer får föreskriva eller i enskilda fall medge att självdeklaration får lämnas i form av ett elektroniskt dokument. Med ett elektroniskt dokument avses en upptagning som har gjorts med hjälp av automatiserad databehandling och vars innehåll och utställare kan verifieras genom ett visst tekniskt förfarande (4 kap. 4 § LSK). Genom 3 kap. 3 § förordningen (2001:1244) om självdeklarationer och kontrolluppgifter (FSK) har denna rätt överförs till Skatteverket.

Motsvarande bestämmelser som ger Skatteverket rätt att tillåta att uppgifter lämnas som elektroniska dokument finns för preliminära självdeklarationer, skattedeklarationer, punktskatte-



deklarationer, förenklade skattedeklarationer och särskilda skattedeklarationer (10 kap. 9 a § andra stycket, 13 a § tredje stycket, 26 § första stycket och 32 c § tredje stycket SBL samt 26 a § skattebetalningsförordningen [1997:750, SBF]).

Kontrolluppgift och sammandrag av kontrolluppgifter får lämnas på medium för automatiserad behandling (14 kap. 7 § andra stycket och 12 § LSK). Uppgifterna kan lämnas elektroniskt via filöverföring på Internet eller på datamedium (diskett, cd, dvd m.m.). Skatteverket kan bestämma att en periodisk sammanställning kan lämnas med hjälp av automatisk databehandling (10 kap. 34 § andra stycket SBL).

En självdeklaration ska vara egenhändigt underskriven av den som är skyldig att lämna deklARATIONEN eller den som är behörig ställföreträdare (4 kap. 3 § LSK). Enligt en hänvisning i 5 kap. 4 § första stycket LSK gäller det, med undantag från de uppgifter redare ska lämna, också särskilda uppgifter.

Preliminära självdeklarationer, skalbolagsdeklarationer, skattedeklarationer, punktskattedeklarationer, förenklade skattedeklarationer och särskilda skattedeklarationer ska vara egenhändigt underskrivna av den som är skyldig att lämna deklARATIONEN eller den som är behörig företrädare (10 kap. 9 a § andra stycket, 13 a § tredje stycket, 25 § andra stycket och 32 c § tredje stycket SBL). Skattedeklaration, förenklad skattedeklaration och särskild skattedeklaration får även skrivas under av ett deklARATIONsombud, dock endast om deklARATIONEN lämnas elektroniskt (10 kap. 25 § tredje stycket SBL).

Om en deklARATION får lämnas i form av ett elektroniskt dokument får kravet på underskrift uppfyllas med elektroniska medel (4 kap. 4 § andra stycket LSK och 10 kap. 26 § andra stycket SBL).

### *Elektroniskt uppgiftslämnande i praktiken*

Regeringen har i olika sammanhang betonat att den statliga förvaltningen ska vara ett föredöme som aktiv användare av informationsteknik såväl i den egna verksamheten som i samverkan med företag och myndigheter. Inriktningen är att ny informationsteknik ska tillvaratas fullt ut (se t.ex. prop. 1999/2000:86, s. 30 och prop. 2006/07:1 utg.omr. 2, bilaga 1, s. 10).

Skatteverket arbetar aktivt med dessa frågor och har bl.a. utvecklat ett flertal e-tjänster. Som exempel kan nämnas möjlig-

heterna att lämna självdeklaration elektroniskt. Vid 2009 års taxering var det möjligt för 99 procent av alla deklarationsskyldiga fysiska personer och dödsbon att deklarerat elektroniskt. Den som endast ska godkänna de förtryckta uppgifterna kan deklarerat med säkerhetskoder via telefon eller SMS. På Internet kan den som använder säkerhetskoder dessutom begära avdrag för resor till och från arbete. I andra fall kan deklaration göras på Internet av den som har e-legitimation. Drygt 3,9 miljoner eller 53 procent av deklarerarna utnyttjade möjligheten att deklarerat elektroniskt. I förhållande till föregående år är det en ökning med 10 procent.

### *En teknikneutral lag är bättre*

Som framgår ovan har den nuvarande regleringen i praktiken inte förhindrat en utveckling av elektroniskt uppgiftslämnande. Därmed inte sagt att den nuvarande regleringen bör föras över till den nya lagen. Den är nämligen problematisk ur två aspekter.

För det första ger regleringen uttryck för att uppgiftslämnande på papper är huvudregeln. Det sägs inte rakt ut i lagen, men genom bestämmelser som anger att regeringen eller den myndighet regeringen bestämmer får föreskriva att uppgifter får lämnas som elektroniskt dokument framstår den outtalade huvudregeln tydligt. När lagstiftningen har sina rötter i en tid då papper var, om inte den enda så i alla fall den självklara, bäraren av inkomst- och skatteuppgifter är det egentligen inte så konstigt. Ökad användning av elektronisk kommunikation bör uppmuntras eftersom det underlättar för såväl de skattskyldiga som för Skatteverket. Även ur rättssäkerhetsperspektiv har elektronisk kommunikation vissa fördelar (se avsnitt 3.3.5). Mot den bakgrunden ska den nya lagen givetvis inte utformas så att uppgiftslämnande på papper är huvudregeln.

Det andra problemet är att den praktiska utvecklingen av förfarandet kan leda till att lagstiftningen inte längre ger ett tydligt stöd för förfarandet. Ett sådant exempel är möjligheten att medge att deklaration får lämnas i form av ett elektroniskt dokument. Enligt definitionen är ett elektroniskt dokument en upptagning som har gjorts med hjälp av automatiserad databehandling och vars innehåll och utställare kan verifieras genom ett visst tekniskt förfarande (4 kap. 4 § andra stycket LSK och 10 kap. 26 § andra stycket SBL). Det är alltså inte bara utställaren som ska kunna

verifieras utan också innehållet. Av förarbetena framgår att avsikten varit att ställa säkerhetskrav som ska garantera att informationen i dokumentet inte obehörigen kan förändras och att innehållet kan knytas till utfärdaren genom en så kallad elektronisk signatur eller motsvarande (prop. 1996/97:100, s. 575 och prop. 2001/02:25, s. 172).

Lagstiftaren har uppenbarligen haft en elektronisk signatur i åtanke när definitionen utformades. En elektronisk signatur är data i elektronisk form som är fogade till eller logiskt knutna till andra elektroniska data och som används för att kontrollera att innehållet härrör från den som framstår som utställare och att det inte har förvanskats (2 § lagen [2000:832] om kvalificerade elektroniska signaturer).

Det kan diskuteras om deklaration via telefon med säkerhets-koder innebär att den deklarationsskyldige lämnar några inkomst-uppgifter i form av ett elektroniskt dokument. De uppgifter som den deklarationsskyldige godkänner genom att lämna sin säkerhetskod finns ju redan hos Skatteverket. Även om förfarandet faller inom lagens definition framstår det här inte som helt självklart att beskriva förfarandet som att lämna deklaration i form av ett elektroniskt dokument. Detta exempel illustrerar nackdelen med lagreglering av formerna för elektroniskt uppgiftslämnande.

Mot denna bakgrund bör en annan lösning än den nuvarande väljas. Den bästa lösningen är enligt vår bedömning en teknik-neutral lag som inte innehåller några bestämmelser som reglerar förutsättningarna för elektroniskt uppgiftslämnande. En sådan reglering är flexibel och ger utrymme för successiv utveckling av formerna för uppgiftslämnandet. Det är, med hänsyn till den snabba tekniska utvecklingen, viktigt.

#### *Skatteförfarandelagens formkrav är teknikneutrala*

En teknikneutral lagstiftning förutsätter att de formkrav som ställs upp är utformade så att de tillåter såväl elektronisk som pappers-baserad kommunikation.

Uppgifter måste av praktiska skäl även i fortsättningen i de flesta sammanhang lämnas på ett strukturerat sätt. Det kommer i lagen till uttryck genom ett krav på ”fastställt formulär”. Ett sådant krav begränsar inte möjligheterna att använda elektronisk kommunikation (jfr Ds 2003:29, s. 101).

Ett krav på undertecknande har däremot inte ansetts kunna uppfyllas på annat sätt än med en namnteckning och därigenom inte med elektroniska rutiner (Ds 2003:29, s. 88–91, prop. 1999/2000:117, s. 78 och prop. 2005/06:135, s. 27).

Vi har diskuterat olika alternativa termer för ett teknikneutralt underskriftskrav. Termen ska rymma de olika former av utställarverifiering som används (traditionell underskrift, elektronisk signatur och säkerhetskoder). Den bör också ge utrymme för ny teknik. Dessutom bör termen helst bära med sig den specifika innebörd som ett undertecknande har, nämligen främst att identifiera den som undertecknat, säkerställa det undertecknades äkthet och ha bevisverkan.<sup>16</sup> Någon annan term som fyller dessa krav har vi inte kunnat hitta. Vi har därför valt att behålla ”underteckna”, men ge termen en vidgad och teknikneutral betydelse. Här kan nämnas att Skatteverket redan använder underskrift på detta sätt.

I de sammanhang då det tidigare har konstaterats att ett krav på undertecknande inte kan uppfyllas med elektroniska rutiner har det varit fråga om att bedöma termens innehåll i en befintlig lagstiftning. Här är förhållandena annorlunda genom att det handlar om en ny lagstiftning. I en ny lag som ska gälla för så gott som hela skatteförfarandet är det enligt vår mening både möjligt och lämpligt att använda underteckna i en betydelse som är frikopplad från tidigare lagstiftning och anpassad till dagens verklighet där undertecknande på papper stegvis har ersatts av elektroniska förfaranden.

Utredningen har samrått med Verket för förvaltningsutveckling om utformningen av lagens formkrav. När det gäller utformningen av ett teknikneutralt underskriftskrav har vi haft kontakt med Terminologacentrum TNC. Förslaget har utformats i enlighet med Terminologacentrums rekommendationer.

---

<sup>16</sup> Katja Keränen: *Elektroniska signaturer istället för traditionell namnteckning*, uppsats vid Göteborgs universitet 1998.

*Utveckling av elektronisk kommunikation*

Som ovan sagts anser vi att lagen ska vara teknikneutral. Tanken är att den härigenom ska vara flexibel och, utan att lagändring krävs, ge utrymme för nya former för elektroniskt uppgiftslämnande i framtiden.

Skatteverket kan genom verkställighetsföreskrifter inom ramen för lagens formkrav precisera i vilken utsträckning och på vilket sätt uppgifter kan lämnas elektroniskt. I praktiken går det till så att verket fastställer elektroniska formulär som kan användas i olika e-tjänster. Skatteverket har t.ex. meddelat föreskrifter om e-tjänsten Inkomstdeklaration 1 (SKVFS 2009:8) och e-tjänsten Skatte-deklaration (SKVFS 2006:2).

Ett exempel på en möjlig utveckling är formerna för att lämna uppgifter om näringsverksamhet. I dag ska dessa uppgifter lämnas enligt ett fastställt formulär för särskilt räkenskapsutdrag. Bolagsverket har utvecklat en e-tjänst som innebär att årsredovisning kan ges in elektroniskt i formatet XBRL (eXtensible Business Reporting Language). I årsredovisningen finns uppgifter som, när de lämnas i denna form, kan fylla samma funktion som det särskilda räkenskapsutdraget. Om Skatteverket utvecklar en e-tjänst som överensstämmer med Bolagsverkets kan den som så önskar använda sin elektroniska årsredovisning även vid deklarationen. På så sätt minskar de administrativa kostnaderna som kravet på att upprätta ett särskilt räkenskapsutdrag innebär. För juridiska personer som deklarerar elektroniskt kommer tidsfristen för deklaration och ingivande av årsredovisning normalt att överensstämma (32 kap. 2 § tredje stycket). Det underlättar ett samordnat uppgiftslämnande.

En e-tjänst för samordnat uppgiftslämnande medför i allt väsentligt de förenklingar för företagen som skulle kunna uppnås genom att Skatteverket hämtar årsredovisningen elektroniskt från Bolagsverket. Det kräver ingen lagstiftning och det är alltså tydligt att den skattskyldige är ansvarig för att de uppgifter som Skatteverket lägger till grund för beskattningen är korrekta. Enligt utredningens mening är möjligheten att vidareutveckla e-tjänsterna att föredra framför att, för endast den del av företagen som lämnar elektronisk årsredovisning, göra ett undantag från skyldigheten att lämna uppgifter om näringsverksamheten.

Här ska också något sägas om Skatteverkets uppgiftslämnande till de deklarationsskyldiga. Det finns inte i någon större

utsträckning för skatteförfarandet särskilda bestämmelser om hur en myndighet ska kommunicera med enskilda. En bestämmelse av central betydelse är dock 4 kap. 2 § första stycket LSK. Skatteverket ska enligt den bestämmelsen före den 15 april under taxeringsåret sända en blankett för allmän självdeklaration med förtryckta uppgifter till den som antas vara skyldig att lämna en sådan deklaration. Varken uttrycket "blankett" eller "sända" kan i och för sig anses hindra elektroniska rutiner (Ds 2003:29, s. 86 och 101). Vi har ändå valt att formulera om bestämmelsen så att Skatteverket ska underrätta de deklarationsskyldiga om kontrolluppgifter och övrigt underlag för deklarationen. En sådan bestämmelse öppnar för nya former för underrättelse i framtiden. De deklarationsskyldiga har redan nu tillgång till en egen sida på Internet där de förtryckta uppgifterna finns tillgängliga. För den som använder sig av denna tjänst kan deklarationen i pappersform framstå som helt onödig. För dem som så önskar, skulle pappersutskicket kunna ersättas med en underrättelse genom SMS eller e-post om att uppgifterna finns tillgängliga på Internet.

En näraliggande fråga är i vilken utsträckning Skatteverket kan fatta beslut genom automatiserad databehandling och sätta upp besluten i form av elektroniska dokument. Den frågan behandlas i följande avsnitt.

Vi har inte under utredningsarbetet upptäckt några sådana hinder mot kommunikation mellan myndigheter som nämns i våra direktiv. Det bör i detta sammanhang noteras att regeringen nyligen har beslutat att tillsätta Delegationen för e-förvaltning med uppdrag bl.a. att koordinera de statliga myndigheternas IT-baserade utvecklingsprojekt (dir. 2009:19).

Sammanfattningsvis är det utredningens bedömning att Skatteverket inom ramen för en teknikneutral lag har stort utrymme att utveckla möjligheterna att kommunicera elektroniskt med de skattskyldiga. Några särskilda bestämmelser i lagen är varken nödvändiga eller önskvärda.

## 3.5 Elektroniska beslut

### 3.5.1 Vårt uppdrag

Enligt utredningens direktiv (dir. 2005:129) skulle resurser kunna frigöras hos Skatteverket om fler typer av taxeringsbeslut än i dag kunde fattas genom automatiserad databehandling och sätts upp i form av ett elektroniskt dokument på samma sätt som i dag redan sker i fråga om vissa beskattningsbeslut enligt skattebetalningslagen.

Utredningen ska överväga även dessa frågor som främst berör ändringar i Skatteverkets egna rutiner och datasystem. I den mån nuvarande regelsystem också behöver ändras för att medge en sådan större flexibilitet, ska utredaren lämna förslag till dessa regeländringar.

### 3.5.2 Ökad användning av elektroniska beslut

**Utredningens bedömning:** En ökning av antalet beslut om slutlig skatt som fattas genom automatiserad databehandling kräver inte någon ändrad lagstiftning.

Om Skatteverket kan leverera en teknisk lösning som tillgodoser kraven på beslutsmotivering och förser besluts-handlingen med uppgift som identifierar beslutsfattaren bör s.k. elektroniska beslut om slutlig skatt kunna fattas även i det fall beslutet går den enskilde emot. Ett sådant förfarande kan utvecklas även för andra typer av beslut och kan ske utan att lagstiftningen inom förfarandområdet ändras.

**Bakgrunden till utredningens bedömning:** Inom taxeringsförfarandet fattas en stor andel av de grundläggande besluten om årlig taxering genom automatiserad databehandling. Stöd härför finns i 4 kap. 2 a § TL. Enligt denna bestämmelse får grundläggande beslut om årlig taxering fattas genom automatiserad databehandling i det fall skälen för beslutet enligt 20 § förvaltningslagen (1986:223, FL) får utelämnas. För denna typ av beslut innebär det att skälen får utelämnas helt eller delvis om beslutet inte går någon part emot eller om det av någon annan anledning är uppenbart obehövt att upplysa om skälen. Möjligheten att sätta upp ett taxeringsbeslut

genom automatiserad databehandling infördes genom lagstiftning som trädde i kraft den 1 juli 1994 (prop. 1993/94:224).

Hur ett beslut ska sättas upp regleras varken i förvaltningslagen, taxeringslagen eller någon annan lag på beskattningsområdet. I 1 a § taxeringsförordningen (1990:1236, TF) föreskrivs emellertid att beslut enligt taxeringslagen får sättas upp i form av ett elektroniskt dokument. Enligt paragrafens andra stycke avses med ett elektroniskt dokument en upptagning vars innehåll och utställare kan verifieras genom ett visst tekniskt förfarande. I övrigt regleras beslutens utformning i myndighetsförordningen (2007:515). Enligt 21 § myndighetsförordningen ska det för varje beslut av en myndighet under regeringen finnas en handling som visar bl.a. dagen för beslutet, beslutets innehåll, vem som fattat beslutet och vem som varit föredragande. När beslutet fattas genom automatiserad behandling behöver handlingen emellertid inte visa vem som fattat beslutet eller varit föredragande. Undantaget från myndighetsförordningens krav på beslut framgår av 28 § förordningen (2007:780) med instruktion för Skatteverket.

Av 9 § TF följer att taxeringsbeslut som innefattar avvikelse från självdeklaration eller skönstaxering i avsaknad av deklARATION samt omprövningsbeslut och beslut om särskild avgift ska undertecknas av beslutsfattaren.

Ett beslut som fattas genom automatiserad databehandling kan fattas helt utan inblandning av någon handläggare. Även beslut som kräver en bedömning av en handläggare kan dock fattas genom automatiserad databehandling. Ett sådant beslut fattas genom att den som handlägger ärendet förser den upptagning som innefattar beslutet med sin elektroniska underskrift.

En övervägande andel av alla beslut om årlig taxering kan i nuläget fattas genom automatiserad databehandling. Det är i dessa fall skattedatabasen som är beslutsbärare. Det finns alltså inte någon handling i pappersform som är undertecknad av handläggare för denna typ av beslut. Beslut om den slutliga skatten fattas i dessa fall vid något av taxeringsperiodens fyra avstämningstillfällen och besked om den slutliga skatten sänds ut i samband med att beslutet fattas. Denna hantering sker maskinellt.

**Skälen för utredningens bedömning:** Beslut som fattas genom automatiserad databehandling förekommer som sagt redan i dag i stor omfattning inom taxeringsförfarandet. Det gäller dock bara när slutskatten fastställs i enlighet med de uppgifter som den skattskyldige har deklarerat. Här kan nämnas att termen taxerings-



beslut inte används i den nya lagen. Det nuvarande taxeringsbeslutet ingår i stället som en del i beslut om slutlig skatt. I det följande talar vi därför om sådana beslut.

Ett sätt att öka antalet beslut om slutlig skatt som kan fattas genom automatiserad databehandling är att få fler personer att deklarerat korrekta uppgifter. En sådan effektivisering kan åstadkommas dels genom förenklingar i det materiella regelsystemet, dels genom en ökad användning av elektroniska deklARATIONER med inbyggda funktioner för att förebygga summeringsfel och andra oavsiktliga fel.

Inom Skatteverket pågår ett arbete för att ytterligare förbättra de elektroniska tjänsterna för inlämning av deklARATIONER. De elektroniska tjänsterna förses exempelvis med interaktiv information till stöd för den som lämnar deklARATIONEN. Dessutom utvecklar Skatteverket förfarandet med förnyad arbetsmetodik och nytt tekniskt stöd. Detta inkluderar bl.a. ett elektroniskt informations- och ärendehanteringssystem för såväl intern som extern användning. Den elektroniska hanteringen möjliggör även maskinella utskick av förfrågningar och överväganden.

Det pågående utvecklingsarbetet bör på sikt leda till att fler beslut kan fattas genom automatiserad databehandling. Att Skatteverkets utredning i större utsträckning kan ske via elektronisk kommunikation effektiviserar arbetet även i de fall då en handläggare bedömer att det finns skäl att utreda deklarerade uppgifter och därefter eventuellt beslutar att inte godta uppgifterna.

Den beskrivna utvecklingen sker inom ramen för nuvarande regelverk och kommer att kunna fortgå. I det följande ska diskuteras om fler typer av beslut än i dag kan fattas genom automatiserad databehandling.

Enligt utredningens mening bör skatteförfarandelagen inte begränsa den yttre formen för ett beslut. Vår bedömning är att lagstiftningen i största möjliga utsträckning bör utformas utan bestämmelser som begränsar en teknisk utveckling. Bestämmelser som anger på vilket sätt Skatteverket får fatta beslut är föreskrifter om förfarandet hos myndighet. Föreskrifter av sådant slag kan lämpligen ges i förordning. Bestämmelsen i 4 kap. 2 a § TL om förutsättningarna för att fatta beslut genom automatiserad databehandling förs därför inte över till skatteförfarandelagen.

Det avgörande är att ett beslut, oavsett form, innehåller de uppgifter som av rättsäkerhetsskäl måste eller bör ingå. Två

centrala krav är att beslut ska vara motiverade och att det ska framgå vem som fattat beslutet. Bestämmelser om detta finns i förvaltningslagen och myndighetsförordningen.

Att *skälen för ett beslut* som går den enskilde emot ska framgå av beslutet är en av grundsatserna i rättsordningen och följer av 20 § FL. Kravet på beslutsmotivering syftar till att garantera att ärendena prövas omsorgsfullt, sakligt och enhetligt. Motiveringen är också viktig för att domstolar och andra myndigheter ska kunna pröva ett beslut som överklagas.

Ett beslut om slutlig skatt som avviker från de uppgifter som lämnas i en deklaration eller i en begäran om omprövning måste därför motiveras oavsett hur beslutet fattas och i vilken form det sätts upp. Om den tekniska utvecklingen inom Skatteverket leder till att sådana beslut kan föras med standardiserade beslutsmotiveringar finns det enligt vår mening inte något som hindrar att även beslut som går den enskilde emot fattas genom ett automatiserat förfarande och sätts upp elektroniskt, s.k. elektroniska beslut. Möjligheten att använda standardiserade beslutsmotiveringar kan dock vara begränsad i praktiken.

I ärenden av mer rutinmässig karaktär skulle troligen standardiserade skäl kunna användas. Likaså i ärenden där det inte finns utrymme för olika bedömningar. Att avslå ett yrkande om avdrag för ränta på studielån borde exempelvis kunna ske med hjälp av en standardmotivering. Ärenden med yrkanden som kräver en mer individuell prövning eller utförligare motivering kan dock inte avgöras genom elektroniska beslut.

Förfarandet för omprövning är inte lika standardiserat som förfarandet för att fastställa den slutliga skatten. Utrymmet för effektivisering genom elektroniska beslut i omprövningsförfarandet är därför mycket begränsat. Förfarandet med skönsbeskattning i avsaknad av deklaration skulle däremot sannolikt kunna effektiviseras på detta sätt.

När det sedan gäller att *identifiera beslutsfattaren* finns i dag i 9 § TF ett krav på undertecknande av vissa beslut. I takt med att tekniken utvecklas och erbjuder alternativa sätt att identifiera och koppla beslutsfattaren till beslutet förlorar det egenhändiga undertecknandet i betydelse. För att ytterligare effektivisera och underlätta ärendehanteringens finns det därför enligt vår mening skäl att så långt som möjligt ta till vara de rationaliseringsmöjligheter som den tekniska utvecklingen erbjuder. Att beslutet skrivs ut och undertecknas av beslutsfattaren med en traditionell

namnteckning bör mot den bakgrunden inte krävas. Om beslutsfattaren i stället kan identifiera sig på elektronisk väg, t.ex. genom att förse den upptagning som innefattar beslutet med sin elektroniska signatur, måste det ses som ett fullgott alternativ till att handläggaren sätter sin namnteckning på ett beslut i pappersformat. I det fall beslutet avviker från de uppgifter som lämnats i en deklARATION eller begäran om omprövning bör det givetvis också framgå av beslutsmeddelandet vem som handlagt ärendet.

Sammanfattningsvis anser vi att det finns utrymme för ökad användning av elektroniska beslut. Hur beslutet fattas och hur det sätts upp är inte av avgörande betydelse. Det avgörande är i stället att beslutet uppfyller de krav som enskilda, domstolar och myndigheter har rätt att ställa på de beslut som Skatteverket meddelar. Utgångspunkten bör vara att elektroniska beslut får fattas om Skatteverket kan leverera en teknisk lösning som tillgodoser kraven på beslutsmotivering och identifierar beslutsfattaren. Det behövs inte några bestämmelser i skatteförfarandelagen om elektroniska beslut. Den reglering som kan behövas bör utgå från de utgångspunkter som anges här och ges i förordning eller myndighetsföreskrifter.

## 3.6 Minskat uppgiftslämnande

### 3.6.1 Uppgiftsskyldigheter som infördes för att kontrollera "stoppreglerna" slopas

**Utredningens förslag:** De särskilda uppgiftsskyldigheterna för företagsledare och delägare i fåmansföretag och fåmanshandelsbolag samt deras närstående som infördes för att kontrollera de så kallade stoppreglerna ska i huvudsak slopas.

Fysiska personer som är delägare i ett svenskt handelsbolag ska deklarerat uppgift om tillskott och uttag från bolaget.

**Skälen för utredningens förslag:** Enligt 3 kap. 21 § första stycket 1 LSK ska företagsledare och delägare i fåmansföretag och fåmanshandelsbolag samt deras närstående lämna de uppgifter som behövs för tillämpning av bestämmelserna om beräkning av överskottet eller underskottet från företaget.

I paragrafens tredje stycke finns en exemplifiering<sup>17</sup> av vilka uppgifter som ska lämnas, nämligen uppgift om 1) den uppgiftsskyldiges arbetsuppgifter i företaget, 2) vad den uppgiftsskyldige har tillskjutit eller tagit emot från företaget i form av pengar, varor eller annat, 3) företagets kostnader för den uppgiftsskyldiges privata utgifter, samt 4) avtal eller någon annan rättshandling mellan den uppgiftsskyldige och företaget.

En närstående som inte har tagit emot ersättning från företaget eller träffat avtal med eller företagit annan rättshandling med detta behöver enligt paragrafens andra stycke inte lämna uppgifter.

Dessa uppgiftsskyldigheter infördes i samband med att särskilda beskattningsregler, de så kallade stoppreglerna, infördes för fåmansföretag och deras ägare (prop. 1975/76:79, s. 94 och 95).

Stoppreglerna är numera i allt väsentligt avskaffade. I samband med avskaffandet gjordes bedömningen att uppgiftsskyldigheterna skulle kvarstå oförändrade. Uppgiftsskyldigheten enligt allmänna regler ansågs inte vara tillräcklig när det gäller transaktioner mellan fåmansföretag och dess delägare m.fl. eftersom det är fråga om rättshandlingar mellan parter vars intressen inte är motstridiga. De särskilda uppgiftsskyldigheterna ansågs kunna minska risken för misstag hos den som har en ambition att göra rätt. Det var enligt regeringen vidare möjligt att den som konfronteras med en direkt ställd fråga är mindre benägen att lämna oriktiga uppgifter än om frågan aldrig ställts. Besvarandet av frågan gör det påtagligt svårare att hävda okunnighet eller god tro (prop. 1999/2000:15, s. 123 och 126).

Sedan stoppreglerna avskaffats är syftet med att behålla den särskilda uppgiftsskyldigheten att kontrollera att de generella skattereglerna efterlevs av delägare i fåmansföretag m.fl. Det är något av en dubbelreglering för skattskyldiga som anses vara särskilt kontrollvärda. Förutom att dessa personer ska lämna uppgift om skattepliktig förmån eller ersättning från företaget i deklARATIONEN, på samma sätt som gäller för alla skattepliktiga inkomster, ska han eller hon även lämna uppgifter om enskilda transaktioner.

Enligt utredningens bedömning medför de särskilda uppgiftsskyldigheterna administrativa kostnader för en stor grupp deklara-

---

<sup>17</sup> Av paragrafens nuvarande lydelse framgår inte tydligt att det är fråga om en exemplifiering. Även när bestämmelsen först infördes fanns en snarlik uppräkningslista av uppgifter som ska lämnas (30 § 3 mom. taxeringslagen [1956:623, GTL]). Där angavs det tydligt att det var fråga om en exemplifiering.

tionsskyldiga som inte är motiverade utifrån kontrollskäl. I stället för att generellt kräva in uppgifter om enskilda transaktioner bör Skatteverket inrikta sitt kontrollarbete på ett urval och begära in uppgifter i de fall en särskild granskning ska göras.

De särskilda uppgiftsskyldigheterna kan avskaffas helt för delägare med flera i fåmansföretag. För delägare med flera i fåmanshandelsbolag är dock en del av uppgiftsskyldigheten motiverad. Det gäller en delägars uppgift om tillskott till och uttag från bolaget. Tillskott och uttag som en delägare gör under året påverkar andelens justerade anskaffningsutgift. Den justerade anskaffningsutgiften har stor betydelse för delägens beskattning. För att Skatteverket ska kunna bedöma om negativ räntefördelning ska ske enligt 33 kap. inkomstskattelagen (1999:1229, IL) behövs uppgift om tillskott och uttag under *året före beskattningsåret*. Om den skattskyldige har en expansionsfond är det däremot uppgift om tillskott och uttag under *det aktuella beskattningsåret* som behövs (34 kap. IL).

Enligt den allmänna uppgiftsskyldigheten (31 kap. 3 §, nuvarande 1 § 7 och 5 § LSK) ska de uppgifter som Skatteverket behöver för att fatta riktiga beslut om slutlig skatt deklarerar. För handelsbolagsdelägare innebär den bestämmelsen, på grund av skillnaderna i de ovan angivna materiella skattereglerna, att de ska lämna uppgift om tillskott och uttag under året före beskattningsåret och i vissa fall också om det aktuella beskattningsårets transaktioner. Delägare i fåmanshandelsbolag har dock enligt bestämmelsen i 3 kap. 21 § LSK varit skyldiga att alltid lämna uppgift om tillskott och uttag under det aktuella beskattningsåret.

En enhetlig ordning där uppgift alltid ska deklarerar om det aktuella beskattningsårets tillskott och uttag är enligt utredningens mening att föredra. När Skatteverket inför deklARATIONEN upplyser den deklARATIONSSKYLDIGE om kontrolluppgifter m.m. kommer verket därmed att kunna lämna uppgift om föregående års tillskott och uttag. Den deklARATIONSSKYLDIGE behöver då inte gå tillbaka till förra årets räkenskaper för att få fram uppgifterna. Sammantaget bör en sådan ordning förenkla för de deklARATIONSSKYLDIGE. Denna del av de särskilda uppgiftsskyldigheterna bör därför behållas. Uppgiftsskyldigheten avseende årets tillskott och uttag bör i fortsättningen inte bara gälla för delägare i fåmanshandelsbolag utan generellt för delägare i handelsbolag. Det bör betonas att det för delägare i andra handelsbolag än fåmanshandelsbolag inte är

fråga om någon ny uppgiftsskyldighet utan en tidigareläggning av tidpunkten för uppgiftslämnandet i vissa fall.

I 6 kap. 5 § 3 LSK finns det ett särskilt undantag från skyldigheten att lämna kontrolluppgift om utgiven förmån och ersättning som utgör intäkt i inkomstslaget tjänst. Enligt bestämmelsen ska företag inte lämna kontrolluppgift om sådan ersättning eller förmån som ska redovisas i självdeklaration enligt 3 kap. 21 § första och andra styckena LSK. Hänvisningen bör rätteligen gälla första och tredje styckena.<sup>18</sup>

När nu den uppgiftsskyldighet som kan avse inkomst av tjänst slopas, bör även undantaget från skyldigheten att lämna kontrolluppgift tas bort. Det betyder inte att företagen behöver lämna motsvarande uppgifter som delägarna med flera i dag ska lämna i deklarationen. Uppgift om skattepliktiga förmåner utom bil- och drivmedelsförmån lämnas i kontrolluppgift som en totalsumma. På kontrolluppgiften ska också genom kryssmarkeringar anges vilka typer av förmåner som utgått. Att undantaget från kontrolluppgiftsskyldigheten försvinner för dessa fall bör inte innebära en ökad börda för företagen. Snarare bör det underlätta eftersom viss ersättning till en viss krets inte längre behöver hanteras på ett särskilt sätt och skiljas ut från övriga ersättningar.

Sammanfattningsvis föreslår vi att de särskilda uppgiftsskyldigheterna i 3 kap. 21 § första stycket 1 samt andra och tredje styckena LSK slopas helt för delägare med flera i fåmansföretag. För delägare med flera i fåmanshandelsbolag slopas större delen av de särskilda uppgiftsskyldigheterna. Skyldigheten att lämna uppgift om tillskott till och uttag från bolaget under beskattningsåret behålls för delägare i fåmanshandelsbolag. Den uppgiftsskyldigheten ska i fortsättningen också gälla delägare i andra handelsbolag. Bestämmelsen finns i 31 kap. 26 §.

---

<sup>18</sup> Det nuvarande andra stycket i 21 § fanns inte med i lagrådsremissen. Det togs in på Lagrådets inrådan och innehåller en begränsning av skyldigheterna enligt det första stycket (prop. 2001/02:25, s. 176, 277, 280 och 338). Hänvisningen till 3 kap. 21 § första och andra styckena i 6 kap. 5 § 3 LSK justerades inte med anledning av det nya stycket i den förstnämnda paragrafen.

### 3.6.2 Pensionsstiftelser ska inte behöva lämna särskilda uppgifter

**Utredningens förslag:** Pensionsstiftelser enligt lagen (1967:531) om tryggnad av pensionsutfästelse m.m. ska undantas från skyldigheten att lämna särskilda uppgifter.

**Skälen för utredningens förslag:** Pensionsstiftelser enligt lagen om tryggnad av pensionsutfästelse m.m. omfattas av skyldigheten att lämna särskilda uppgifter enligt 5 kap. 1 § LSK. De är dock helt undantagna från skattskyldighet enligt 7 kap. 2 § 3 IL. Dessutom är de normalt deklarationsskyldiga på grund av att de ska betala avkastningsskatt (30 kap. 5 § 4). Enligt vår bedömning är en skyldighet att lämna särskilda uppgifter inte motiverad för dessa stiftelser. Vi föreslår därför att skyldigheten slopas.

### 3.6.3 Handelsbolag ska inte behöva underteckna särskilda uppgifter

**Utredningens förslag:** Kravet på underskrift för särskilda uppgifter som handelsbolag ska lämna till ledning för delägarnas beskattning ska slopas.

**Skälen för utredningens förslag:** Ett handelsbolag som för egen del inte är deklarationsskyldigt ska till ledning för delägarnas taxering lämna särskilda uppgifter om näringsverksamheten (5 kap. 2 § LSK). Uppgifterna ska undertecknas (4 kap. 3 § och 5 kap. 4 § LSK).

Resultatet från handelsbolaget ska deklarerars av delägarna. De deklarerade uppgifterna ska undertecknas av delägarna. I sammanhanget kan noteras att den omständigheten att den fylligare redovisningen om näringsverksamheten lämnas av någon annan än delägaren inte inverkar på varje delägars skyldighet att deklarerera en korrekt summarisk uppgift om inkomsten av näringsverksamhet. Har en för låg inkomst tagits upp, kan delägaren drabbas av skattetillägg (jfr prop. 1990/91:5, s. 86 och 87).

Det är alltså delägaren som har ansvaret för att lämna riktiga uppgifter om inkomsten från handelsbolaget. Enligt utredningens

bedömning är det därför inte nödvändigt att även handelsbolagets uppgifter undertecknas.

Lagtekniskt framgår förslaget av att särskilda uppgifter som ska lämnas av handelsbolag inte räknas upp bland de särskilda uppgifter som ska undertecknas, se 38 kap. 3 §.

#### 3.6.4 Enklare att lämna uppgifter om insättningar på skogskonto, skogsskadekonto och upphovsmannakonto

**Utredningens bedömning och förslag:** Dagens förfarande för kontroll av avdrag för insättningar på skogskonto, skogsskadekonto och upphovsmannakonto innebär onödiga bördor för såväl näringsidkarna som kreditinstituten. Kreditinstituten ska i stället lämna kontrolluppgift om insättningarna. Kontrolluppgift ska lämnas senast den 30 juni året efter det år som insättningen avser.

**Skälen för utredningens bedömning och förslag:** Enligt bestämmelser i 21 kap. och 32 kap. IL får enskilda näringsidkare göra avdrag för insättningar på särskilda konton i kreditinstitut, nämligen skogs- och skogsskadekonto samt upphovsmannakonto. Som förutsättning för avdrag gäller att insättningen görs senast den dag då näringsidkaren ska deklarerera.

Den som gör avdrag för insättningar på nu aktuella konton ska enligt 2 kap. 11 och 12 §§ FSK bifoga utredning samt besked från banken om insättningen.

Uppgifter om en insättning ska lämnas enligt fastställt formulär. På den blankett som Skatteverket tagit fram ska kreditinstitutet genom kontorsstämpel/maskinkvittering bekräfta att insättningen verkställts. Förfarandet bygger alltså på att pappersblanketter stämplas och skickas in.

Kreditinstituten lämnar i dag kontrolluppgift om uttag och utbetalningar från skogs- och skogsskadekonton samt upphovsmannakonton men inte om insättningar på sådana konton. Frågan är om det inte är enklare för alla inblandade att kreditinstituten lämnar kontrolluppgift i stället för att stämpla pappersformulär. Kontrolluppgifter får lämnas på medium för automatiserad behandling och kreditinstituten skulle därför kunna lämna uppgifter om insättningarna elektroniskt.



För dem som gör avdrag för insättningar på nu aktuella konton är det givetvis enklare om kreditinstituten lämnar kontrolluppgift. Att ersätta dagens förfarande med en skyldighet för kreditinstituten att lämna kontrolluppgift bör även innebära förenklingar för kreditinstituten, inte minst mot bakgrund av att kontrolluppgifter kan lämnas elektroniskt.

Mot bakgrund av det nu sagda anser vi att kreditinstituten ska lämna kontrolluppgifter om insättningar på skogs- och skogsskadekonton samt upphovsmannakonton. Syftet med ändringen är att göra dagens förfarande med pappersblanketter och stämplat överflödigt. Det ska med andra ord var tillräckligt med en kontrolluppgift för att bedöma avdraget.

Ett problem i sammanhanget är att kontrolluppgifter för år 1 ska vara inne senast den 31 januari år 2 och att insättningar med avdragsrätt för år 1 kan göras fram till och med den 2 maj år 2, dvs. fram till sista dagen för att deklarerar inkomst för år 1. För att avdrag ska kunna medges för insättningar som görs efter årsskiftet men senast på deklarationsdagen föreslår vi att kontrolluppgift om insättningar ska lämnas senast den 30 juni närmast följande kalenderår. På så vis kommer yrkade avdrag att kunna kontrolleras i samband med att Skatteverket beslutar om slutlig skatt. Att tidpunkten för lämnande innebär att uppgifterna inte kan förtryckas på deklarationsblanketten spelar mindre roll eftersom uppgiften avser enskilda näringsidkare och dödsbon.

Bestämmelsen om att kreditinstituten ska lämna uppgift om insättningar på skogs- och skogsskadekonton samt upphovsmannakonton finns i 16 kap. 2 §. När uppgiften ska lämnas sägs i 24 kap. 3 §.

### 3.6.5 Enskilda näringsidkare ska inte längre behöva lämna kontrolluppgift om räntor

**Utredningens förslag:** Skyldigheten för enskilda näringsidkare att lämna kontrolluppgift om ränteinkomster och ränteutgifter slopas.

**Skälen för utredningens förslag:** Enskilda näringsidkare är i dag skyldiga att lämna kontrolluppgift om ränteinkomster och ränteutgifter i näringsverksamheten. Skyldigheten infördes

samtidigt som LSK. I den proposition som föregick lagen anges inget uttryckligt skäl till varför enskilda näringsidkare skulle lämna kontrolluppgifter om ränteinkomster och ränteutgifter (prop. 2001/02:25, s. 181).

År 2007 lämnades totalt 7,3 miljoner kontrolluppgifter om ränteinkomster och 15,9 miljoner uppgifter om ränteutgifter. Nästan alla kom från bankväsendet, men 2 222 enskilda näringsidkare lämnade kontrolluppgift om ränteinkomster och 1 855 om ränteutgifter. De enskilda näringsidkarnas kontrolluppgifter omfattar drygt 30 miljoner i ränteinkomster och drygt 14 miljoner i ränteutgifter.

En viktig utgångspunkt för vårt arbete är att minska företagens administrativa börda. Frågan är därför om fördelarna från kontrollsynpunkt m.m. uppväger den börda som det innebär för näringsidkarna att lämna kontrolluppgifter om räntor.

Enligt vad utredningen erfarit är det i samband med generationsskiften inom lantbruket vanligt att två kontrolluppgifter lämnas om samma ränta, dvs. att näringsidkare lämnar kontrolluppgifter om varandra. En uppgiftsskyldighet som får sådana konsekvenser skapar irritation.

En annan aspekt som bör beaktas är målet att så många uppgifter som möjligt med betydelse för beskattningen av fysiska personer ska kunna förtryckas i deklaraionsformuläret.

Om enskilda näringsidkare inte längre ska lämna kontrolluppgifter om räntor kommer uppgiften inte att kunna förtryckas och de deklaraions-skyldiga måste i så fall lämna tilläggsuppgifter om ränteinkomster och ränteutgifter. Den administrativa bördan flyttas alltså från en grupp uppgiftsskyldiga till en annan. Ett slopande av kontrolluppgiftsskyldigheten bör ändå leda till en viss minskning av de sammanlagda administrativa kostnaderna. Det beror på att många näringsidkare inte har några anställda och därför är ovana vid att lämna kontrolluppgifter. Många av de deklaraions-skyldiga som skulle bli tvungna att lämna uppgift om räntor är näringsidkare. Det betyder att vinsten med att förtrycka uppgifter är liten för dem. De måste nämligen alltid lämna tilläggsuppgifter. Uppgifter om räntor som förtryckts måste dessutom fördelas mellan näringsverksamheten och den privata ekonomin. Ökningen av den administrativa kostnaden för de deklaraions-skyldiga bör därför sammantaget bli något mindre än den minskning som ett slopande av kontrolluppgiftsskyldigheten leder till.

Det kan konstateras att ett slopande av kontrolluppgiftsskyldigheten endast skulle leda till runt 4 000 tilläggsuppgifter, vilket är väldigt lite om man ser till att Skatteverket får in totalt 2,6 miljoner deklARATIONER med tilläggsuppgifter från löntagare. Ett slopande av kontrolluppgiftsskyldigheten skulle därför knappast märkas.

Ur administrativ synvinkel finns det sammanfattningsvis ingen fördel med att enskilda näringsidkare lämnar kontrolluppgift om räntor utan uppgifterna kan likväl lämnas som tilläggsuppgifter av de skattskyldiga.

Från kontrollsynpunkt kan dock kontrolluppgifter vara att föredra eftersom uppgifter som lämnas till ledning för annans beskattning normalt har ett högre kontrollvärde än uppgifter som lämnas för egen beskattning. Det gäller givetvis inte i fall där näringsidkare lämnar kontrolluppgift om samma ränta.

För bedömningen bör vidare noteras att den skatt som riskerar att undandras om kontrolluppgiftsskyldigheten slopas uppgår till drygt sex miljoner kronor. Det är inte försumbart men bör inte heller uppfattas som oroväckande eftersom Skatteverket kan förelägga enskilda näringsidkare att lämna kontrolluppgift om räntor. Skatteverket kommer alltså vid behov att kunna kräva in aktuella uppgifter.

Mot bakgrund av det nu sagda anser vi att skyldigheten för enskilda näringsidkare att lämna kontrolluppgift om räntor kan tas bort utan att det äventyrar möjligheterna till en effektiv kontroll och vi föreslår därför att skyldigheten slopas. Även dödsbon ska i fortsättningen slippa att lämna kontrolluppgift om räntor.

Förslaget innebär att skatteförfarandelagen inte innehåller några motsvarigheter till bestämmelserna i 8 kap. 2 § andra stycket 2 och 8 § andra stycket 2 LSK och att det i fortsättningen endast är andra juridiska personer än dödsbon som ska lämna kontrolluppgift om ränteinkomster och ränteutgifter.

### 3.6.6 Den som lämnat kontrolluppgift ska inte längre behöva informera den som uppgifterna avser

**Utredningens förslag:** En kontrolluppgiftsskyldig ska inte längre behöva meddela den som kontrolluppgift lämnats för om vilka uppgifter som lämnats.

**Skälen för utredningens förslag:** Den som är skyldig att lämna kontrolluppgift ska enligt 15 kap. 1 § LSK översända ett meddelande med kontrolluppgiftens innehåll till den som uppgiften avser (meddelandeskyldighet). Eftersom fysiska personer som kan antas vara deklarationsskyldiga numer får en deklarationsblankett på vilken alla kontrolluppgifter som lämnats för honom eller henne har förtryckts får meddelandeskyldigheten mer eller mindre anses ha spelat ut sin roll när det gäller att informera den deklarationsskyldige om lämnade kontrolluppgifter. Meddelandeskyldigheten ger dock de deklarationsskyldiga möjlighet att rätta felaktiga kontrolluppgifter och därmed bidra till korrekta uppgifter förtrycks. Vi anser dock att det inte är skäl att behålla meddelandeskyldigheten och föreslår därför att den slopas.

### 3.6.7 Ökat utrymme för att redovisa punktskatt för helår

**Utredningens förslag:** Gränsen för att få redovisa punktskatt för beskattningsår höjs från 20 000 kronor i beskattningsunderlag till 50 000 kronor i underlag.

**Skälen för utredningens förslag:** Redovisning för beskattningsår får bara medges skattskyldiga som kan beräknas redovisa punktskatt med ett nettobelopp om högst 20 000 kronor för beskattningsåret. Denna beloppsgräns härrör från 1984 (prop. 1983/84:71, s. 91 och 92). Ursprungligen var dock gränsen 10 000 kronor, men höjdes i samband med att punktskatterna infogades i skattekontosystemet till 20 000 kronor (prop. 2001/02:127, s. 170 och 171).

Frågan är om det inte blivit dags att på nytt höja gränsen. Att höja gränsen innebär att den administrativa bördan minskar för de skattskyldiga som genom höjningen kan börja tillämpa helårsredovisning. Det skulle även minska administrationen hos Skatteverket.

Vid bedömningen av hur stor höjning som kan vara motiverad bör det beaktas att ju högre gräns desto större risk för uppbördsförluster. Det hänger ihop med att helårsredovisning innebär att hela årets skatt ska betalas på en gång.

År 2008 var det 5 142 av totalt 9 817 punktskatteskyldiga som redovisade för beskattningsår. En höjning av gränsen till 50 000 kronor skulle enligt Skatteverket ge ytterligare 981 skattskyldiga möjlighet att redovisa för beskattningsår. Det rör sig om en inte obetydlig minskning av den administrativa bördan. Den ökade risken för uppbördsförluster får sedd i det perspektivet anses acceptabel. Vi föreslår därför att gränsen för att redovisa för beskattningsår höjs till 50 000 kronor.

## 4 Preliminär skatt

### 4.1 Vårt uppdrag

I våra direktiv (dir. 2005:129) konstateras att hänsyn inte alltid tas till alla slag av skatter som den skattskyldige har att betala. En sådan skatt som i flera fall ligger utanför systemet är fastighetsskatten. För den som har en F-skattsedel beaktas i regel fastighetsskatten vid beräkningen av den preliminära skatten. För dem som inte har en F-skattsedel (löntagare och pensionärer) ska den preliminära skatten betalas genom att den som betalar ut bl.a. lön eller pension ska göra ett skatteavdrag (5 kap. 2 § skattebetalningslagen [1997:483, SBL]). Skatteavdraget beräknas som huvudregel enligt särskilda skattetabeller fastställda av Skatteverket (8 kap. 2 § SBL). När skatteavdrag beräknas enligt tabell tas inte hänsyn till om den skattskyldige har att betala fastighetsskatt. Detta medför i många fall att den skattskyldige påförs ”kvarskatt”.

En uppgift för utredningen är enligt direktiven att undersöka om det är möjligt och även lämpligt att infoga fastighetsskatten i skatteavdragssystemet och därigenom få en bättre överensstämmelse mellan preliminär och slutlig skatt.

Sedan direktiven skrevs har lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt ändrats. De personer som uppdraget avser, löntagare och pensionärer, betalar numera endast i undantagsfall fastighetsskatt. Uppdraget har därmed förfallit. Det finns inte heller anledning att överväga om den fastighetsavgift som kommit i stället bör infogas i skatteavdragssystemet. Maximnivån på fastighetsavgiften är betydligt lägre än den tidigare fastighetsskatten. För 2009 är avgiften högst 6 362 kronor för ett småhus (3 § lagen [2007:1398] om kommunal fastighetsavgift). Avgiften har därmed inte lika stor betydelse för överensstämmelsen mellan preliminär och slutlig skatt. Det är inte heller givet att ett förhöjt skatteavdrag för den som ska betala fastighetsavgift leder till bättre överensstämmelse

mellan preliminär och slutlig skatt. Hänsyn måste tas till räntekostnader och andra förhållanden som leder till sänkt skatt. Om fastighetsavgiften ska infogas i skatteavdragssystemet krävs därför att Skatteverket fattar individuella beslut för alla personer som ska betala fastighetsavgift. Det skapar en ökad administration för Skatteverket och utbetalarna som inte är motiverad. Den som vill kan dessutom redan enligt befintliga regler få sina skatteavdrag anpassade med hänsyn till fastighetsavgiften genom att begära en särskild beräkningsgrund.

Utöver frågan om infogningen av fastighetsskatten i skatteavdragssystemet har vi inget särskilt utpekad uppdrag vad gäller den preliminära skatten. I arbetet med att skapa en sammanhållen förfarandelag ska givetvis även bestämmelserna om preliminär skatt ses över. I detta arbete är utgångspunkterna att förfarandet ska bli mer rationellt och kostnadseffektivt samt att den administrativa bördan ska minskas.

## 4.2 Dagens preliminärskattesystem i korthet

En stor del av inkomstskatten betalas som preliminär skatt. Det innebär att skatten betalas i anslutning till att inkomsterna uppbärs. Målsättningen är att den preliminära skatten så nära som möjligt ska överensstämma med den slutliga skatten.

Det finns två olika former av preliminär skatt: A-skatt och F-skatt. Endast den som har fått en F-skattsedel kan betala den preliminära skatten som *F-skatt*. En ansökan om F-skattsedel beviljas om vissa krav är uppfyllda, bl.a. ska den sökande bedriva eller ha för avsikt att bedriva näringsverksamhet. Skatteverket fattar beslut om med vilket belopp F-skatt ska betalas, det är alltså fråga om en debiterad skatt. Den skattskyldige själv betalar in F-skatten. F-skatten är en frivillig skatteform i den meningen att Skatteverket inte kan utfärda en F-skattsedel åt någon mot dennes vilja.

För fysiska personer får F-skattsedeln förenas med villkor att den åberopas endast i näringsverksamheten. Avsikten är att fysiska personer som vid sidan av näringsverksamheten har en anställning ska betala den preliminära skatten på lönen genom skatteavdrag på samma sätt som andra anställda.

Den som inte betalar F-skatt ska betala *A-skatt*. Det innebär att även juridiska personer betalar sin preliminära skatt enbart i form av A-skatt om de av någon anledning inte vill eller kan få en F-

skattsedel. A-skatt betalas som huvudregel genom att den som betalar ut ersättning för arbete, ränta eller utdelning gör skatteavdrag från ersättningen och betalar in beloppet till Skatteverket. Skatteavdrag görs enligt skattetablell eller genom ett procentavdrag. Även för den som har F-skattsedel betalas A-skatt genom skatteavdrag i fråga om vissa intäkter, det gäller bl.a. pension, sjukpenning, ränta och utdelning som betalas till fysiska personer.

Som ovan sagts betalas A-skatt vanligen genom att utbetalaren gör ett skatteavdrag. Det är då inte fråga om någon debiterad skatt. Utbetalaren beräknar skatteavdraget utifrån den skattetablell som Skatteverket har bestämt för den skattskyldige eller med 30 procent. Skatteverket kan också för en viss person fatta ett beslut om hur skatteavdrag ska beräknas. Det finns dessutom en debiterad form av A-skatt, *särskild A-skatt*, som kan beslutas om en persons totala skatt för inkomståret inte bedöms bli täckt av skatteavdrag. Skatteverket beslutar då med vilket belopp A-skatt ska betalas. Särskild A-skatt betalar den skattskyldige själv in på samma sätt som gäller för F-skatt.

För den som betalar ut ersättning för arbete har mottagarens skattsedel avgörande betydelse; har mottagaren F-skattsedel ska normalt inget skatteavdrag göras och inga arbetsgivaravgifter betalas.

Systemet för betalning av preliminär skatt fick i stort sin utformning genom en ändring av uppbördslagen (1953:272, UBL) år 1993. Då infördes F-skatten och A-skatten fick i huvudsak sin nuvarande utformning (SFS 1992:680, prop. 1991/92:112, bet. 1991/92:SkU29, rskr. 1991/92:292).

En betydelsefull lagändring dessförinnan som bör nämnas är införandet av preliminärskatteavdrag på räntor och utdelningar (SFS 1990:1137, prop. 1990/91:5, s. 100 f. och 131, bet. 1990/91: SkU3, rskr. 1990/91:57).

När uppbördslagen ersattes av skattebetalningslagen fördes många av reglerna om preliminär skatt över utan sakliga ändringar (SFS 1997:483, prop. 1996/97:100, bet. 1996/97:SkU23, rskr. 1996/97:276). Härfter har reglerna justerats vid ett flertal tillfällen.

Nyligen ändrades inkomstskattelagens (1999:1229, IL) kriterium för hur självständig en verksamhet ska vara för att bedömas som näringsverksamhet. Syftet med ändringen är att det ska bli lättare att få en F-skattsedel (SFS 2008:1316, prop. 2008/09:62, bet. 2008/09:SkU18, rskr. 2008/09:113).



### 4.3 Ett godkännande för F-skatt ska ersätta F-skattsedeln

**Utredningens förslag:** Dagens *F-skattsedel* ska ersättas med ett *godkännande för F-skatt*.

Rättsverkningarna ska knytas till godkännandet som sådant och åberopandet av detta.

Godkännandet ska inte vara tidsbegränsat utan gälla tills vidare.

#### Skälen för utredningens förslag

##### *Ett godkännande för F-skatt*

Bestämmelserna om F-skatt i skattebetalningslagen är uppbyggda kring F-skattsedeln. Vid sidan av F-skattsedeln utfärdas även F-skattebevis. Syftet med beviset är att innehavaren ska kunna visa upp det för uppdragsgivaren i stället för att visa upp F-skattsedeln. F-skattsedeln innehåller nämligen uppgifter om debiterad skatt vilket kan vara känsligt.

Termen skattsedel för tankarna till en handling i fysisk form, ett papper. Detsamma gäller termen bevis. De kan dock inte anses låsta till fysiska handlingar. Termerna som sådana bör därför inte begränsa möjligheterna att använda elektronisk kommunikation och införa nya elektroniska tjänster. Det är möjligt att tänka sig att Skatteverket skickar ut beslutet att utfärda F-skattsedel elektroniskt och att den skattskyldige själv kan skriva ut det och även F-skattebeviset. I dag finns det t.ex. för den som har e-legitimation möjlighet att hämta och skriva ut personbevis på den egna skrivaren. Avgörande för vad som är möjligt i nu nämnda fall är inte termerna utan hur reglerna för åberopande, beslutsmeddelande m.m. utformas.

Termerna F-skattsedel och F-skattebevis hindrar således i sig inte ett teknikneutralt förfarande. Ökad användning av elektronisk kommunikation bör uppmuntras eftersom det underlättar för såväl de skattskyldiga som för Skatteverket (se vidare avsnitt 3.4). Enligt utredningens mening finns det därför skäl att ersätta uttrycket att "utfärda F-skattsedel" med ett uttryck som inte på samma sätt associerar till ett pappersanknutet förfarande. Utredningen föreslår att uttrycket "godkänd för F-skatt" ska användas.

*Rättsverkningarna av ett godkännande*

I 5 kap. 5 § SBL finns bestämmelser som anger under vilka förutsättningar en utbetalare av ersättning för arbete är befriad från skyldigheten att göra skatteavdrag. Motsvarande bestämmelse för skyldigheten att betala arbetsgivaravgifter finns i 2 kap. 5 § socialavgiftslagen (2000:980, SAL). I det följande beskrivs för enkelhetens skull reglerna endast utifrån skyldigheten att göra skatteavdrag. Bestämmelserna reglerar en F-skattsedels rättsverkningar.

Dagens regler har följande innebörd. Om en uppdragstagare har F-skattsedel utan villkor antingen när ersättningen bestäms eller när den betalas ut ska utbetalaren inte göra skatteavdrag (5 kap. 5 § första stycket första meningen SBL). I den situationen saknar det betydelse om eller hur uppdragstagaren har återoplat skattsedeln.

Har uppdragstagaren däremot ingen F-skattsedel varken när ersättningen bestäms eller när den betalas ut har uppdragstagarens beteende avgörande betydelse. Om uppdragstagaren har lämnat uppgift om innehav av F-skattsedel i en anbudshandling, en faktura eller någon jämförlig handling som innehåller vissa identifikationsuppgifter, är utbetalaren inte skyldig att göra skatteavdrag. Utbetalaren behöver i sådana fall inte undersöka om uppgiften är riktig. Så länge utbetalaren inte känner till att uppgiften är oriktig kan han ta den för god (5 kap. 5 § första stycket andra och tredje meningarna SBL).

Vad som gäller om en uppdragstagare som fått sin F-skattsedel återkallad ändå visar upp skattsedeln eller F-skattebeviset framgår inte av lagen. Av förarbetena framgår dock att avsikten varit att utbetalaren i en sådan situation har rätt att utgå från att F-skatt finns och alltså inte behöver göra skatteavdrag (prop. 1991/92:112, s. 89).

Om F-skattsedeln är villkorad är det aldrig tillräckligt att uppdragstagaren har en F-skattsedel, den måste återoplas skriftligen (5 kap. 5 § andra stycket SBL). En sådan uppgift i anbudshandling, faktura eller någon jämförlig handling som enligt 5 kap. 5 § första stycket SBL får godtas ska enligt förarbetena gälla som skriftligt återopande (prop. 1996/97:100, s. 542). Om utbetalaren är i ond tro om innehavet av F-skattsedel får det skriftliga återopandet inte godtas och skatteavdrag ska alltså göras. I annat fall uppstår rättsverkningarna även om uppgiften är oriktig.

Bestämmelserna om rättsverkningarna av ett godkännande för F-skatt är av central betydelse. De ekonomiska konsekvenserna för en utbetalare som misstar sig kan bli omfattande. Det är därför viktigt att bestämmelserna är tydliga och så enkla som möjligt.

Enligt utredningens bedömning bör rättsverkningarna endast vara knutna till godkännandet och åberopandet av detta. Rättsverkningar bör alltså inte knytas till några F-skattebevis eller liknande handlingar som är avsedda att visas upp. En ordning där uppvisande av handlingar ska tillmätas betydelse för utbetalarens skyldigheter kan framstå som generös mot utbetalaren. I praktiken tar dock en utbetalare som nöjer sig med att uppdragstagaren visar upp handlingen en risk. Utbetalaren måste för att vara säker på att inte bli betalningsskyldig för skatteavdrag och arbetsgivaravgifter på något sätt dokumentera att F-skattebeviset visats upp. Skulle det senare visa sig att betalningsmottagaren hade fått sitt godkännande återkallat kan utbetalaren i annat fall få svårt att bevisa att F-skattebeviset faktiskt visats upp.

Utgångspunkten är således att uppdragstagaren ska vara godkänd för F-skatt och, om godkännandet är villkorat, skriftligen åberopa godkännandet för att utbetalaren ska vara befriad från skyldigheten att göra skatteavdrag. Informationen om huruvida en person är godkänd för F-skatt bör vara så lättillgänglig som möjligt. Skatteverket lämnar i dag motsvarande uppgift om F-skattsedelsinnehav per telefon. Det är också möjligt att göra en F-skatteförfrågan med faxsvar på verkets servicetelefon. Det finns utrymme för att vidareutveckla servicen, t.ex. genom att använda Internet eller sms.

På motsvarande sätt som i dag bör en utbetalare under vissa förutsättningar få lita på en uppgift om godkännande för F-skatt utan att behöva undersöka om den är riktig. För att en uppgift om godkännande ska få godtas ska den lämnas i en handling som upprättas i samband med uppdraget och som innehåller nödvändiga identifikationsuppgifter. Uppgiften kan lämnas i ett avtal, en faktura eller annan handling som upprättas i samband med uppdraget. Kravet på att uppgift ska lämnas i en handling begränsar inte möjligheterna att använda elektroniska rutiner. Om inget avtal eller liknande upprättas med anledning av uppdraget kan uppdragstagaren lämna över ett registerutdrag som är daterat och signerat.

En utbetalare får givetvis inte ta en uppgift om godkännande för F-skatt för god om han eller hon känner till att den är felaktig.

Bestämmelserna finns i 10 kap. 10 och 11 §§.

*Godkännandet ska gälla tills vidare*

En F-skattsedel utfärdas enligt skattebetalningslagen för ett inkomstår (kalenderåret före taxeringsåret), antingen efter ansökan eller genom årlig förnyelse. Vid årlig förnyelse får den som vid ett inkomstårs utgång har en F-skattsedel en ny sådan utan någon ytterligare prövning.

Eftersom rättsverkningarna av ett godkännande för F-skatt inte längre ska vara knutna till uppvisandet av en F-skattsedel eller ett F-skattebevis, finns det ingen anledning att hålla fast vid ett förfarande med årliga beslut. Ett godkännande för F-skatt ska alltså gälla tills vidare, dvs. till dess det återkallas.

## 4.4 Förutsättningarna för F-skatt

### 4.4.1 Ett komplicerat regelverk ska bli enklare

Enligt 4 kap. 7 § SBL ska, om inte annat följer av 8, 10 eller 11 §, en F-skattsedel efter ansökan utfärdas för den som uppger sig bedriva eller ha för avsikt att bedriva näringsverksamhet här i landet, såvida det inte finns skäl原因 anledning att anta att näringsverksamhet varken bedrivs eller kommer att bedrivas.

Undantaget för fall som avses i 4 kap. 8 § SBL innebär att den som ska få en ny F-skattsedel genom årlig förnyelse inte kan få F-skattsedel efter ansökan. Av 4 kap. 10 § SBL framgår att intäkter från ett handelsbolag inte ensamma ger rätt till F-skattsedel, delägaren måste således bedriva näringsverksamhet i annan form än i handelsbolag för att för egen del få F-skattsedel. Så långt är reglerna inte så svåra att förstå, även om behovet av undantag för fall då F-skattsedel ska utfärdas genom årlig förnyelse kan ifrågasättas.

När det däremot gäller 4 kap. 11 § SBL och de hinder mot utfärdande av F-skattsedel som anges där har en lagstiftningsteknik valts som gör reglerna svårtillgängliga. Hindren för att utfärda F-skattsedel framgår indirekt genom en uppsättning olika hänvisningar till återkallelsegrunderna i 4 kap. 13 § SBL. Även i fall då den enskilde inte tidigare har haft F-skattsedel, och alltså inte fått F-skattsedeln återkallad, ska en prövning göras mot återkallelsereglerna. Grunderna för återkallelse är:

- egen begäran,
- näringsverksamheten upphör,

- missbruk av F-skattsedeln,
- har inte följt föreläggande att lämna självdeklaration eller, i frågan om handelsbolag, särskilda uppgifter eller lämnat så bristfälliga uppgifter att de uppenbart inte kan ligga till grund för taxering,
- brister i redovisning eller betalning av skatt i en utsträckning som inte är obetydlig,
- näringsförbud, och
- konkurs.

Något som ytterligare komplicerar regleringen är att det finns osjälvständiga återkallelseregler som bygger på att någon annan än den som har F-skattsedel har gjort något som är grund för återkallelse (4 kap. 13 § 8 SBL) eller inte för egen del kan få en F-skattsedel (4 kap. 13 § 9 SBL). De sistnämnda bestämmelserna kan inte ensamma läggas till grund för en återkallelse utan måste tillämpas tillsammans med en annan återkallelsegrund. Bestämmelserna innebär att förhållanden hos andra än den sökande ”smittar”. Förhållanden smittar från företagsledare till fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag och vice versa. Bestämmelsen i 4 kap. 13 § 9 SBL har en konstruktion som innebär att det blir rundgång mellan reglerna om återkallelse och utfärdande. Återkallelsebestämmelsens centrala rekvisit är att det finns hinder mot att utfärda F-skattsedel vilket i sin tur ska bero på att det finns grund för att återkalla F-skattsedel.

Om det finns särskilda skäl får Skatteverket avstå från återkallelse trots att grund för återkallelse föreligger (4 kap. 14 § SBL). En F-skattsedel får också utfärdas trots att det finns hinder mot utfärdande om det finns särskilda skäl (4 kap. 11 § tredje stycket SBL).

Följande exempel – där frågan är om fåmansföretaget A kan få en F-skattsedel – får illustrera hur regleringen är uppbyggd. Företagsledare i fåmansföretaget A är N.N. Hon är också företagsledare i fåmansföretaget B. Själv har hon ingen F-skattsedel. Företaget B har fått sin F-skattsedel återkallad på grund av att företaget inte följt ett föreläggande att lämna självdeklaration.

Företaget A kan inte få en F-skattsedel. Av lagtexten framgår det på följande sätt. Enligt 4 kap. 11 § första stycket 3 SBL får en F-skattsedel inte utfärdas för den som inte haft någon F-skattsedel men som skulle ha fått en sådan skattsedel återkallad på grund av något förhållande som avses i 13 §. Frågan är alltså om företaget A, om det redan haft en F-skattsedel, skulle ha fått den återkallad.

Enligt 4 kap. 13 § 9 SBL ska en F-skattsedel återkallas om innehavaren är ett fåmansföretag och en företagsledare i företaget har handlat på ett sådant sätt att en F-skattsedel inte får utfärdas för företagsledaren. För att avgöra om företaget A skulle ha fått en F-skattsedel återkallad måste alltså först undersökas om N.N. kan få en F-skattsedel. Av 4 kap. 11 § första stycket 3 SBL jämförd med 4 kap. 13 § 8 SBL framgår att N.N. inte kan få en F-skattsedel. Skälet till det är att N.N. är företagsledare i företaget B och att det finns förutsättningar för att återkalla B:s F-skattsedel enligt 4 kap. 13 § 4 SBL på grund av förhållande som kan hänföras till N.N. Om företaget A hade haft en F-skattsedel hade den alltså återkallats enligt 4 kap. 13 § 9 SBL. Hinder mot utfärdande föreligger därmed enligt 4 kap. 11 § första stycket 3 SBL.

Sammanfattningsvis kan konstateras att regleringen av förutsättningarna för F-skattsedel i dag är svårtillgängliga. I många fall är en F-skattsedel en förutsättning för att det ska vara möjligt att driva näringsverksamhet. Beslut om att avslå en ansökan om F-skattsedel eller att återkalla en F-skattsedel är därmed för den enskilde mycket ingripande. Det är därför särskilt viktigt att förutsättningarna för sådana beslut tydligt framgår av lagen.

Utredningen har mot den bakgrunden gjort en grundlig omarbetning av bestämmelserna. I stor utsträckning handlar det om lagtekniska förändringar. Vi föreslår uttryckliga bestämmelser om förutsättningarna för att besluta om godkännande för F-skatt. Några hypotetiska prövningar av om en F-skattsedel skulle ha återkallats ska alltså inte längre göras. Av en särskild bestämmelse framgår i vilken utsträckning förhållanden hos annan än den sökande ska beaktas. Ett godkännande ska återkallas om den godkände begär det eller om förutsättningarna för godkännande inte längre är uppfyllda. De nya bestämmelserna finns i 9 kap. 1, 2 och 4 §§.

Vi föreslår också några ändringar i sak. Dessa beskrivs i följande avsnitt.

#### 4.4.2 Ändrade förutsättningar för F-skatt

**Utredningens förslag:** Bestämmelsen om att förhållanden i ett fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag där den sökande varit företagsledare kan hindra ett godkännande för F-skatt ska preciseras så att det framgår att det endast är *missförhållanden* som kan hänföras till företagsledaren som ska beaktas.

Förhållanden som hindrar ett godkännande för F-skatt ska i fortsättningen beaktas även om varken den sökande eller någon annan som ska prövas tidigare varit godkänd.

I fortsättningen ska en karenstid under vilken ett godkännande för F-skatt inte får meddelas endast gälla efter återkallelse på grund av missbruk. I andra fall ska ett godkännande kunna meddelas så snart missförhållandet undanröjts. Karenstiden ska räknas från missbrukstillfället.

#### Skälen för utredningens förslag

*Företagsledaren ska bara drabbas av missförhållanden som kan hänföras till honom*

Enligt 4 kap. 13 § 8 SBL ska en F-skattsedel återkallas om innehavaren är eller har varit företagsledare i ett fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag och det finns eller fanns förutsättningar att återkalla företagsledarens eller bolagets F-skattsedel på grund av ett förhållande som kan hänföras till företagsledaren. Finns det grund för återkallelse av företagsledarens skattsedel ska F-skattsedel inte heller utfärdas till ett nytt företag eller bolag med samma företagsledare. Syftet med bestämmelserna är att de ska förhindra att ett återkallelsebeslut kringgås genom att verksamheten drivs vidare med F-skatt i en annan företagsform (prop. 1991/92:112, s. 123, 125, 126 och 171 samt prop. 1996/97:100, s. 416 och 537).

Även i fortsättningen bör förhållanden i fåmansföretag och fåmanshandelsbolag beaktas när en företagsledares ansökan om godkännande för F-skatt för egen del eller för annat fåmansföretag eller fåmansbolag prövas. På motsvarande sätt som i dag ska det givetvis inte gälla förhållanden i företaget eller bolaget som uppkommit efter att företagsledaren lämnat sin position. Det framgår av rekvisitetet "förhållande som kan hänföras till företags-

ledaren”. Det kan dock diskuteras om det behövs ytterligare preciseringar av vilka förhållanden som avses.

Bestämmelsen gäller endast företagsledare i fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag. Det är alltså fråga om personer som har stort inflytande i företaget eller bolaget. Med hänsyn härtill är normalt ett förhållande i företaget hänförligt till företagsledaren. Ett inte obetydligt missbruk av F-skattsedeln eller brister i redovisning och betalning av skatt som inte är obetydliga bör regelmässigt anses hänförliga till företagsledaren. En sådan tolkning ligger i linje med bestämmelsens syfte, att förhindra kringgående av återkallelse-reglerna. Uppstår exempelvis mer än obetydliga skatteskulder finns det alltså grund för att återkalla företagets godkännande och hindra företagsledaren från att driva verksamheten vidare med F-skatt. Undantag kan göras om det finns särskilda skäl (9 kap. 1 § tredje stycket och 9 kap. 4 § andra stycket).

I fråga om konkurs är situationen delvis annorlunda. Konkurs är en återkallelsegrund oavsett om några oegentligheter förekommit eller inte. Bakgrunden till bestämmelsen är att det anses olämpligt att en konkursgäldenär har F-skatt med tanke på det ansvar för betalning av skatter och avgifter som det innebär (prop. 1991/92:112, s. 122).

Det är enligt utredningens mening rimligt att en företagsledare som i allt väsentligt handlat i enlighet med de regler som gäller när ett företag kommer på obestånd, kan få eller behålla ett godkännande för F-skatt för annan verksamhet. Det gäller naturligtvis bara under förutsättning att det inte utöver konkursen finns andra återkallelsegrunder. Någon risk för kringgående av återkallelse-reglerna kan inte anses finnas i en sådan situation.

Att en konkurs i ett fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag endast ska läggas företagsledaren till last om han eller hon varit försumlig framgår lagtekniskt genom att rekvisitet ”förhållande som kan hänföras till företagsledaren” preciseras till ”missförhållanden som kan hänföras till företagsledaren”. Bestämmelsen finns i 9 kap. 2 §.

#### *Tidigare godkännande ska inte vara avgörande*

Om varken företagsledaren eller hans fåmansföretag har haft F-skattsedel kan enligt dagens regler inte missförhållanden i företaget beaktas vid bedömningen av om företagsledaren kan få en F-skatt-



sedel för egen del eller för ett nytt företag. Motsvarande gäller om missförhållandena finns i ett fåmanshandelsbolag.

Enligt utredningens bedömning bör ett tidigare godkännande av F-skatt endast ha betydelse när grunden för återkallelse eller avslag på ansökan om godkännande är missbruk. I andra fall bör de aktuella förhållandena hos sökanden och övriga som ska prövas vara avgörande. Om någon av dessa inte kan bli godkänd för F-skatt ska inte heller de övriga kunna bli godkända. Om den som ansöker om godkännande t.ex. är eller har varit företagsledare i ett fåmansföretag och där har medverkat till att skatteskulder uppkommit, ska ansökan alltså avslås även om varken företagsledaren eller företaget tidigare har varit godkända för F-skatt. I en sådan situation kan ett godkännande bara medges om det finns särskilda skäl.

#### *Karenstid ska bara gälla vid återkallelse på grund av missbruk*

Enligt nuvarande regler i 4 kap. SBL gäller i vissa fall en karenstid på två år under vilken en F-skattsedel inte får utfärdas. Det gäller dels vid missbruk av F-skattsedel, dels när förhållanden i ett fåmanshandelsbolag eller fåmansföretag hindrar att F-skattsedel utfärdas till annan än företaget eller bolaget.

Karenstiden vid missbruk av F-skattsedel gäller inte bara den som gjort sig skyldig till missbruket. Alla som ingår i den krets av fåmansföretag, fåmanshandelsbolag och företagsledare som ska prövas omfattas. Karenstid på grund av annat än missbruk uppkommer i följande situationer:

1. Den som ansöker om F-skattsedel har tidigare varit företagsledare i fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag där det finns grund för återkallelse. Grunderna för att återkalla företagets eller bolagets F-skattsedel kan vara att det inte följt föreläggande att lämna deklaration eller uppgift, brister i redovisning eller betalning av skatt eller konkurs (4 kap. 11 § första stycket 1 och andra stycket SBL jämfört med 4 kap. 13 § 8 samt 4, 5 eller 7 SBL).

2. Den sökande är ett fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag. Om företaget eller bolaget hade haft en F-skattsedel så skulle den ha blivit återkallad på grund av att företagsledaren inte kan få F-skattsedel. Skälet till att företagsledaren inte kan få F-skattsedel är att han eller hon är eller har varit företagsledare i ett annat fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag där det finns grund för

återkallelse. Grunden för återkallelse i det sistnämnda företaget eller bolaget kan vara vilken som helst av återkallelsegrunderna. I detta fall föreskrivs ingen karenstid, men den uppkommer i praktiken till följd av att företagsledaren omfattas av karenstid (4 kap. 11 § första stycket 3 SBL jämfört med 4 kap. 13 § 9 och 8 samt 4, 5, 6 eller 7 SBL).

När bestämmelserna om F-skatt infördes gällde en karenstid bara vid återkallelse på grund av missbruk. Karenregeln infördes för att understryka vikten av att skattsedeln används på ett riktigt sätt. En på förhand bestämd återkallelsetid som inte är för kort ansågs också underlätta det administrativa förfarandet genom att antalet ansökningar om ny skattsedel som inte kan bifallas blir mindre under karenstiden. Vidare ansågs karenstiden bidra till en likformig tillämpning av reglerna om när en ny F-skattsedel kan utfärdas (prop. 1991/92:112, s. 129). De ursprungliga motiven för karenregeln vid återkallelse på grund av missbruk är alltså giltiga. Det bör alltså även i fortsättningen gälla en karenstid på två år vid missbruk. Karenstiden bör dock räknas från det senaste missbrukstillfället i stället för som i dag från återkallelsebeslutet.

När det gäller karenstiden i andra fall än vid missbruk kan konstateras att dagens reglering inte är konsekvent. Den som bedriver sin verksamhet som enskild näringsidkare och får sin F-skattsedel återkallad på grund av att han eller hon i den egna verksamheten inte följt föreläggande att lämna deklaration eller uppgift, brister i redovisning eller betalning av skatt, får näringsförbud eller försätts i konkurs drabbas inte av någon karenstid. Ny F-skattsedel kan meddelas när grunden för återkallelsen har undanröjts. Den företagsledare som bedriver verksamheten i fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag drabbas av karenstid efter återkallelse av företagens eller bolagets F-skattsedel oberoende av på vilken grund denna skett (dock endast under förutsättning att missförhållandena kan hänföras till företagsledaren, annars finns inte grund för återkallelse). En konsekvens av regelverket är att företagsledare kan vara förhindrad att få F-skattsedel längre tid än det bolag eller företag där återkallelsegrunden uppkommit.

Vi anser att olika företagsformer ska behandlas lika. Givetvis ska inte heller en företagsledare vara förhindrad från att bli godkänd för F-skatt under längre tid än det företag i vilket missförhållandena funnits. Vi ser inte heller något behov av en karenstid i andra fall än vid missbruk. För övriga missförhållanden är det tillräckligt att det finns hinder mot godkännande så länge

missförhållandet finns kvar. Om missförhållandet t.ex. består av skatteskulder ska alltså ett godkännande kunna meddelas så snart skatteskulderna är betalda.

Bestämmelsen om karens finns i 9 kap. 1 § andra stycket 3 a.

## 4.5 Bestämmelserna om skatteavdrag förenklas

### 4.5.1 Inget skatteavdrag för dricks

**Utredningens förslag:** Skyldigheten att göra skatteavdrag för drickspengar eller liknande ersättning som en arbetstagare på grund av arbetsavtal har rätt att ta emot direkt från allmänheten ska slopas.

**Skälen för utredningens förslag:** Om en arbetstagare på grund av arbetsavtal har rätt att ta emot drickspengar eller liknande ersättning direkt från allmänheten och arbetsgivaren känner till eller kan uppskatta ersättningen, ska han eller hon enligt 8 kap. 18 § SBL ta hänsyn till sådan ersättning vid beräkning av skatteavdrag.

Skatteverket har i en promemoria till Finansdepartementet föreslagit att 8 kap. 18 § SBL ska upphävas eftersom den är obsolet (dnr 131 362588-07/113). Promemorian har överlämnats till utredningen.

Bestämmelsen om skatteavdrag för drickspengar har sitt ursprung i en tid då rätten att uppbära dricks direkt från allmänheten var en vanlig avlöningsform. Det var vanligt att hela eller en väsentlig del av lönen för serveringspersonal utgjordes av dricks. Det ansågs därför viktigt att försöka inkludera dricksen i skatteavdragssystemet (prop. 1945:370, s. 183 och 184).

Det avlöningssystem som 8 kap. 18 § SBL avser finns inte längre kvar. I restaurangbranschen anges inte längre dricks särskilt på notan utan det är en frivillig betalning från kunden. Likaså har regler som innebar att taxiförare beskattades för drickspengar som var bestämda efter viss procentsats på inkört belopp avskaffats.

Dricks är en skattepliktig ersättning för arbete. Eftersom det är en frivillig betalning från kunden direkt till den som utfört arbetet är det dock kunden, och inte företaget, som är utbetalare. Rätten att ta emot dricks kan mot den bakgrunden inte längre sägas följa av arbetsavtal. Det är således inte möjligt att tillämpa 8 kap. 18 § SBL. Bestämmelsen förs därför inte över till skatteförfarandelagen.

I de fall kunden betalar med någon form av konto- eller bankkort och där anger ett visst belopp som dricks har arbetsgivaren kännedom om dricksens belopp. Det skulle i sådana fall i princip vara möjligt att ålägga arbetsgivaren en skyldighet att beakta dricksen när skatteavdrag görs från lönen. Om även dricks som betalas kontant ska infogas i skatteavdragssystemet måste en skyldighet för de anställda att lämna uppgift till arbetsgivaren om dricksen införas. I praktiken skulle det sannolikt vara svårt att genomföra en sådan ordning. Dessutom skulle det leda till ökad administration för företagen. Enligt utredningens mening är det inte motiverat att införa nya bestämmelser om skatteavdrag för dricks.

#### 4.5.2 Undantagsbestämmelser som ska slopas

**Utredningens förslag:** Följande undantag från skyldigheten att göra skatteavdrag ska slopas:

- familjebidrag till någon som tjänstgör inom totalförsvaret,
- utdelning från en utländsk juridisk person som inte har betalats ut genom central värdepappersförvarare, någon som bedriver valutahandel eller, i vissa fall, genom ett värdepappersinstitut, och
- ränta på obligation, förlagsbevis eller dylikt som betalas mot kupong eller kvitto.

Även möjligheten att, före beräkningen av skatteavdrag, göra avdrag för vissa avgifter för pensionering samt sjuk- och olycksfallsförsäkring ska avskaffas.

#### Skälen för utredningens förslag

##### *Undantag från skyldigheten att göra skatteavdrag*

Huvudregeln är att den som betalar ut ersättning för arbete, ränta eller utdelning är skyldig att göra skatteavdrag. Det finns emellertid ett flertal undantag från huvudregeln. En del av undantagen behövs för att undvika för höga skatteavdrag och många av undantagen underlättar för utbetalaren. Det finns ett antal undantag som tillämpas i så få fall att de i stället för att förenkla bara bidrar till att

göra regleringen mer omfattande och komplicerad än nödvändigt. Dessa undantag ska därför slopas. Det gäller följande undantag:

– Enligt 5 kap. 3 § 6 SBL ska skatteavdrag inte göras från familjebidrag till någon som tjänstgör inom totalförsvaret. Av 11 kap. 25 § andra stycket IL framgår att familjebidrag bara ska tas upp som intäkt om bidraget utbetalats i form av näringsbidrag. Om näringen bedrivs av en juridisk person eller av ett svenskt handelsbolag som den värnpliktige inte är delägare i ska näringsbidraget tas upp i inkomstslaget tjänst, och i annat fall i inkomstslaget näringsverksamhet. Sedan skyldigheten att göra skatteavdrag genom lagstiftning 2000 (prop. 2000/01:12) begränsades till ersättningar som ska tas upp som intäkt får undantaget för familjebidrag endast betydelse för familjebidrag som betalas ut i form av näringsbidrag. Sådana näringsbidrag ska beskattas och bör därför inte generellt undantas från skyldigheten att göra skatteavdrag. Bestämmelsen förs därför inte över till skatteförfarandelagen.

– Enligt 5 kap. 9 § 10 SBL ska skatteavdrag inte göras från utdelning från en utländsk juridisk person. Undantaget gäller dock inte om utdelningen har betalats ut genom en central värdepappersförvarare, någon som bedriver valutahandel eller ett värdepappersinstitut hos vilket ett utländskt finansiellt instrument förvaras i depå eller kontoförs eller en rättighet eller en skyldighet som anknyter till sådant instrument kontoförs. Undantaget avser utbetalare som finns i Sverige. I annat fall föreligger överhuvudtaget ingen skyldighet för utbetalaren att göra skatteavdrag. Eftersom utbetalningar genom värdepappersförvarare, valutahandlare och värdepappersinstitut inte omfattas av undantaget saknar det funktion när det gäller kontobaserade delägarätter. Undantaget skulle däremot, i vart fall i teorin, kunna aktualiseras om ett utländskt företag självt från filial i Sverige betalar ut utdelning på pappersbaserade delägarätter. Om det alls förekommer är det sannolikt en sällsynt förekomst. Vår bedömning är därför att undantaget i allt väsentligt saknar betydelse och därför kan avvaras.

– Enligt 5 kap. 9 § 11 SBL ska skatteavdrag inte göras från ränta på obligation, förlagsbevis eller någon annan för den allmänna rörelsen avsedd förskrivning som har betalats ut mot att kupong eller kvitto har lämnats. Undantaget gäller dock inte om räntan har betalats ut genom central värdepappersförvarare eller genom ett

värdepappersinstitut hos vilket ett utländskt finansiellt instrument förvaras i depå eller kontoförs eller en rättighet eller en skyldighet som anknyter till sådant instrument kontoförs. Undantaget kan aktualiseras om en utbetalare i näringsverksamhet ger ut ensidiga skuldförbindelser avsedda för allmän omsättning. Dessutom ska ränta på skuldförbindelsen betalas ut mot kupong eller kvitto. Den pappersbaserade handeln med värdepapper har fått allt mindre betydelse i takt med att handeln i större utsträckning sker elektroniskt. Undantaget har således en begränsad betydelse. För de få utbetalare som alltjämt omfattas av undantaget innebär givetvis ett slopande av detta en ökad administrativ börda. Det är emellertid inte förenat med några svårigheter att beräkna skatteavdrag med 30 procent av räntan. Dessutom rör det sig om utbetalare som ska lämna kontrolluppgift avseende räntan. Bedömningen är mot den bakgrunden att det inte längre finns skäl att upprätthålla undantaget.

#### *Avdrag för avgifter i tjänsten*

Skatteavdrag ska som huvudregel göras från bruttobeloppet. I 8 kap. 21 § SBL finns dock bestämmelser som innebär att två typer av avgifter får räknas av från underlaget för beräkning av skatteavdrag från ersättning för arbete. Det gäller dels avgifter som arbetstagaren i samband med tjänsten betalar för egen eller efterlevandes pensionering på annat sätt än genom försäkring, dels avgifter som arbetstagaren betalar för sådan pensionsförsäkring eller sjuk- eller olycksfallsförsäkring som tagits i samband med tjänsten. Motsvarande bestämmelse fanns med redan i uppbördslagens ursprungliga lydelse.

Avgifter som arbetstagaren i samband med tjänsten betalar för egen eller efterlevandes pensionering på annat sätt än genom försäkring får enligt 12 kap. 34 § IL dras av om pensionen är utformad så att den överensstämmer med villkoren i 58 kap. 4–16 b §§ IL för pensionsförsäkring. Det finns alltså en korresponderande avdragsrätt i inkomstskattelagen. I praktiken förekommer det dock inga sådana betalningar. Bestämmelsen har således ingen funktion utan kan slopas.

När det gäller avgifter som arbetstagaren betalar för pensionsförsäkring eller sjuk- eller olycksfallsförsäkring är en förutsättning för avdrag att försäkringen tagits i samband med tjänsten. För att

en försäkring ska anses ha tagits i samband med tjänsten krävs numera att arbetsgivaren betalar hela kostnaden. För pensionsförsäkring infördes ändringen 1975 och för sjuk- och olycksfallsförsäkring 1988. Avdragsrätt för arbetstagares avgifter kan dock komma i fråga med stöd av övergångsbestämmelser. I 2 kap. 18 § lagen (1999:1230) om ikraftträdande av inkomstskattelagen finns en bestämmelse enligt vilken avdrag medges i inkomstslaget tjänst för avgifter som arbetstagare betalat för sjuk- eller olycksfallsförsäkring som tagits i samband med tjänst före år 1988. Någon uttrycklig övergångsbestämmelse finns inte för pensionsförsäkring. Situationen såg likadan ut vid skattebetalningslagens tillkomst och då angavs att för pensionsförsäkringar torde motsvarande gälla som för sjuk- eller olycksfallsförsäkring på grund av mer allmänna övergångsregler (prop. 1996/97:100, s. 560).

Avgifterna avser inte i någon del försäkringar tecknade efter 1988. Enligt uppgift från Skatteverket är det mycket ovanligt med sådana avgifter. Det är därför inte motiverat med en bestämmelse om avdrag vid beräkningen av underlaget för skatteavdrag. I de enstaka fall som kan förekomma kan den enskilde uppnå motsvarande effekt genom att begära en särskild beräkningsgrund för skatteavdragen.

#### 4.5.3 Skatteavdrag på annan avkastning än ränta och utdelning

**Utredningens förslag:** Skyldigheten att göra skatteavdrag ska utvidgas till att även gälla annan avkastning än ränta och utdelning om den betalas ut tillsammans med ränta eller utdelning.

**Skälen för utredningens förslag:** Skatteavdrag ska normalt göras från ränta och utdelning som lämnas i pengar till fysiska personer och dödsbon (5 kap. 8 § SBL). Från annan löpande avkastning än ränta och utdelning ska skatteavdrag enligt gällande bestämmelser inte göras. Tidigare fanns inte heller någon skyldighet att lämna kontrolluppgift om sådan ersättning.

Kontrolluppgiftsskyldigheten har emellertid genom lagstiftning 2005 utvidgats till att också omfatta annan avkastning av delägar- rätter och fordringsrätter än ränta, utdelning eller kapitalvinst. Lagstiftningen föranleddes bl.a. av ett avgörande från Regerings-

rätten (RÅ 2003 ref. 48). Avgörandet avser ett sammansatt instrument, en så kallad aktieindexobligation. Obligationen löper på tre år och har en garanterad årlig avkastning på tre procent. Härutöver kan ytterligare årlig avkastning utgå beroende av utvecklingen av ett underliggande aktieindex. Obligationen anses bestå av sju olika delar; en fordran i nominellt belopp, tre räntekuponger och tre aktieindexoptioner. Enligt Regeringsrätten ska det sammansatta instrumentet behandlas som en enhet (så kallat odelbart instrument) och med hänsyn till anknytningen till aktieindex ska bestämmelserna om delägarrätter tillämpas. I avgörandet hänvisas till den praxis som innebär att en del av avkastningen ska beskattas på annat sätt än som kapitalvinst trots att instrumentet karakteriserats som odelbart. Den garanterade årliga avkastningen ska enligt Regeringsrätten skattemässigt behandlas som ränta. Eventuellt överskjutande del av den årliga avkastningen är enligt avgörandet däremot inte så förutsebar att den kan anses utgöra ränta. Utbetalningen ska i stället utgöra sådan annan inkomst av tillgångar som avses i 42 kap. 1 § första stycket IL.

I förarbetena till 2005 års lagändring (prop. 2004/05:113, s. 42 och 43) konstaterades att den då gällande lagstiftningen innebar att kontrolluppgift lämnas om den del av avkastningen av aktieindexobligationen som behandlas som ränta och om eventuell avyttring av obligationen. Däremot lämnades någon kontrolluppgift inte om sådan avkastning som är att betrakta som annan inkomst. Enligt regeringen kunde det inte uteslutas att motsvarande problematik som i fallet med aktieindexobligationer fanns avseende andra typer av finansiella instrument. Problemet torde i första hand uppkomma avseende sammansatta instrument. Antalet finansiella instrument som till sin karaktär består av olika delar men som vid kapitalvinstbeskattningen behandlas som en enhet, dvs. som ett odelbart instrument, torde enligt regeringen komma att öka i omfattning. Skatteverket anförde i remissvar att en skyldighet att innehålla preliminär skatt på annan avkastning borde införas för att annan avkastning och ränta på aktieindexobligationer ska kunna redovisas tillsammans på ett för alla parter smidigt och praktiskt sätt. Regeringen tog inte upp frågan till behandling med motiveringen att frågan hade samband med andra områden inom skatterätten än de som var föremål för överväganden i det aktuella lagstiftningsarbetet.

Som ovan sagts förekommer kombinationen ränta och annan avkastning i fråga om vissa aktieindexobligationer. Andra index-



obligationer kan ha liknande utformning. Marknaden för aktieindexobligationer är stor. Under de första nio månaderna 2006 gav banker och andra finansiella företag ut aktieindexobligationer och andra indexobligationer till ett värde av nästan 38 miljarder kronor. Det vanliga är dock att aktieindexobligationer inte har någon avkastning under löptiden utan att avkastningen i sin helhet betalas på förfallodagen. I sådana fall behandlas avkastningen inom ramen för kapitalvinstbeskattningen (RÅ 1994 ref. 26).

Dagens reglering där kontrolluppgiftsskyldigheten och skyldigheten att göra skatteavdrag inte överensstämmer ger upphov till praktiska problem. När ränta (eller utdelning) och annan avkastning betalas ut samtidigt ska utbetalt belopp i sin helhet ingå i kontrolluppgiften, men endast den del av beloppet som utgör ränta ska bli föremål för skatteavdrag. Betalningsmottagaren kan få svårt att tillgodogöra sig informationen på kontrolluppgiften eftersom endast en del av beloppet legat till grund för skatteavdrag. Att avdragen skatt med anledning av avkastning av ett instrument inte motsvarar den totala skatten till följd av denna avkastning kan också vara svårbegripligt för många skattskyldiga. Enligt uppgift från Skatteverket orsakar kontrolluppgifterna avseende aktieindexobligationer i dag många frågor från de skattskyldiga.

Vårt förslag är att skyldigheten att göra skatteavdrag ska utvidgas till att även gälla annan avkastning om den betalas ut samtidigt som ränta eller utdelning från vilken skatteavdrag ska göras. Härigenom löses de nyssnämnda praktiska problem. Övriga fördelar med en sådan utvidgning är en förbättrad överensstämmelse mellan preliminär och slutlig skatt.

Eftersom skyldigheten att göra skatteavdrag från annan avkastning endast ska gälla om utbetalarna samtidigt betalar ut ränta eller utdelning från vilken skatteavdrag ska göras bör de administrativa kostnaderna inte öka. De ska ändå göra skatteavdrag och det bör snarare vara en förenkling att slippa separera utbetalt belopp och särbehandla delbelopp. Däremot kan alla förändringar initialt upplevas som negativa eftersom de kan kräva justeringar av befintlig teknik och rutiner. Utredningens sammantagna bedömning är att det är motiverat med en skyldighet att göra skatteavdrag i dessa fall och att det inte kan anses innebära några ökade administrativa kostnader.

## 4.6 Lättare att få den preliminära skatten anpassad efter den beräknade inkomsten

**Utredningens förslag:** Den som vill få sin preliminära skatt bestämd med ledning av beräknade inkomster ska få det om det leder till att överensstämmelsen mellan den preliminära skatten och den beräknade slutliga skatten blir bättre och förbättringen inte är obetydlig.

**Bakgrunden till utredningens förslag:** Preliminär skatt ska betalas antingen genom skatteavdrag eller av den skattskyldige själv som en debiterad skatt. Målsättningen är att den preliminära skatten så nära som möjligt ska överensstämma med den slutliga skatten (4 kap. 1 och 2 §§ SBL).

*Skatteavdrag* ska i de flesta fall göras antingen enligt en skattetabell eller med 30 procent. Skatteverket kan emellertid också för enskilda fall besluta att skatteavdrag ska göras enligt en särskild beräkningsgrund. Härigenom kan t.ex. den som har avdragsgilla ränteutgifter få ett lägre skatteavdrag från sin lön och på så sätt få en bättre överensstämmelse mellan den preliminära och slutliga skatten. Beslut om särskild beräkningsgrund kan endast fattas innan det första skatteavdraget för året görs. Det anges inte direkt i lagtexten, men framgår av förarbetena (prop. 1996/97:100, s. 562). Bestämmelserna om beslut om särskild beräkningsgrund finns i 8 kap. 11–13 §§ SBL. Den grundläggande förutsättningen för ett sådant beslut är att överensstämmelsen mellan den preliminära skatten och den beräknade slutliga skatten därigenom kan antas bli bättre.

Om skatteavdraget ska justeras efter årets första skatteavdrag fattas ett beslut om ändrad beräkning enligt 8 kap. 29 § SBL. Syftet med ett beslut om ändrad beräkning ska vara att uppnå att skatteavdraget stämmer bättre överens med den beräknade slutliga skatten. Ett sådant beslut får endast fattas om beräkningen avser belopp som är betydande med hänsyn till den skattskyldiges förhållanden eller det finns andra särskilda skäl. Som riktlinje för vad som är ett betydande belopp gäller enligt förarbetena 0,2 basbelopp, dvs. för närvarande 8 560 kronor. Andra särskilda skäl kan vara att den skattskyldige emigrerat eller i samband med avveckling av ett dödsbo där inkomsterna kan beräknas exakt (prop. 1996/97:100, s. 549 och 562).

De debiterade skatterna *F-skatt* och *särskild A-skatt* ska som huvudregel beräknas enligt schablon till 110 procent av den skattskyldiges slutliga skatt vid den årliga taxeringen året före inkomståret (6 kap. 1 § SBL). Skatten kan i stället bestämmas utifrån en uppskattning av inkomsterna (preliminär taxering). Den första beräkningen av preliminär skatt som görs för inkomståret ska göras enligt preliminär taxering om 1) den skattskyldige inte har debiterats någon slutlig skatt vid den årliga taxeringen året före inkomståret, 2) skillnaden mellan den preliminära skatt som annars skulle ha debiterats och den beräknade slutliga skatten är mer betydande, 3) det finns särskilda skäl, eller 4) den skattskyldige har lämnat en preliminär självdeklaration (6 kap. 3 § SBL).

Senare justeringar av den debiterade skatten förutsätter ett beslut om ändrad beräkning. Syftet med ett beslut om ändrad beräkning är att skatten ska stämma bättre överens med den beräknade slutliga skatten. Ett sådant beslut får bara fattas om det avser belopp som är betydande med hänsyn till den skattskyldiges förhållanden eller det finns andra särskilda skäl. Som riktlinje för vad som ska anses vara belopp som är betydande med hänsyn till den skattskyldiges förhållanden bör enligt förarbetena gälla en skillnad mellan den debiterade och den slutliga skatten på omkring 30 procent av den preliminära skatten, dock lägst 0,2 prisbasbelopp. (prop. 1996/97:100, s. 550, 562 och 565). Särskilda skäl kan föreligga i samband med emigration, likvidation av ett aktiebolag eller avveckling av ett dödsbo, där inkomsterna kan beräknas exakt (prop. 1996/97:100, s. 549).

I 21 kap. 2 § SBL finns ett särskilt *undantag från den generella omprövningskyldigheten* som gäller beslut om preliminär skatt. Enligt bestämmelsen får ett beslut om preliminär skatt ändras på grund av en ändring i den skattskyldiges inkomstförhållanden endast om ändringen avser belopp som är betydande med hänsyn till den skattskyldiges förhållanden eller om det annars finns särskilda skäl.

I författningskommentaren till 21 kap. 2 § SBL sägs att tillämpningsområdet för bestämmelserna om omprövning begränsas genom bestämmelsen. När det gäller ändring av ett beslut rörande preliminär skatt på grund av att den skattskyldige har fått ändrade inkomstförhållanden krävs att ändringen avser belopp som är betydande med hänsyn till den skattskyldiges förhållanden eller att det annars finns särskilda skäl. Om den skattskyldige inte är nöjd med ett beslut om ändring av preliminär skatt gäller däremot

bestämmelserna om omprövning i 21 kap. Dessa bestämmelser gäller också i det fall ett beslut behöver ändras på grund av en felräkning eller ett annat misstag (prop. 1996/97:100, s. 630).

**Skälen för utredningens förslag:** Den som vill anpassa sin preliminära skatt för att den bättre ska motsvara den slutliga skatten bör ha stora möjligheter till det. Syftet med preliminärskattesystemet är ju att preliminär skatt ska betalas med ett belopp som så nära som möjligt motsvarar den slutliga skatten.

Enligt utredningens bedömning är den nuvarande regleringen onödigt restriktiv när det gäller möjligheterna att under beskattningsåret justera den preliminära skatten. Det gäller särskilt för F-skatt och särskild A-skatt. Den riktlinje som enligt förarbetena ska tillämpas – skillnaden mellan den debiterade och den slutliga skatten ska vara omkring 30 procent av den preliminära skatten – får orimliga konsekvenser i många fall. En skattskyldig med en debiterad F-skatt på 100 000 kronor och en beräknad slutlig skatt på 75 000 kronor skulle t.ex. inte kunna få den preliminära skatten ändrad. I detta sammanhang bör nämnas att Skatteverket anser att en gräns på 30 procent inte bör tillämpas (Skatteverket: *Handledning för skattebetalning*, 2008, s. 135 och 136).

Beräkningen av den preliminära skatt som debiteras inför beskattningsåret är förenad med stor osäkerhet. Det gäller oberoende av om den har beräknats enligt schablon eller utifrån beräknade inkomster. I det första fallet beror osäkerheten på att beräkningen bygger på tidigare års resultat och i det andra fallet på att beräkningen bygger på en uppskattning i förväg. Förutsättningarna för att få en preliminär skatt som bättre motsvarar den slutliga ökar rimligen under beskattningsåret. Då är inkomsterna under viss tid kända och uppskattningen av inkomsterna under resten av inkomståret sannolikt också lättare att göra. Utifrån målsättningen att så bra överensstämmelse som möjligt mellan preliminär och slutlig skatt ska eftersträvas finns det således inte anledning att vara restriktiv med att göra en förnyad beräkning av den debiterade skatten.

För den som betalar sin preliminära skatt genom skatteavdrag gäller generösa förutsättningar för att få den preliminära skatten bestämd enligt beräknade inkomster om ansökan görs inför beskattningsåret. Görs ansökan senare är utrymmet för ett sådant beslut betydligt mindre. I många fall är förhållandena som påverkar den slutliga skatten inte kända vid beskattningsårets ingång. Då är det inte möjligt att ansöka tidigare. Den skattskyldiges intresse av

att få skatteavdragen anpassade kan vara lika stora under som inför beskattningsåret.

Utredningens förslag är att den preliminära skatten ska bestämmas utifrån beräknade inkomster om det leder till att överensstämelsen mellan den preliminära skatten och den beräknade slutliga skatten blir bättre och förbättringen inte är obetydlig. Det ska gälla såväl skatteavdrag som F-skatt och särskild A-skatt samt oberoende av när beslutet fattas. Någon särskild begränsning av omprövningsmöjligheterna motsvarande 21 kap. 2 § SBL behövs därför inte.<sup>1</sup>

Kravet på en inte obetydlig förbättring innebär att Skatteverket kan avslå rena okynnesansökningar.

Förslaget kan innebära att antalet ansökningar och beslut blir fler än i dag. Skatteverkets administration kan därför komma att öka något. Fler beslut om särskild beräkningsgrund för skatteavdrag innebär också att utbetalarnas administration ökar något. Fördelen i form av bättre överensstämmelse mellan preliminär och slutlig skatt väger enligt utredningens bedömning dock betydligt tyngre än nackdelen i form av ökad administration.

Bestämmelserna finns i 55 kap. 4 § andra stycket och 9 §.

---

<sup>1</sup> I sammanhanget kan dock nämnas att det finns vissa begränsningar för beslut om särskild beräkningsgrund för skatteavdrag när det gäller justering av förmånsvärden och kostnadsavdrag (se 55 kap. 12 och 13 §§).

## 5 Uppgifts- och dokumentations- skyldighet

### 5.1 Tidpunkt för deklaration och beslut om slutlig skatt för fysiska personer och dödsbon

#### 5.1.1 Sammanfattning

Det kalenderårsanknutna förfarandet för fysiska personer och dödsbon bör behållas. De ska alltså även i fortsättningen deklarerat en gång per år, senast den 2 maj året efter beskattningsåret.

#### 5.1.2 Vårt uppdrag

I våra direktiv (dir. 2005:129) samlas ett antal frågor under beteckningen ”rullande taxering”. De aktuella frågorna är om redovisning, beslut och skattebetalning ska ske under beskattningsåret vid diverse avyttringar (fastighet, bostadsrätt och värdepapper), när den skattskyldige har hyrt ut bostad del av år, när den skattskyldige har flyttat utomlands och när den skattskyldige har avlidit.

Enligt direktiven skulle sannolikt förenklingar kunna uppnås om vissa intäkter kunde taxeras redan under inkomståret. Detta gäller t.ex. vid en försäljning av en fastighet. Med en sådan ordning skulle en realisationsvinst eller förlust kunna deklarerat redan i nära anslutning till försäljningen, då den skattskyldige i regel har alla nödvändiga uppgifter aktuella. I direktiven sägs att det dessutom skulle göra det möjligt att debitera och kräva betalning av skatt på en realisationsvinst betydligt tidigare än i dag. Enligt dagens regler ska exempelvis resultatet av en fastighetsförsäljning som sker i början av januari år 1 redovisas i självdeklarationen senast den 2 maj år 2. Taxeringsbeslutet fattas i många fall så sent som under slutet av november samma år och den ytterligare skatt som ska betalas på

grund av försäljningen ska då inte betalas förrän senast den 12 mars år 3.

Problemet med sen betalning kan enligt direktiven även gälla skatt på vissa andra realisationsvinster, t.ex. vid försäljning av en bostadsrätt eller värdepapper. Andra situationer där det kan vara lämpligt att fatta ett taxeringsbeslut med åtföljande beskattningsbeslut redan under beskattningsåret kan vara då den skattskyldige hyrt ut bostad under endast en del av året eller då den skattskyldige flyttat utomlands eller avlidit.

Utredningen ska undersöka om det är möjligt att införa ett system som innebär att vissa taxeringsbeslut fattas redan under beskattningsåret och vilka beslut som kan komma i fråga samt vad som krävs för detta när det gäller t.ex. ändrad kontrolluppgifts- och deklarationsskyldighet.

Vidare ska utredningen undersöka om den ordning som nu gäller för betalning av fastighetsskatt, dvs. att säljaren och köparen betalar var sin del, är den optimala eller om det skulle medföra fördelar i administrativt hänseende om hela årets fastighetsskatt betalades av en av dem.

I fråga om den del av uppdraget som gäller fördelningen av fastighetsskatt kan konstateras att det numera är ägaren vid ingången av året som ska betala skatten för hela året (2 § lagen [1984:1052] om statlig fastighetsskatt). Detsamma gäller den fastighetsavgift som ersatt stora delar av fastighetsskatten (2 § lagen [2007:1398] om kommunal fastighetsavgift). Det finns inte någon anledning för utredningen att göra ytterligare överväganden i dessa frågor.

### 5.1.3 Utgångspunkter

Fysiska personers inkomstbeskattning är starkt knuten till kalenderåret. Det är en för skattskyldiga och myndigheter väl inarbetad ordning att beskattningen sker med kalenderåret som utgångspunkt. Såväl de skattskyldigas som Skatteverkets arbetsinsatser är koncentrerade till årligen återkommande begränsade perioder. Ur Skatteverkets synvinkel är det en nackdel att arbetsbelastningen är ojämn och att en betydande del av arbetet måste utföras under en begränsad period.

Genom att deklaration lämnas regelbundet en gång per år och slutlig skatt fastställs årligen är det lätt för de skattskyldiga att

överblicka sina skyldigheter vad gäller redovisning och betalning. Den gällande ordningen innebär dock att en lång tid kan ha gått mellan den händelse som gett upphov till en skattepliktig inkomst, exempelvis en fastighetsförsäljning, och deklarationstidpunkten. Det kan i sig medföra att den arbetsinsats som krävs för att deklarerat blir större än nödvändigt. Extra arbete kan behövas för att åter sätta sig in i detaljerna kring transaktionen och ta fram underlag.

Det nuvarande systemet innebär också att det kan gå lång tid från försäljningen till skattebetalningen. En lång tid från det att inkomsten uppbärs till dess skatten ska betalas får anses medföra risk för att likviden används till annat än skattebetalning och att skatten inte kan betalas. Ur de skattskyldigas synvinkel kan det vara en nackdel att inte få besked om de skattemässiga konsekvenserna i anslutning till att försäljningslikviden tas emot.

När det gäller personer som har flyttat utomlands eller avlidit skulle det inte vara fråga om att bryta ut en del av taxeringen utan att fatta beslut om hela taxeringen tidigare.

Här bör nämnas att vi i skatteförfarandelagen inte använder oss av termerna taxeringsbeslut och taxering. Det som ingår i taxeringsbeslutet ska i stället ingå som en del i beslut om slutlig skatt.

I det följande överväger vi mot bakgrund av de problem som beskrivs ovan om det för vissa situationer finns skäl att frångå den nu gällande kalenderårsanknutna ordningen med en deklaration senast den 2 maj året efter beskattningsåret.

#### **5.1.4 Inga förändrade regler för den sista deklarationen för den som flyttat utomlands eller avlidit**

**Utredningens bedömning:** Den som har flyttat utomlands bör även i fortsättningen deklarerat senast den 2 maj året efter beskattningsåret. Detsamma gäller ett dödsbos deklaration för dödsåret.



## Skälen för utredningens bedömning

### *Deklarationstidpunkt för den som flyttat utomlands*

När en skattskyldig flyttar utomlands och inte längre ska beskattas i Sverige skulle det kunna vara en fördel om deklaration lämnades i anslutning till flyttningen och beslut om slutlig skatt fattades i anslutning härtill.

Fysiska personer som tidigare har varit bosatta i Sverige är obegränsat skattskyldiga här så länge de har väsentlig anknytning till Sverige (3 kap. 3 § inkomstskattelagen [1999:1229, IL]). För att avgöra om en person som tidigare har varit bosatt i Sverige har väsentlig anknytning hit ska ett flertal omständigheter beaktas (3 kap. 7 § första stycket IL). Anknytningsfrågan ska avgöras efter en helhetsbedömning av alla omständigheter i det enskilda fallet. För den som är svensk medborgare eller som under minst tio år har varit bosatt i Sverige eller stadigvarande vistats här finns en särskild bevisbörderegul som innebär att väsentlig anknytning anses föreligga om personen inte visar att han inte har en sådan anknytning. Regeln gäller under fem år från den dag då en person har rest från Sverige (3 kap. 7 § andra stycket IL).

Under 2008 utvandrade 45 294 personer från Sverige (SCB: *statistik om befolkningsförändringar 2008*). Härmed avses de som avregistrerades från folkbokföringen som utvandrade. Den som kan antas under sin normala livsföring komma att regelmässigt tillbringa sin dygnsvila utom landet under minst ett år ska enligt 20 § folkbokföringslagen (1991:481) som huvudregel avregistreras från folkbokföringen. Det gäller även den som kan antas komma att regelmässigt tillbringa sin dygnsvila både inom och utom landet om han eller hon med hänsyn till samtliga omständigheter får anses ha sitt egentliga hemvist utom landet.

Den som är avregistrerad från folkbokföringen som utvandrad kan alltså vara obegränsat skattskyldig i Sverige eftersom de två regelverken är olika. Det finns ingen statistik på hur stor andel av de drygt 45 000 personerna från folkbokföringen avregistrerade som brutit även de skattemässiga banden till Sverige.

Det kan ifrågasättas om det är lämpligt att tidigarelägga prövningen av den skattemässiga anknytningen till Sverige. Bedömningen av om anknytningen till Sverige består kan vara svår att göra direkt i anslutning till utflyttningen. Enligt utredningens mening

hanteras dessa ärenden därför bättre i det ordinarie förfarandet på samma sätt som i dag.

### *Deklarationstidpunkt för den som avlidit*

Ett dödsbo är skattskyldigt för den dödes och dödsboets inkomster. Enligt dagens regler ska dödsboet deklarerat för dödsåret senast den 2 maj året efter dödsåret. Det gäller även om dödsboet upphört redan under dödsåret. Varje år avlider ca 93 000 personer. Enligt Skatteverkets uppskattning upphör mellan 65 000 och 68 000 dödsbon redan under dödsåret.<sup>1</sup>

För dödsboets företrädare, vanligen dödsbodelägarna, skulle det vara en klar fördel att kunna slutföra även den skattemässiga hanteringen i anslutning till bouppteckningen och övriga åtgärder med anledning av dödsfallet. Störst vinster i förenkling skulle uppnås om deklaration kunde upprättas och skickas till Skatteverket i samband med bouppteckningen. En enda kontakt med Skatteverket skulle då vara tillräcklig. Det är dock inte genomförbart eftersom dödsboet i många fall upphör först senare (när arvskifte sker eller när bouppteckningen registreras). Dödsboet har dessutom ofta inkomster, exempelvis ränteinkomster på bankmedel, även efter bouppteckningen. När boet har upphört tillkommer däremot normalt inga fler inkomster, avkastningen på tillgångarna är då arvtagarens inkomst. Först när boet har upphört är det således möjligt att lämna en fullständig deklaration.

Ett dödsbo får, på samma sätt som deklarationsskyldiga fysiska personer, en förtryckt deklarationsblankett. På blanketten finns uppgifter om den dödes och dödsboets inkomster och utgifter. Kontrolluppgifterna och den förtryckta deklarationsblanketten förenklar deklarationsförfarandet för den deklarationsskyldige. Det gäller kanske i särskilt hög grad för dödsbodelägare som i vissa fall

---

<sup>1</sup> Ett dödsbo upphör när arvskiftet sker. Det finns emellertid inte någon tidsfrist inom vilken skifte ska ske. Dödsboet kan således bestå under många år. Dödsbon som endast har en dödsbodelägare, s.k. enmansdödsbon, skiftas inte. I sådana fall anses dödsboet upphöra när bouppteckningen är klar (RÅ 1960 ref. 27). När bouppteckningen registreras betraktas bouppteckningen som avslutad. Bouppteckning ska upprättas senast tre månader efter dödsfallet (20 kap. 1 § ÄB). Inom ytterligare en månad ska den ges in till Skatteverket för registrering (20 kap. 8 § ÄB). För dödsbon med mycket begränsade tillgångar kan under vissa förutsättningar bouppteckning ersättas med dödsboanmälan (20 kap. 8 a § ÄB). Skatteverket gör en anteckning om dödsboanmälan i beslutsförteckningen (1 § förordningen [2001:423] om vissa frågor rörande Skatteverkets handläggning enligt 20 kap. ÄB).

helt eller delvis saknar kunskap om den dödes inkomstförhållanden.

Det huvudsakliga syftet med att införa en ordning där deklaration och taxering sker i närmare anslutning till att dödsboet upphör bör vara att förenkla för dödsbodelägarerna. Deklaration utan stöd av kontrolluppgifter och en förtryckt deklarationsblankett skulle sannolikt för flertalet innebära en ökad arbetsinsats för att deklarerat som inte kan anses uppvägas av fördelarna med en tidigare lagd deklaration. En ny ordning förutsätter således att det är möjligt att ta fram en förtryckt blankett eller något liknande. I det följande diskuteras om det är genomförbart.

Kontrolluppgifterna är enligt dagens ordning knutna till kalenderåret och finns inte tillgängliga för Skatteverket förrän efter årets utgång. En första förutsättning för att det ska vara möjligt att förse dödsbodelägare med underlag för deklarationen redan under dödsåret är därför att kontrolluppgifterna kommer in tidigare.

Ett dödsfall kommer i regel till Skatteverkets kännedom och registreras i folkbokföringssystemet inom en vecka. Från folkbokföringssystemet förs uppgiften till ett aviseringssystem kallat Navet (Skatteverkets system för distribution av folkbokföringsuppgifter till samhället). Från Navet lämnas dagligen information till andra myndigheter. Försäkringskassan och andra myndigheter får från Navet information om dödsfall och kan härigenom exempelvis undvika utbetalning av pension till en avliden person. Det skulle vara möjligt att ålägga myndigheter att lämna kontrolluppgift till Skatteverket i anslutning till dödsfall.

När det gäller andra kontrolluppgiftsskyldiga än myndigheter är det däremot inte möjligt att få in samtliga kontrolluppgifter i anslutning till ett dödsfall. Skatteverket känner inte i förväg till vem som ska lämna kontrolluppgift om det enskilda dödsboet och kan därför inte begära att få in kontrolluppgifter. Aktuell arbetsgivare känner naturligtvis till att den anställde har avlidit. Annorlunda förhåller det sig om anställningen upphört tidigare under året. Banker, fondbolag och andra som lämnar kontrolluppgifter blir säkerligen i många fall informerade om dödsfallet genom dödsbodelägarnas åtgärder, men om och när det sker varierar sannolikt. Ett heltäckande kontrolluppgiftssystem är således inte möjligt att åstadkomma.

Det är inte heller möjligt att täcka in hela tidsperioden från dödsfallet till dess dödsboet upphör. Kontrolluppgifterna skulle kunna omfatta tiden fram till dödsfallet, dvs. hela perioden under

vilken den döde haft inkomster. En redovisning av dödsboets egna inkomster förutsätter att kontrolluppgifterna lämnas när dödsboet har upphört. Det är inte genomförbart eftersom varken Skatteverket eller andra kontrolluppgiftsskyldiga får kännedom om när ett arvskifte sker. Dödsbodelägarna skulle alltså få komplettera deklarationsunderlaget när det gäller dödsboets inkomster.

Förtryckning av deklarationsblanketter är en komplicerad process och det skulle bli orimligt dyrt för Skatteverket att löpande tillhandahålla förtryckta blanketter till dödsbon. En sammanställning av inkomna kontrolluppgifter skulle dock till mindre kostnader kunna tillhandahållas löpande.

Enligt utredningens bedömning är det tveksamt om deklARATION med stöd av en ofullständig sammanställning i anslutning till att dödsboet upphör utgör en förenkling för dödsboets företrädare jämfört med dagens ordning, dvs. deklARATION med förtryckt blankett senast den 2 maj året efter dödsåret. Någon större förenkling kan det i vart fall inte vara fråga om. Kostnaderna skulle däremot bli avsevärda främst för banker, arbetsgivare och andra kontrolluppgiftsskyldiga. För Skatteverkets del skulle vinsterna i form av en utjämning av arbetsbelastningen inte kunna motivera den ökade administrationen. Utredningens slutsats är mot den bakgrunden att den vanliga deklARATIONstidpunkten ska gälla även för ett dödsbos deklARATION för dödsåret.

#### 5.1.5 Avyttring av värdepapper bör även i fortsättningen deklARERAS EN GÅNG VARJE BESKATTNINGSÅR

**Utredningens bedömning:** Avyttring av värdepapper bör även i fortsättningen deklARERAS EN GÅNG PER ÅR, senast den 2 maj året efter beskattningsåret.

**Skälen för utredningens bedömning:** Redovisningen av avyttring av värdepapper förorsakar betydande bekymmer för många skattskyldiga. Enligt en kartläggning från Skatteverket avseende 2002 års taxering gjorde mellan 33 och 40 procent av de personer som hade sålt marknadsnoterade aktier fel vid sin redovisning av vinster eller förluster. Enligt Skatteverkets bedömning var åtminstone hälften av felen oavsiktliga.

Vid utgången av 2008 ägde 17,6 procent av Sveriges befolkning aktier.<sup>2</sup> Antalet aktieägare var alltså fler än 1,6 miljoner. Härtill kommer andra typer av värdepapper. Några uppgifter om antalet förvärv och avyttringar under ett år har vi inte tillgång till, men det är uppenbart att det handlar om ett mycket stort antal. Enligt Skatteverkets kartläggning var antalet aktieaffärer omkring 2,8 miljoner under 2001.

Åtgärder för att förbättra kvaliteten på de skattskyldigas redovisningar är med andra ord angelägna. Redovisning i anslutning till varje enskild avyttring är emellertid med hänsyn till det stora antalet avyttringar inte en tänkbar åtgärd. Även en samlad redovisning för avyttringar under en månad skulle få till följd att många skattskyldiga skulle behöva lämna ett flertal redovisningar till Skatteverket varje år. För vissa skattskyldiga skulle redovisning behöva ske varje månad. Det innebär merarbete för de skattskyldiga som inte är acceptabelt. Den eventuella fördel som det kan vara att redovisa i anslutning till avyttringen när de aktuella uppgifterna är tillgängliga och i färskt minne står inte i proportion till den ökade börda som ett stort antal redovisningstillfällen medför.

Redan med hänsyn härtill är det enligt vår bedömning svårt att se redovisning i anslutning till avyttringen som en framkomlig väg för att göra beskattningen enklare och mer flexibel vad gäller värdepapper.

I sammanhanget kan nämnas att det finns ett förslag som innebär att Skatteverket ska få uppgifter om anskaffningsutgifter (SOU 2006:35). Syftet med förslaget är att på sikt förenkla redovisningen av värdepappersavyttringar. Förslaget innebär att värdepappersinstitutet och den centrala värdepappersförvararen ska lämna kontrolluppgifter till Skatteverket om förhållanden som är av betydelse för bestämmande av anskaffningsutgifter för delägarätter och fordringsrätter. Vid en avyttring ska Skatteverket beräkna kapitalvinsten eller kapitalförlusten med hjälp av uppgifterna om anskaffningsutgifter och förtrycka uppgiften på deklaraionsblanketten. Förslaget har inte lett till lagstiftning.

Avslutningsvis kan konstateras att en tidigare lagd redovisning inte är en framkomlig väg för ett effektivare och enklare förfarande.

---

<sup>2</sup> Pressmeddelande från SCB och Finansinspektionen, nr 2009:51.

### 5.1.6 Avyttring av privatbostad

#### Betydande problem med redovisningen

Uppgiftsskyldiga som har avyttrat en privatbostad har omfattande problem med att lämna korrekta deklarationer. Beskattningsreglerna är komplicerade och många har tidigare aldrig eller endast ett fåtal gånger redovisat sådan avyttring. Skattekonsekvenserna av en avyttring kan vara avsevärda och den som gör fel kan drabbas av skattetillägg med betydande belopp.

Det har visat sig att redovisningen ofta blir felaktig. Skatteverkets undersökning av 600 slumpmässigt utvalda deklarationer med redovisning av försäljning av privatbostäder (småhus och bostadsrätter) under år 2004 visade att 92 procent av de granskade redovisningarna var felaktiga. Granskarnas uppfattning var att huvuddelen av feLEN var oavsiktliga. Två undersökningar av redovisningar av försäljning av småhus under år 2005 visade att 85 respektive 87 procent av deklarationerna var felaktiga. I den ena undersökningen jämfördes deklarationer som den skattskyldige upprättat på egen hand med deklarationer som den skattskyldige upprättat med hjälp av fastighetsmäklare. Någon skillnad i antalet fel mellan de två grupperna kunde inte uppmätas. Granskarna konstaterade att lagreglerna är svåra att tillämpa vilket ökar risken för fel. Det vanligaste felet handlar om gränsdragningen mellan förbättringsarbeten och sedvanligt underhåll. Vidare saknar många skattskyldiga kännedom om Skatteverkets krav på att utgifter ska kunna styrkas. Även vid dessa granskningar gjordes bedömningen att de flesta feLEN var oavsiktliga.

Sett över en längre period säljs i genomsnitt ungefär 60 000 småhus varje år. Under år 2007 såldes ca 90 000 småhus<sup>3</sup> och drygt 97 000 bostadsrättslägenheter<sup>4</sup>. Försäljningarna ger upphov till en inte obetydlig del av Skatteverkets granskningsarbete.

Uppgifterna som Skatteverket får från Lantmäteriet är inte tillräckliga för att beräkna kapitalvinsten på de sålda småhusen. När det gäller bostadsrätter har Skatteverket tillgång till fler uppgifter än vid en försäljning av fastighet och kan fatta beslut även utan uppgifter från den skattskyldige (skatten kan dock bli för hög eftersom det kan finnas förbättringskostnader som inte är kända). Det saknas, såväl i fråga om småhus som bostadsrätter, möjlighet

<sup>3</sup> Skatteverket: *Skatter i Sverige – Skattestatistisk årsbok 2008*.

<sup>4</sup> Pressmeddelande från SCB, nr 2008:149.

att stämna av de uppgifter som de skattskyldiga lämnar om förbättringsutgifter mot kontrolluppgifter eller andra uppgifter som Skatteverket har tillgång till. En granskning förutsätter därför manuell hantering och ofta kommunikation med de skattskyldiga. För Skatteverkets del skulle en förbättrad kvalitet på de skattskyldigas uppgifter givetvis innebära att den nödvändiga kontrollinsatsen blir mindre. Det vore också en fördel om arbetet kunde förläggas till annan tid än det ordinarie taxeringsarbetet så att arbetsbelastningen blir jämnare.

När det gäller det som i våra direktiv beskrivs som ”problemet med sen betalning” kan konstateras att de skattskyldiga enligt nu gällande regler får en skattecredit eftersom betalning inte behöver ske förrän tidigast tre månader efter beslutet om slutlig skatt. Någon ränta behöver den skattskyldige inte betala för tid före den 13 februari taxeringsåret. Vid 2005 års taxering lämnades ca 189 000 redovisningar av privatbostadsavyttringar med vinst. I ungefär 67 procent av dessa fall ledde vinsten till skattebetalning, i övriga fall medgavs helt uppskovsavdrag. Det finns inget stöd för att just skatt till följd av privatbostadsavyttringar ger upphov till större uppbördsförluster än vad som gäller i övrigt. Här ska nämnas att utredningen föreslår att betalningsfristen för slutlig skatt ska kortas; betalning ska ske senast den förfallodag som infaller närmast efter 30 dagar från beslutsdagen. Förslaget innebär att tiden från avyttring till skattebetalning kortas med två månader.

Sammanfattningsvis bedömer vi att det huvudsakliga problemet på området är det stora antalet felaktiga redovisningar. Det finns ett stort behov av att göra det lättare att lämna korrekta uppgifter. Att många drabbas av skattetillägg är vidare otillfredsställande, särskilt om det beror på oavsiktliga fel till följd av komplicerade regler.

I det följande undersöker vi om redovisning och beslut i anslutning till avyttringen kan bidra till förbättrade redovisningar samtidigt som förfarandet förenklas och effektiviseras.

## Avyttring av privatbostad bör även i fortsättningen deklarerars den 2 maj

**Utredningens bedömning:** Avyttring av privatbostad bör även i fortsättningen deklarerars senast den 2 maj året efter beskattningsåret.

**Skälen för utredningens bedömning:** I anslutning till att en bostad avyttras har den skattskyldige i regel nödvändiga uppgifter aktuella och handlingar tillgängliga. Det bör därför krävas en mindre arbetsinsats för redovisningen om den görs i anslutning till avyttringen. För de skattskyldiga som har anlitat mäklare för försäljningen bör möjligheten att redan i samband med försäljningen ta hjälp av denne med redovisningen uppfattas som en fördel.<sup>5</sup> Det är enligt vad branschföreträdare uppgett vanligt att mäklarna erbjuder hjälp med att deklarerar avyttringen och i många fall ingår den tjänsten i provisionen. Mäklaren upprättar inte redovisningen i anslutning till avyttringen, utan säljaren får återkomma till mäklaren inför deklarationen den 2 maj följande år. Det innebär enligt uppgift från en branschorganisation att omkring 40 procent av kunderna inte återkommer. Om redovisningen till Skatteverket ska ske i anslutning till avyttringen skulle hjälp med redovisningen sannolikt bli mer efterfrågad och en naturlig del av mäklarens uppdrag.

Skatteverket har visserligen i en undersökning avseende 2005 funnit att det fanns lika många fel i deklarationer upprättade med hjälp av fastighetsmäklare som i deklarationer upprättade av den skattskyldige på egen hand. Utbildningskraven för fastighetsmäklare har successivt skärpts och i takt med att mäklarkåren förnygras kommer mäklarnas skatterättsliga kompetens att bli bättre. Gruppen mäklare är dessutom lättare att nå för informationsinsatser än den årligen skiftande och betydligt större gruppen skattskyldiga som avyttrat privatbostad.

Det skulle således sannolikt bli något enklare för de skattskyldiga om redovisningen sker i anslutning till avyttringen. Samtidigt finns det vissa förutsättningar för en bättre kvalitet på redovisningarna.

---

<sup>5</sup> Fastighetsmäklare medverkar i mellan 80 och 85 procent av avyttringarna (Fastighetsmäklarnämndens årsredovisning 2005).



En förutsättning för att de skattskyldiga ska uppleva redovisning i anslutning till avyttringen som en förbättring är att Skatteverket granskar redovisningen när den kommer in. Det är vanligt att Skatteverket behöver ställa frågor och begära kompletterande material från den skattskyldige. Om det sker först i samband med den ordinarie deklarationsgranskningen försvinner större delen av vinsten med den tidiga redovisningen. Den skattskyldige bör också få besked om hur stor vinsten eller förlusten blir.

I dag sker regelmässigt en manuell granskning av samtliga deklarationer med redovisning av privatbostadsavyttringar. En kontroll av att det redovisade försäljningspriset överensstämmer med uppgifterna från Lantmäteriet ingår i granskningen. I fråga om bostadsrätter ingår en granskning av att deklarerade uppgifter stämmer överens med de kontrolluppgifter om bl.a. försäljningspris som lämnats av privatbostadsföretagen. Det är rimligt att Skatteverket även i ett system där beslutet fattas i anslutning till avyttringen har tillgång till underrättelsen från Lantmäteriet eller kontrolluppgiften från privatbostadsföretaget. Utan dessa uppgifter kan ärendet inte anses tillräckligt utrett. Det sagda innebär att privatbostadsföretagen som i dag lämnar kontrolluppgift en gång per år, skulle bli tvungna att lämna kontrolluppgifter löpande under året. Uppgiftslämnandet om fastigheter från Lantmäteriet sker visserligen löpande under året, men i förhållande till beskattningstidpunkten dröjer det tills uppgifterna når verket. Även detta förfarande skulle därför sannolikt behöva justeras.

Skatteeffekten till följd av en avyttring kan inte fastställas separat från övriga delar av slutlig skatt. De beror på de materiella skattebestämmelserna. Enligt 41 kap. 12 § IL ska överskott eller underskott i inkomstlaget kapital beräknas genom att intäktsposterna minskas med kostnadsposterna. Beräkningen görs för beskattningsåret som helhet (kalenderåret). Skatten på kapitalinkomsterna beräknas på överskottet i inkomstlaget kapital (1 kap. 6 § IL). Ett underskott ger rätt till skattereduktion som avräknas mot kommunal och statlig inkomstskatt, kommunal fastighetsavgift samt statlig fastighetsskatt (65 kap. 12 § IL, från och med den 1 juli 2009 67 kap. 2 § IL). Skattereduktionen är beroende av hur stort underskottet är; skatten minskas med 30 procent av den del som inte överstiger 100 000 kronor och med 21 procent av det återstående underskottet (65 kap. 9 § IL, fr.o.m. den 1 juli 2009 67 kap. 10 §).

De materiella skattebestämmelserna hindrar alltså att den skattskyldige får ett separat besked om hur mycket skatt han eller hon ska betala eller få tillbaka till följd av avyttringen. Det är således inte möjligt att tidigarelägga betalningen eller återbetalningen av skatten. Hur stor kapitalvinsten eller kapitalförlusten är kan däremot fastställas i ett separat beslut (särskilt underlagsbeslut för kapitalbeskattning). Den skattskyldige kan då undvika att bli skyldig att senare betala slutlig skatt genom att begära att arbetsgivaren gör högre skatteavdrag, begära en särskild beräkningsgrund för skatteavdrag eller göra en egen inbetalning till skattekontot. Om en förlust uppkommit kan en skattskyldig, som har ersättning från vilken skatteavdrag görs, få skatteavdragen nedsatta genom ett beslut om särskild beräkningsgrund.

Till följd av de materiella skattebestämmelserna måste ett underlagsbeslut beaktas när den slutliga skatten beslutas. Två synsätt är möjliga; underlagsbeslutet kan utformas som ett självständigt beslut eller som ett preliminärt beslut.

Om underlagsbeslutet får karaktären av ett preliminärt beslut kommer den fråga som avgjorts i beslutet att ingå även i beslutet om slutlig skatt. Samma fråga skulle alltså prövas vid två tillfällen, låt vara att det för Skatteverket sällan bör finnas skäl att avvika från det tidigare beslutet i samband med att den slutliga skatten bestäms. Denna dubbla prövning leder rimligen till att avyttringen i någon form får redovisas i såväl den ursprungliga redovisningen som i deklarationen. För att undvika att frågan om kapitalvinsten är anhängig i domstol vid tiden för beslut om årlig skatt (litis pendens), bör ett preliminärt underlagsbeslut inte kunna överklagas särskilt. En skattskyldig som inte är nöjd med Skatteverkets beslut skulle i stället få avvakta beslutet om slutlig skatt och begära omprövning av eller överklaga detta beslut i den del det avser kapitalvinsten i fråga.

Ett bättre alternativ är att se underlagsbeslutet som ett från beslutet om slutlig skatt självständigt beslut. Den fråga som avgjorts i underlagsbeslutet blir då inte föremål för ytterligare en prövning i samband med beslutet om slutlig skatt. Frågan som avgjorts i underlagsbeslutet behöver bara beaktas när inkomstslagets överskott eller underskott fastställs. En parallell kan möjligen dras till hanteringen av det tidigare fastställda taxeringsvärdet som vid beslutet om slutlig skatt ligger till grund för fastställande av underlaget för fastighetsavgift. Skatteverket kan beakta vinsten eller förlusten i den preliminära skatteuträkningen

som bifogas deklARATIONEN. Avyttringen skulle däremot inte på nytt redovisas av den skattskyldige i deklARATIONEN. En nackdel är att kapitalvinstens eller kapitalförlustens storlek kan vara föremål för domstolsprövning när den slutliga skatten ska beslutas. I en sådan situation får Skatteverket tills vidare lägga det överklagade beslutet till grund för beräkningen av slutlig skatt.

En följd av att en enskild kapitalvinst eller kapitalförlust inte kan hanteras helt vid sidan av beslutet om slutlig skatt är att Skatteverket måste utveckla system som garanterar att fattade beslut beaktas inför och vid beslutet om slutlig skatt. Ett system där redovisning sker löpande under året innebär dessutom att redovisningar inkommer såväl under beskattningsåret som följande år. Skatteverket kommer i vissa fall att hantera redovisningen av privatbostadsavyttringen och deklARATIONEN parallellt. Det kan medföra praktiska problem och ställer krav på Skatteverkets handläggning. Även om två i formell mening skilda beslut måste fattas kan underlagsbeslutet avseende avyttringen och beslutet om slutlig skatt i praktiken ske i ett sammanhang.

En förutsättning för att sambandet mellan underlagsbeslut och slutlig skatt ska kunna hanteras utan alltför stora problem är att en och samma ordning gäller för samtliga som avyttrat privatbostad. Om de skattskyldiga får välja mellan att redovisa i anslutning till avyttringen eller i ordinär ordning finns risk för missförstånd. Det är inte lämpligt att frågan om beräkning av kapitalvinst vid privatbostadsavyttring ibland ingår i beslutet om slutlig skatt och i andra fall prövas i annan ordning.

Skatteverket måste följa upp att redovisning sker i tid. Påminnelser, förelägganden och förseningsavgifter skulle behövas. Om redovisning ändå inte sker måste möjlighet att fatta beslut på skönsmässig grund finnas.

En ordning med särskilda underlagsbeslut för kapitalbeskattning skapar alltså ökad administration för Skatteverket när det gäller att bevaka fler redovisningstillfällen och hantera underlagsbeslutet inför och vid beslut om slutlig skatt. Fördelen för Skatteverket är att de redovisningar som kommer in under "lugnare perioder" (Skatteverkets arbetstoppar infaller främst i januari, april och maj) bidrar till en utjämning av arbetsbelastningen.

Redovisningen ovan av effekterna av ett system med särskilda underlagsbeslut för kapitalvinstberäkning visar på ett flertal negativa effekter. För de skattskyldiga innebär en tidigare redovisning en viss förenkling och det är positivt med ett tidigare

besked om hur vinsten eller förlusten ska beräknas. I vilken utsträckning den huvudsakliga målsättningen – att förbättra redovisningarnas kvalitet – kan uppnås är däremot tämligen osäkert. Det stora antalet fel i redovisningarna är primärt beroende av att de materiella bestämmelserna är komplicerade och det är svårt att uppnå några större effekter genom förändrade förfarandebestämmelser.

I detta sammanhang måste också beaktas att den nuvarande ordningen med en årlig redovisning senast den 2 maj och ett beslut för den slutliga skatten i sin helhet har en betydande fördel; det är helt klart när deklarationsskyldigheten ska fullgöras och utrymmet för missförstånd är därför minimalt. Ett datum som gäller för alla fysiska personer gör också att risken för att glömma att deklarerat, och därmed drabbas av påminnelser och förseningsavgifter, är liten. För att förändra den enhetliga ordningen krävs enligt utredningen relativt tungt vägande skäl och att förändringen innebär betydande förbättringar för de skattskyldiga.

Utredningens slutsats är att det inte finns tillräckliga skäl för att bryta ut redovisningen av avyttring av privatbostad från det kalenderårsanknutna förfarandet. I det följande diskuteras alternativa sätt att angripa problemet med felaktiga redovisningar.

### Enklare regler om beräkning av kapitalvinst och kapitalförslut bör övervägas

**Utredningens bedömning:** Ändringar av de materiella skatte-reglerna bör övervägas för att det ska bli lättare att deklarerat en avyttring av privatbostad.

**Skälen för utredningens bedömning:** Utformningen av förfarandet vid deklaration och granskning har givetvis stor betydelse för att åstadkomma riktiga beskattningsbeslut. När det gäller redovisning av avyttring av privatbostäder är det förfarande som vi enligt direktiven ska undersöka – att bryta ut redovisning och beslut ur det kalenderårsanknutna förfarandet – inte en framkomlig väg. Felen i redovisningarna är så omfattande att det inte är realistiskt att tro att problemen kan åtgärdas genom ett förändrat förfarande. Enligt vår bedömning krävs att de materiella

skattereglerna på området ändras så att det blir lättare att lämna en korrekt redovisning.

Ett sätt att underlätta för de uppgiftsskyldiga kan vara att införa någon form av schablonregel för beräkning av vinsten (jfr 48 kap. 15 § IL för noterade aktier). Den som t.ex. inte kan utreda eller styrka förbättringsutgifter skulle då få ett hanterligt alternativ för redovisningen. För bostadsrätter som förvärvats före den 1 januari 1974 finns möjlighet att beräkna anskaffningsvärdet schablonmässigt (46 kap. 14 § IL). Även för fastigheter finns en schablonregel (45 kap. 28 § IL). Eftersom den avser anskaffningsutgiften för förvärv som skett så långt tillbaka i tiden som före 1952, bidrar den inte till att underlätta utredningar om förbättringsutgifter som uppstått därefter. En schablonregel skulle kunna införas för avyttring av privatbostad även i andra fall och utformas så att den blir enkel att tillämpa.

Enligt utredningens mening bör förenklingar av reglerna för beräkning av kapitalvinst vid avyttring av privatbostadsfastighet utredas.

### Kontrollmaterialet om fastighetsavyttringar måste bli bättre

<b>Utredningens bedömning:</b> Kontrollmaterialet om fastigheter bör förbättras.
--

**Skälen för utredningens bedömning:** Vi föreslår i avsnitt 7.8.3 att skattetillägg inte ska tas ut om en oriktig uppgift kan rättas med ledning av normalt tillgängligt kontrollmaterial. Undantaget blir tillämpligt för en oredovisad fastighetsavyttring om kontrollmaterialet som Skatteverket får från fastighetsregistret innehåller tillräckliga uppgifter för att verket ska kunna fatta beslut utan utredning. Så är emellertid för närvarande inte fallet.

Enligt 78 § första stycket förordningen (2000:308) om fastighetsregister ska Lantmäteriet underrätta Skatteverket om beslut om lagfart. Underrättelsen innehåller uppgift om parterna och om köpeskillings storlek. Uppgift om datum för överlåtelsen lämnas också. När förvärvet är ett köp avser den uppgiften vanligen datum för köpbrevet eftersom lagfartsansökan så gott som uteslutande görs med stöd av detta. För kapitalvinstbeskattningen är detta datum inte relevant. Vinsten ska tas upp som intäkt det

beskattningsår då avyttringen sker (44 kap. 26 § IL), dvs. det år då bindande avtal träffas om försäljning, byte eller liknande. Vid försäljning blir därmed dagen för köpekontraktet avgörande för kapitalvinstbeskattningen. Om köpekontraktet upprättas före årsskiftet och köpebrevet efter årsskiftet sker beskattningen fel år om uppgiften i fastighetsregistret följs.

När det gäller bostadsrätter består Skatteverkets kontrollmaterial i stället av obligatoriska kontrolluppgifter som bostadsrättsföreningarna ska lämna enligt 11 kap. 2 § lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter (LSK). Kontrolluppgifterna ska innehålla uppgift om bl.a. köpeskilling vid förvärv<sup>6</sup> och avyttring samt tidpunkten för överlåtelsen.

Skillnaderna när det gäller vilket kontrollmaterial som Skatteverket har tillgång till innebär att den som inte redovisar avyttring av privatbostad i deklarationen behandlas olika i sanktionshänseende beroende på om det är en bostadsrätt eller en fastighet som har avyttrats.

Den som inte redovisar avyttring av en privatbostadsrätt drabbas oftast inte av något skattetillägg. Det beror på att Skatteverket normalt har tillgång till en kontrolluppgift från bostadsrättsföreningen som innehåller tillräcklig information för att den oriktiga uppgiften ska kunna rättas. Kontrolluppgiften innehåller visserligen inte några uppgifter om eventuella förbättringsutgifter, värdehöjande reparationer och underhåll eller försäljningsutgifter. Undantaget från skattetillägg är ändå tillämpligt eftersom det med ledning av uppgifterna är möjligt att fatta ett beslut om resultatet som inte är för lågt (Skatteverkets handledning *Särskilda avgifter enligt taxeringslagen*, 2007, s. 85 och 90).

Om det däremot är en fastighet som inte redovisats tas skattetillägg ut trots att Skatteverket i de allra flesta fall har fått uppgift från Lantmäteriet om att fastigheten avyttrats. Underrättelsen från Lantmäteriet är normalt tillgängligt kontrollmaterial. Skattetillägg tas därför enligt 5 kap. 4 § andra stycket TL ut med tio procent av skatten på kapitalvinsten i stället för med fyrtio procent. Några obligatoriska kontrolluppgifter som kan ligga till grund för beslut utan utredning finns däremot inte.

Enligt utredningens mening är det rimligt att en oredovisad avyttring av fastighet i sanktionshänseende kan behandlas på samma sätt som en oredovisad avyttring av bostadsrätt. Vårt

---

<sup>6</sup> Det gäller endast förvärv som skett efter 1983.

inledningsvis nämnda förslag att utvidga undantaget från skatte-tillägg för oriktiga uppgifter som kan rättas med ledning av obligatoriska kontrolluppgifter till att gälla även annat normalt tillgängligt kontrollmaterial är ett steg i den riktningen. Det löser dock inte ensamt problemet eftersom kontrollmaterialet inte innehåller tillräckliga uppgifter.

En schablonregel för beräkning av kapitalvinsten som diskuteras i föregående skulle innebära att Skatteverket behöver ett mindre antal uppgifter för att kunna fatta ett riktigt beslut. Det finns vidare anledning att undersöka möjligheterna att förbättra Skatteverkets kontrollmaterial. Fastighetsregistret förs numera elektroniskt och i många fall finns uppgift om köpeskilling vid det föregående förvärvet tillgänglig elektroniskt.<sup>7</sup> Informationsutbytet mellan myndigheterna bör kunna utformas så att Skatteverket har tillgång till dessa uppgifter vid granskningen.

För att rätta en oriktig uppgift som består i att en fastighets-avyttring inte redovisats behöver Skatteverket också uppgift om avyttringstidpunkten (dagen för köpekontrakt). Trots att den uppgiften har avgörande betydelse för beskattningen av kapitalvinster finns den endast undantagsvis i fastighetsregistret. Om uppgift om avyttringstidpunkten registrerades i fastighetsregistret skulle Skatteverket i många fall ha tillräckliga uppgifter för att rätta en oriktig uppgift som består i att en fastighetsförsäljning inte redovisats. De uppgiftsskyldiga skulle slippa skattetillägg på samma sätt som gäller för den som glömmer att redovisa försäljning av en bostadsrätt.

Här bör nämnas att fastighetsregistret inte heller innehåller det datum som behövs för att avgöra vem som ska betala fastighetsavgift eller fastighetsskatt efter ett ägarbyte. Fastighetsavgift och fastighetsskatt ska betalas för kalenderår av den som är ägare till fastigheten vid årets ingång (2 § lagen om kommunal fastighetsavgift och 2 § lagen om statlig fastighetsskatt). Som huvudregel är det även här dagen för köpekontrakt som är avgörande för vem som anses som ägare. Till skillnad från vad som gäller vid kapitalvinstbeskattningen beaktas dock en särskilt avtalad senare tidpunkt för äganderättens övergång. Förtryckningen av fastighetsavgift och fastighetsskatt grundas på uppgifter från fastighetsregistret. Om parterna inte särskilt avtalat om äganderättsövergången blir förtryckningen felaktig i de fall ett

---

<sup>7</sup> Om nuvarande förvärv är ett köp finns i de flesta fall uppgift om köpeskilling vid förvärvet.

årsskifte passeras mellan köpekontrakt och köpebrev. Det är dock vanligt att parterna avtalar att äganderätten ska övergå vid tillträdet.<sup>8</sup> Om så skett blir förtryckningen ofta riktig. Det beror på att tillträdesdagen ofta infaller i anslutning till att köpebrev upprättas.

Det kan med andra ord bli fel i förtryckningen av fastighetsavgift och fastighetsskatt på grund av att fastighetsregistret inte innehåller relevanta uppgifter. Hur många fel som uppstår beror på antalet affärer som genomförs över årsskiften och hur avtalen utformas.

Fel i förtryckningen leder till ökad administration för de uppgiftsskyldiga och Skatteverket. Om den felaktiga förtryckningen inte upptäcks kommer fel person att få betala fastighetsavgiften eller fastighetsskatten. En registrering av avyttringstidpunkt och i förekommande fall avtalad dag för äganderättens övergång i fastighetsregistret skulle alltså få positiva effekter även för redovisningen av fastighetsavgift och fastighetsskatt.

Skatteverket bör i samarbete med Lantmäteriet närmare undersöka hur de uppgifter som finns i fastighetsregistret ska kunna utnyttjas på bästa sätt. Vidare bör det prövas om uppgift om köpekontrakt och särskilt avtalad dag för äganderättsövergång i fortsättningen kan registreras i fastighetsregistret och användas i deklarationsarbetet.

#### 5.1.7 Uthyrning av bostad bör även i fortsättningen deklarerars den 2 maj

**Utredningens bedömning:** Uthyrning av bostad under del av året bör även i fortsättningen deklarerars senast den 2 maj året efter beskattningsåret.

**Skälen för utredningens bedömning:** Uthyrning av privatbostadsfastighet och privatbostadsrätt beskattas som inkomst av kapital. Det gäller även uthyrning av hyreslägenhet. Bestämmelserna finns i 42 kap. 30–32 §§ IL. Vilka avdrag som får göras från hyresintäkten är särskilt reglerat, bl.a. får ett avdrag göras med 12 000 kronor per år för varje privatbostadsfastighet, privatbostad

<sup>8</sup> Victorin & Sundell: *Allmän fastighetsrätt*, 4 u., s. 317.



eller hyreslägenhet. Avdraget får inte i något fall vara högre än intäkten, vilket innebär att underskott inte kan uppkomma.

Under de senaste åren har drygt 70 000 skattskyldiga per år redovisat överskott av uthyrning.<sup>9</sup> Endast för de fall bostaden hyrs ut under del av år och överskott uppkommer, är det aktuellt att överväga en ny ordning som innebär att redovisning ska ske i anslutning till att hyresperioden eller, om bostaden hyrs ut under flera perioder under samma år, den sista hyresperioden avslutas. För dessa skattskyldiga kan det antas underlätta att lämna redovisningen i anslutning till hyresperioden då uppgifterna är aktuella. Det är inte möjligt att utifrån Skatteverkets register bedöma hur stor den gruppen är.

Bestämmelserna om beräkning av överskottet är inte särskilt komplicerade vilket innebär att skillnaden mellan att redovisa direkt och i ordinarie ordning rimligen är begränsad. Den utjämning av arbetsbelastningen för Skatteverket som skulle kunna uppnås är av samma skäl av liten betydelse. Mot den bakgrunden är det enligt utredningens mening, även om en stor del av de redovisade överskotten av uthyrning skulle avse del av år, inte motiverat att göra avsteg från det för de skattskyldiga inarbetade systemet med en deklarationstidpunkt för årets alla inkomster.

## 5.2 När ska juridiska personer deklarerar inkomst och betala preliminär skatt?

### 5.2.1 Sammanfattning

Utredningen föreslår följande förändringar för andra juridiska personer än dödsbon:

- Deklarationsskyldigheten för inkomst ska fullgöras senast den 1 i den sjunde månaden efter räkenskapsårets utgång (den 15 december ska dock gälla i stället för den 1 januari).
- Den som deklarerar elektroniskt får ytterligare en månad på sig för att deklarerar.
- Preliminär skatt ska betalas för beskattningsåret under perioden från och med den andra månaden under beskattningsåret till och med månaden efter beskattningsårets utgång.

---

<sup>9</sup> Schablonavdraget var t.o.m. taxeringen 2009 endast 4 000 kronor. Höjningen till 12 000 kronor fr.o.m. taxeringen 2010 bör innebära att färre redovisar överskott.

- Möjligheterna till individuellt anstånd med att deklarerera ska minskas. Sådant anstånd ska beviljas endast om det finns synnerliga skäl. Byråanstånd ska inte få beviljas.

### 5.2.2 Vårt uppdrag

I direktiven (dir. 2005:129) anges att utredningen ska undersöka om det är möjligt att införa en regel som innebär att juridiska personer med brutet räkenskapsår ska lämna självdeklaration viss kortare tid efter det att räkenskapsåret har gått till ända. En fördel med ett sådant system skulle – förutom att taxeringsbeslut kunde fattas i närmare anslutning till räkenskapsårets utgång – vara att det skulle bidra till en utjämning av arbetsflödet hos såväl Skatteverket som deklarationsmedhjälpare. I detta arbete ska utredaren ägna särskild uppmärksamhet åt de övergångsregler som kan behövas vid en tidigareläggning av såväl deklarationstidpunkten som taxeringen.

### 5.2.3 Dagens regler

#### *En gemensam deklarationstidpunkt*

Andra juridiska personer än dödsbon ska lämna en särskild självdeklaration senast den 2 maj taxeringsåret. Deklarationen ska avse det beskattningsår som löper ut närmast före taxeringsåret. För juridiska personer som omfattas av bokföringslagens tillämpningsområde är beskattningsåret det räkenskapsår som slutat närmast före taxeringsåret.

Om den juridiska personen har kalenderåret som räkenskapsår innebär det att deklarationen ska lämnas senast den 2 maj 2009 ska avse beskattningsåret 2008.

Juridiska personer får tillämpa annat räkenskapsår än kalenderår (brutet räkenskapsår). Det gäller dock inte handelsbolag där en fysisk person ska beskattas för hela eller en del av bolagets inkomst och vissa samfällighetsförvaltande juridiska personer. Ett brutet räkenskapsår ska omfatta tiden den 1 maj–30 april, den 1 juli–30 juni eller den 1 september–31 augusti (3 kap. 1 § bokföringslagen [1999:1078, BFL]). Skatteverket kan medge att även annan period av tolv hela månader får utgöra räkenskapsår om det med hänsyn till det allmännas ekonomiska intresse eller andra omständigheter finns synnerliga skäl (3 kap. 2 § BFL).

En juridisk person med brutet räkenskapsår ska senast den 2 maj 2009 lämna deklaration för det räkenskapsår som slutat under 2008. Den som t.ex. har det brutna räkenskapsåret den 1 juli–30 juni ska alltså i deklarationen den 2 maj 2009 deklarerera för perioden den 1 juli 2007–den 30 juni 2008.

#### *Betalning av preliminär skatt*

Enligt gällande regler ska preliminär skatt betalas för inkomståret (kalenderåret före taxeringsåret) och så nära som möjligt motsvara den slutliga skatten enligt den årliga taxeringen året efter inkomståret. Inbetalningen ska ske månadsvis fr.o.m. februari under inkomståret t.o.m. januari året efter inkomståret.

För juridiska personer med brutet räkenskapsår innebär bestämmelserna att preliminär skatt ska betalas för kalenderår, men beräknas för beskattningsår som alltså avviker från kalenderåret. En juridisk person med beskattningsåret den 1 juli–30 juni betalar för inkomståret 2009 preliminär skatt som ska överensstämma med den slutliga skatten för beskattningsåret den 1 juli 2008–30 juni 2009.

#### **5.2.4 Deklarationstidpunkterna i de nordiska länderna**

Juridiska personer ska i *Danmark* lämna deklaration (selvangive) senast sex månader efter inkomstårets (räkenskapsårets) utgång. Om inkomstårets sista dag infaller under perioden den 1 januari–31 mars ska deklaration lämnas senast den 1 juli samma år (skattekontrollovens 4 §, stk. 2).

Aktiebolag med flera sammanslutningar ska i *Finland* lämna deklaration (skattedeklaration) inom fyra månader efter räkenskapsperiodens slut (Skatteförvaltningens beslut om deklarationskyldighet och anteckningar, dnr 2051/38/2008, 13 §).

Näringsidkare ska i *Norge* lämna deklaration (selvangivelse) senast den 31 mars om den lämnas på papper och senast den 31 maj om den lämnas elektroniskt (ligningsloven § 4–7 och forskrift om levereringsfrist for selvangivelse på papir). Om räkenskapsåret avviker från kalenderåret ska, på motsvarande sätt som i Sverige, deklarationen avse det räkenskapsår som slutat närmast före den 1 januari det år deklarationen ska lämnas (ligningsloven § 4–4).

### 5.2.5 Lika villkor för deklaration och betalning av skatt oberoende av valet av räkenskapsår

**Utredningens förslag:** Andra juridiska personer än dödsbon ska deklarerar inkomst senast den 1 i den sjunde månaden efter räkenskapsårets utgång. Den 15 december ska dock gälla i stället för den 1 januari.

Den som deklarerar elektroniskt får ytterligare en månad på sig för att deklarerar.

Möjligheterna till individuellt anstånd med att deklarerar ska minskas. Sådant anstånd ska beviljas endast om det finns synnerliga skäl. Byråanstånd ska inte få beviljas.

Preliminär skatt ska betalas för beskattningsåret under perioden från och med den andra månaden under beskattningsåret till och med månaden efter beskattningsårets utgång.

#### Skälen för utredningens förslag

##### *Problem med dagens bestämmelser*

Vid 2008 års taxering fick ca 1 230 000 deklarationsskyldiga anstånd med att deklarerar. Bland aktiebolagen och de ekonomiska föreningarna var det 78 procent som fick anstånd. De deklARATIONER som aktiebolagen och de ekonomiska föreningarna lämnade in vid anståndstidens utgång var dessutom enligt Skatteverkets bedömning i många fall ofullständiga. Anståndsansökningar och kompletteringar av deklARATIONER innebär onödig administration såväl för de deklarationsskyldiga som för Skatteverket. En faktor som driver fram det omfattande behovet av anstånd är den höga arbetsbelastningen hos revisionsbyråer och andra deklARATIONSMEDHJÄLPARE inför den 2 maj.

En juridisk person med brutet räkenskapsår har längre tid från räkenskapsårets utgång till dess deklARATION ska lämnas än vad som gäller för en juridisk person med kalenderåret som räkenskapsår. Skillnaden är 8, 6 eller 4 månader beroende på vilket brutet räkenskapsår som gäller. Tidpunkten då den slutliga skatten senast ska betalas förskjuts på motsvarande sätt.

Ordningen för betalning av preliminär skatt innebär en ytterligare skattecredit för juridiska personer med brutna räkenskapsår. Skattecrediten är en följd av att ett nystartat företag

med brutet räkenskapsår inte betalar någon preliminär skatt under det första kalenderåret. Den första preliminärskatteinbetalningen ska göras först den 12 februari under det andra kalenderåret då verksamhet bedrivs. Eftersläpningen är (beroende på vilket brutet räkenskapsår det gäller) ca 8,5, 6,5 respektive 4,5 månader. Motsvarande eftersläpning för den som har kalenderår som räkenskapsår är ca en halv månad.

Några sakliga skäl för att ge juridiska personer med brutna räkenskapsår längre frister för redovisning och betalning av skatt finns givetvis inte.

Sammanfattningsvis kan konstateras att den gemensamma deklarationsdagen den 2 maj i praktiken inte fungerar på ett bra sätt. Regleringen är inte heller likformig för juridiska personer; tidsfristen för deklaration och betalning av skatt varierar beroende på vilket räkenskapsår som tillämpas.

#### *Den gemensamma deklarationsdagen ersätts med en deklarationsfrist*

Utredningen föreslår två åtgärder som sammantagna bör innebära påtagliga förbättringar. Den nuvarande gemensamma deklarationsdagen ska ersättas med en deklarationsfrist som räknas från utgången av beskattningsåret. Majoriteten av de juridiska personerna (de som har kalenderår som räkenskapsår) har enligt gällande regler fyra månader på sig för att deklarerat räknat från utgången av beskattningsåret. Deklarationsfristen bör i fortsättningen vara sex månader. Förslaget innebär följande deklarationstillfällen för andra juridiska personer än dödsbon:

<i>Räkenskapsår</i>	<i>Deklarationstidpunkt</i>
kalenderår 1	1/7 år 2
1/5 år 1 – 30/4 år 2	1/11 år 2
1/7 år 1 – 30/6 år 2	15/12 år 2 <sup>10</sup>
1/9 år 1 – 31/8 år 2	1/3 år 3

Fysiska personer och dödsbon ska fortfarande deklarerat senast den 2 maj. Ett deklarationstillfälle kommer alltså att ersättas med fem. Det innebär en spridning av arbetet hos revisionsbyråer och andra deklarationsmedhjälpare. Skatteverket får också en utjämning av

<sup>10</sup> Av praktiska skäl föreslås den 15 december i stället för den 1 januari.

arbetet vilket ger större möjligheter att ge god service inför deklarationen.

Följande tabell visar vilka effekter förslaget hade haft på fördelningen av deklarationer vid 2008 års taxering:

<i>Deklarationstidpunkt</i>	<i>Antal deklarationer</i>
1/3	65 000
2/5	7 450 000
1/7	280 000
1/11	65 000
15/12	65 000

*Källa:* Skatteverket.

För juridiska personer med brutet räkenskapsår leder tidigareläggningen av deklarationstidpunkten till att beslut om slutlig skatt kan fattas tidigare och därmed även till att slutlig skatt ska betalas tidigare. Eftersom tidsfristerna utgår från räkenskapsårets utgång kommer juridiska personer att behandlas lika oberoende av vilket räkenskapsår de har. I avsnitt 8.6.4 finns ett förslag på ny betalningsfrist för slutlig skatt som gäller för alla skattskyldiga.

Förslaget innebär att en juridisk person med brutet räkenskapsår i vissa fall ska deklarerat vid en annan tidpunkt än vad som gäller för den juridiska personens ägare. I dag ska alltid deklarationerna lämnas samtidigt, men deklarationerna kan avse olika perioder. Även enligt dagens regler är det alltså så att Skatteverket i vissa fall inte samtidigt kan granska t.ex. ett fåmansföretags och dess delägars deklarationer avseende samma period. Att även deklarationstillfällena kommer att vara olika har därför mindre betydelse för kontrollarbetet. Fristerna för omprövning kommer dessutom även i fortsättningen att räknas från utgången av det kalenderår då beskattningsåret går ut.

Den långa tid som i dag går från utgången av ett brutet räkenskapsår till deklaration, beslut om skatt och skattebetalning blir genom vårt förslag kortare. Det är ur kontrollsynpunkt positivt.

Kontrolluppgifter lämnas för ett kalenderår, senast den sista januari året efter det år som kontrolluppgiften avser. Skatteverket kommer därför inte vid de nya deklarationstillfällena att ha tillgång till kontrolluppgifter avseende hela beskattningsåret. Det har dock marginell betydelse eftersom kontrolluppgifter om juridiska

personer bara lämnas i undantagsfall.<sup>11</sup> Dessutom kommer kontrolluppgifterna att bli tillgängliga under den period som Skatteverket har på sig för utredning och beslut om slutlig skatt.

Vi anser sammanfattningsvis att en deklaraionsfrist för andra juridiska personer än dödsbon som räknas från utgången av räkenskapsåret är motiverad utifrån likformighetssynpunkt och av praktiska skäl. Ur kontrollsynpunkt ger en sådan ordning också övervägande positiva effekter.

De nya deklaraionstidpunkterna finns i 32 kap. 2 §.

#### *En extra månad för den som deklarerar elektroniskt*

För personer som deklarerar elektroniskt behöver Skatteverket inte lika lång tid för att utreda och fatta beslut. Deklaraionsfristen för en juridisk person som deklarerar elektroniskt kan därför förlängas med ytterligare en månad. Det görs i 32 kap. 2 § tredje stycket.

Det innebär större möjligheter till utjämning av arbetsbelastningen för revisionsbyråer och andra deklaraionsmedhjälpare. En annan fördel är att deklaraionstidpunkten och tidpunkten för att ge in årsredovisning kommer att sammanfalla för aktiebolag. Det öppnar för ett samordnat elektroniskt uppgiftslämnande. Det särskilda räkenskapsutdraget skulle kunna ersättas av den elektroniska årsredovisningen (se avsnitt 3.4.2).

#### *Minskat behov av anstånd*

Enligt 16 kap. 1 § LSK kan den som på grund av särskilda omständigheter är förhindrad att lämna självdeklaraion inom föreskriven tid beviljas anstånd med att deklarerera (individuellt anstånd). Anstånd med att lämna deklaraion efter den 31 maj får bara beviljas om det finns synnerliga skäl.

Det finns också möjlighet att få ett så kallat byråanstånd. Sådant anstånd meddelas efter ansökan från den som i näringsverksamhet upprättar deklaraioner åt annan, dvs. revisionsbyråer och andra deklaraionsmedhjälpare. Om anstånd medges ska deklaraionerna lämnas in enligt en leveransplan som beslutas av Skatteverket.

---

<sup>11</sup> Kontrolluppgifter ska lämnas om dels utbetalning av ersättning för arbete som görs till juridisk person som saknar F-skattsedel, dels betalning av royaltys och liknande ersättningar (7 kap. 2 § och 3 § 1 och 4 LSK).

Byråanstånd får inte beviljas längre än t.o.m. den 15 juni (16 kap. 2 § LSK).

Genom att deklarationsfristen för andra juridiska personer än dödsbon förlängs med två månader (tre månader för den som deklarerar elektroniskt) kan det ifrågasättas om det finns något behov av anstånd för dem. Deklarationstidpunkten kommer att infalla senare än den sista dagen för byråanstånd enligt nuvarande regler. Byråanstånd bör därför i fortsättningen inte få medges för andra juridiska personer än dödsbon.

Det kan inte uteslutas att det i något fall bör finnas möjlighet att medge ett individuellt anstånd. För att markera att det bara bör gälla i rena undantagsfall ska förutsättningen för anstånd vara att det finns synnerliga skäl.

Bestämmelsen finns i 36 kap. 4 §.

#### *Preliminär skatt ska beräknas och betalas för beskattningsår*

Även villkoren för betalning av preliminär skatt bör vara oberoende av vilket räkenskapsår den juridiska personen har. Preliminär skatt ska därför i fortsättningen betalas för beskattningsåret och så nära som möjligt motsvara den slutliga skatten för samma år. Juridiska personer med brutet räkenskapsår ska alltså behandlas på samma sätt som övriga juridiska personer.

Betalningsperioderna framgår av följande tabell:

<i>Räkenskapsår</i>	<i>Betalningsperiod för preliminär skatt</i>
kalenderår 1	februari år 1–januari år 2
1/5 år 1 – 30/4 år 2	juni år 1–maj år 2
1/7 år 1 – 30/6 år 2	augusti år 1–juli år 2
1/9 år 1 – 31/8 år 2	oktober år 1–september år 2

Den skattecredit som juridiska personer med brutet räkenskapsår har i det nuvarande preliminärskattesystemet kommer med detta förslag att försvinna. Betalningen av preliminär skatt tidigareläggs alltså med 8, 6 respektive 4 månader beroende på vilket av de brutna räkenskapsåren som tillämpas.



### *Övergångsbestämmelser*

De nya bestämmelserna kräver särskilda överväganden vad gäller övergångsbestämmelser, se avsnitt 11.1.

### *Brutna räkenskapsår för fysiska personer*

Ett önskemål som framförts av utredningens referensgrupp är att brutna räkenskapsår bör tillåtas för enskilda näringsidkare. En uppfattning var att det inte bör finnas några starka skäl emot det när de skattekrediter som är förbundna med dagens regler försvinner.

Utrymmet för en enskild näringsidkare att ha brutet räkenskapsår regleras i bokföringslagen. Det är alltså primärt en bokföringsfråga och det är tveksamt om den omfattas av utredningens uppdrag.

Det kan också konstateras att de tidsfrister för deklaration och skattebeslut som vi föreslår för juridiska personer med brutet räkenskapsår inte utan vidare kan överföras på enskilda näringsidkare. Skälet är att kontrolluppgifter har stor betydelse för beskattningen av en enskild näringsidkare. Kontrolluppgifter lämnas exempelvis om en fysisk persons kapitalinkomster oavsett om de hör till näringsverksamheten eller ska beskattas som inkomst av kapital. Dessutom är det vanligt att enskilda näringsidkare vid sidan av näringsverksamheten också har tjänsteinkomster.

Kontrolluppgifterna lämnas för kalenderår. Att kräva kontrolluppgifter vid andra tidpunkter och för andra perioder avseende enskilda näringsidkare med brutet räkenskapsår skulle leda till en ökad administration för uppgiftslämnarna som inte står i rimlig proportion till de eventuella fördelar som brutna räkenskapsår skulle kunna medföra. Dessutom skulle regleringen bli mer komplicerad.

Det är alltså inte möjligt att införa en ordning där enskilda näringsidkare deklarerar sex månader efter utgången av räkenskapsåret. Man skulle i stället vara tvungen att vänta in kontrolluppgifterna. Tiden från räkenskapsårets utgång till deklaration, skattebeslut och betalning skulle således öka vilket ur ett kontrollperspektiv är en nackdel. Dessutom skulle de kalenderårsbaserade kontrolluppgifterna på något sätt behöva fördelas på räkenskaps-

åren. Även det komplicerar för såväl näringsidkaren som för Skatteverket.

Det finns därför enligt utredningens mening inte några skäl att överväga ökade möjligheter för enskilda näringsidkare att ha brutna räkenskapsår.

## **5.3 Redovisning av mervärdesskatt**

### **5.3.1 Sammanfattning**

Mervärdesskatt ska inte längre få redovisas i samband med att inkomst deklarerar utan i fortsättning ska mervärdesskatt utan undantag redovisas i en skattedeklaration. Gränsen för att få redovisa för beskattningsår ska alltså vara högst en miljon kronor i beskattningsunderlag. En nyhet är dock att denna gräns även ska gälla för skattskyldiga som inte ska deklarerar inkomst och handelsbolag. I dag är deras gräns högst 200 000 kronor i beskattningsunderlag. Dessutom föreslås en ny huvudregel för från vilken tidpunkt ett byte av redovisningsperiod ska börja gälla.

### **5.3.2 Skatteverkets skrivelse om redovisning av mervärdesskatt i skattedeklaration**

Skatteverket har i en skrivelse till Finansdepartementet föreslagit att möjligheten att redovisa mervärdesskatt i självdeklarationen slopas (Fi2007/5103). Regeringen beslutade att överlämna skrivelsen till utredningen den 27 september 2007.

De skäl som Skatteverket anför för förslaget är att riskerna för fel i redovisningen minskar och att möjligheterna till kontroll förbättras. Dessutom skulle de EG-rättsliga problem som Skatteverket menar finns med dagens ordning minska och i vissa fall helt försvinna om mervärdesskatt utan undantag redovisades i en skattedeklaration.

### 5.3.3 Dagens regler

#### *Redovisningsperiodens längd*

Skattedeklarationer lämnas med vissa undantag för redovisningsperioder. Huvudregeln i skattebetalningslagen är att en redovisningsperiod omfattar en kalendermånad. Mervärdesskatt ska alltså redovisas och betalas varje månad. Från denna huvudregeln finns dock flera undantag.

Avgörande för om undantagen är tillämpliga är den skattskyldiges beräknade beskattningsunderlag för beskattningsåret. Beskattningsunderlaget ska beräknas exklusive gemenskapsinterna förvärv och import. När termen beskattningsunderlag används i fortsättningen är det ett på sådant sätt beräknat underlag som avses.

En skattskyldig som har ett beskattningsunderlag på högst 40 miljoner kronor ska redovisa mervärdesskatt för kalenderkvartal. Redovisningsperioden är alltså tre kalendermånader.

Om den skattskyldige har ett beskattningsunderlag på högst en miljon kronor och inte är handelsbolag får mervärdesskatten redovisas i självdeklarationen. Redovisningsperioden är då det beskattningsår som självdeklarationen avser, dvs. vanligtvis ett kalenderår. Redovisningsperioden kan dock vara ett brutet räkenskapsår. Är verksamheten nystartad kan redovisningsperioden vara ett förlängt räkenskapsår.

Den som inte är skyldig att lämna självdeklaration och handelsbolag får efter beslut av Skatteverket redovisa mervärdesskatt för helt beskattningsår om beskattningsunderlaget är högst 200 000 kronor. Även här kan redovisningsperioden vara ett brutet räkenskapsår och vid nystartad verksamhet ett förlängt räkenskapsår. Det vanliga är dock att kalenderåret är beskattningsår.

Undantagen från att mervärdesskatt ska redovisas månadsvis är till viss del frivilliga, dvs. i de flesta fall avgör den skattskyldige om redovisningen ska ske månadsvis, för kalenderkvartal eller för beskattningsår. Utgångspunkten för bestämmelserna om redovisningsperioder är i och för sig att den som kvalar in för en redovisningsperiod också ska redovisa för den perioden. På begäran av den redovisningsskyldige ska dock Skatteverket besluta att skatten ska redovisas för kalenderkvartal eller kalendermånad i stället för beskattningsår eller kalendermånad i stället för kalenderkvartal.

När det gäller handelsbolag och skattskyldiga som inte ska lämna självdeklaration ligger frivilligheten i att Skatteverket, om förutsättningarna är uppfyllda, får besluta att redovisningen ska ske för helt beskattningsår. En sådan skattskyldig är alltså inte skyldig att tillämpa helårsredovisning bara för att beskattningsunderlaget understiger 200 000 kronor. Det finns inte heller någon skyldighet att påkalla att Skatteverket prövar om redovisningen ska ske för helt beskattningsår. Att Skatteverket skulle ta initiativ till helårsredovisning får betraktas som uteslutet.

En redovisningsskyldig kan alltså alltid välja en kortare redovisningsperiod än den som följer av beskattningsunderlaget. Den redovisningsskyldige kan även tvingas att redovisa för en kortare redovisningsperiod. Skatteverket kan nämligen besluta att en redovisningsskyldig som uppfyller förutsättningarna för att redovisa för beskattningsår eller kalenderkvartal ska redovisa för kalenderkvartal eller kalendermånad. Som förutsättning gäller att det finns särskilda skäl med vilket främst avses kontrollskäl.

#### *När ska skatten redovisas och betalas?*

Den som har kalendermånad som redovisningsperiod ska redovisa och betala mervärdesskatt senast den 26 i månaden efter redovisningsperiodens utgång.

Om redovisningsperioden är kalenderkvartal, ska skatten redovisas och betalas senast den 12 i andra månaden efter redovisningsperiodens utgång.

Den som redovisar mervärdesskatt för helt beskattningsår i en skattdeklaration ska redovisa och betala skatten senast den 12 i andra månaden efter redovisningsperiodens utgång. Om kalenderåret är beskattningsår innebär det att deklaration ska lämnas senast den 12 februari.

Om mervärdesskatten redovisas i självdeklarationen ska skatten redovisas senast den 2 maj under taxeringsåret. Det innebär i fall där beskattningsår är lika med kalenderår att mervärdesskatten ska redovisas senast den 2 i femte månaden efter redovisningsperiodens utgång. Är beskattningsåret ett brutet räkenskapsår kan tiden mellan redovisningsperiodens utgång och deklarationstidpunkten uppgå till ett år.

Mervärdesskatt som redovisas i självdeklarationen ingår i slutlig skatt för inkomståret. Preliminär skatt ska betalas för inkomståret

med ett belopp som så nära som möjligt kan antas motsvara den slutliga skatten. Det innebär att mervärdesskatt som ska redovisas i en självdeklaration ingår i den preliminära skatt som ska betalas varje månad. En del av den F-skatt som företagare betalar månadsvis avser alltså mervärdesskatt.

Ett besked om den slutliga skatten och om den skattskyldige ska betala in eller få tillbaka skatt ska skickas till den skattskyldige senast den 15 december taxeringsåret. Slutlig skatt ska betalas senast den förfallodag som infaller närmast efter det att det gått 90 dagar från det grundläggande beslutet om slutlig skatt. Det innebär att mervärdesskatt, som inte betalas som F-skatt, kan komma att betalas över ett år efter redovisningsperiodens utgång.

### *Motiven för dagens regler*

Skälet till att skattskyldiga med förhållandevis låga beskattningsunderlag tillåts redovisa mervärdesskatt för helår är administrativt, dvs. att inte lägga på mindre företag alltför stor administrativ börda (prop. 1968:100, s. 50–66).

Möjligheten att redovisa mervärdesskatt i *självdeklarationen* tillkom i samband med 1990 års reformering av mervärdesskatten (prop. 1989/90:111, s. 132, 133 och 203). Den breddning av basen för mervärdesskatten som då gjordes beräknades, om inga åtgärder vidtogs, kraftig öka antalet skattskyldiga som skulle registreras hos skattemyndigheten. För att undvika att skattemyndigheten drabbades av en mycket stor administrativ belastning var det därför enligt regeringen nödvändigt att begränsa antalet nya skattskyldiga som skulle registreras.

Begränsningen blev att låta skattskyldiga med låg skattepliktig omsättning, högst 200 000 kronor, redovisa mervärdesskatt i självdeklarationen. Motsvarande gräns infördes för skyldigheten att registrera sig hos skattemyndigheten, dvs. bara den vars skattepliktiga omsättning översteg 200 000 kronor var skyldig att anmäla sig för registrering.

I samband med att redovisningsperioden för mervärdesskatt förkortades från två månader till en månad 1996 höjdes också underlagsgränsen för att få redovisa mervärdesskatt i självdeklarationen från 200 000 kronor till dagens en miljon kronor.

Skälet till höjningen var att redovisningen av mervärdesskatt inte skulle bli för betungande för mindre företag. Genom åtgärden

ville regeringen öka antalet företag som bara behövde redovisa mervärdesskatt en gång per år och därmed undvika att mindre företag skulle behöva redovisa mervärdesskatt tolv gånger per år (prop. 1995/96:19, s. 18 och 19).

Möjligheten till helårsredovisning i *skattedeklaration* avskaffades den 1 januari 1996 för att återinföras ett år senare. Avskaffandet motiverades med att skillnaden i skattecredit inte var konkurrensneutral (prop. 1995/96:19, s. 18 och 19).

Motivet för att återinföra möjligheten till helårsredovisning var att underlätta för de mindre företag som var hänvisade till att redovisa mervärdesskatt i en skattedeklaration. För dessa företag ansågs det nämligen betungande att varje månad sammanställa och lämna in en deklaration trots att omsättningen varit mycket låg eller kanske ingen alls. Vid bestämmandet av beloppsgränsen på 200 000 kronor beaktades intresset av konkurrensneutralitet eller om man så vill skillnaden i skattecredit mellan olika företagsformer (prop. 1996/97:12, s. 44–46).

Skälen för att ge företag med beskattningsunderlag som understiger 40 miljoner kronor möjlighet att redovisa för kalenderkvartal var dels att minska den administrativa bördan för dessa företag, dels att minska risken för att företagen behöver betala in mervärdesskatt innan de själva har fått betalt (prop. 2007/08:25, 67–69).

#### 5.3.4 Möjligheten att redovisa i självdeklarationen slopas

**Utredningens förslag:** Den som redovisar mervärdesskatt för beskattningsår ska redovisa skatten i en skattedeklaration i stället för som i dag i samband med att inkomst deklarerar.

**Skälen för utredningens förslag:** Möjligheten att redovisa mervärdesskatt för beskattningsår (helårsredovisning) mildrar den administrativa bördan för de riktigt små företagen och den möjligheten bör därför finnas kvar.

Huvudregeln är att mervärdesskatt ska redovisas i en skattedeklaration. Den som är skyldig att deklarerar inkomst, dock inte handelsbolag, och har ett beskattningsunderlag på högst en miljon kronor får dock redovisa mervärdesskatten i självdeklarationen.

Att det finns två sätt att redovisa mervärdesskatt gör att det förekommer att mervärdesskatt för ett och samma beskattningsår redovisas dubbelt. Mervärdesskatten redovisas alltså först löpande under året i skattedeclarationer och sedan även i självdeklarationen.

Av Skatteverkets skrivelse framgår att för beskattningsåret 2005 konstaterade Skatteverket 1 284 fall av dubbelredovisning. Det var nästan 10 miljoner kronor som hade dubbelredovisats. Om Skatteverket inte uppmärksammat dubbelredovisningen hade den skattskyldige fått betala dubbelt så mycket i mervärdesskatt som han eller hon varit skyldig att betala.

Det förekommer även att skattskyldig som i skattedeclarationer redovisat överskjutande ingående mervärdesskatt redovisat samma belopp i självdeklarationen. År 2005 redovisades nästan fyra miljoner kronor dubbelt. Här hade den skattskyldige i fall Skatteverket inte uppmärksammat felet också fått tillbaka dubbelt så mycket skatt.

Möjligheten att redovisa mervärdesskatt i självdeklarationen gör även att personer som överhuvudtaget inte är skattskyldiga för mervärdesskatt lämnar uppgifter om mervärdesskatt i självdeklarationer. År 2005 rörde det sig om uppemot 1 000 deklareranter.

Det kan konstateras att det är lätt att göra fel om det finns två olika sätt att redovisa mervärdesskatt. Enligt vår mening skulle risken för att mervärdesskatt redovisas fel minska om det bara fanns ett sätt att redovisa skatten, dvs. om huvudregeln att mervärdesskatt ska redovisas i skattedeclaration gällde utan undantag.

Ett annat problem med att mervärdesskatt redovisas i självdeklarationen är att det hinner gå ganska lång tid – fyra månader räknat från beskattningsårets utgång – innan Skatteverket ges möjlighet att kontrollera om den skattskyldige sköter redovisningen av mervärdesskatt. Är beskattningsåret ett brutet räkenskapsår kan det gå ett år från beskattningsårets utgång innan mervärdesskatten för beskattningsåret redovisas i självdeklarationen.

Problemet med brutna räkenskapsår försvinner delvis oavsett vad som föreslås här eftersom vi i avsnitt 5.2.5 föreslår att företag med brutna räkenskapsår ska deklarerera inkomst senast den 1 i den sjätte månaden efter beskattningsårets utgång. Det innebär en kraftig tidigareläggning av deklarationstiderna, vilket gör att den kontrollmässiga vinsten av att flytta redovisningen från dagens självdeklaration till skattedeclarationen minskar.

Redovisning i skattedeklaration i stället för i samband med att inkomst deklarerar innebär dock även med våra förslag att deklARATIONSTIDPUNKTEN tidigareläggs. Det rör sig om en tidigareläggning på minst två och en halv månader eftersom skattedeklarationen ska lämnas senast den 12 i andra månaden efter beskattningsårets utgång. Från kontrollsynpunkt är det en betydelsefull förändring.

Mervärdesskatt som ska redovisas i självdeklarationen ingår i slutlig skatt för beskattningsåret. F-skatt ska betalas för inkomståret med ett belopp som så nära som möjligt kan antas motsvara den slutliga skatten. Det innebär att mervärdesskatt som ska redovisas i självdeklaration ingår i den skattskyldiges F-skatt. F-skatt betalas varje månad under tiden februari–januari.

Mervärdesskatt som redovisas för beskattningsår i en skattedeklaration ingår däremot inte i en persons slutliga skatt och därmed inte heller i personens F-skatt. Det innebär att om mervärdesskatt som ska redovisas för beskattningsår i fortsättningen utan undantag ska redovisas i en skattedeklaration behöver berörda skattskyldiga inte längre betala mervärdesskatt månadsvis i samband med att preliminär skatt betalas.

Den som redovisar mervärdesskatt i en skattedeklaration för beskattningsår ska redovisa och betala skatten senast den 12 i andra månaden efter beskattningsårets utgång. En skattskyldig som redovisar i skattedeklaration får alltså en längre skattecredit än den som redovisar i dagens självdeklaration och betalar preliminär skatt varje månad.

Många skattskyldiga som i dag redovisar i självdeklarationen debiteras dock ingen preliminär skatt eller debiteras för låg preliminär skatt. Av Skatteverkets skrivelse framgår att för beskattningsåret 2005 redovisade drygt en halv miljon skattskyldiga mervärdesskatt i självdeklarationen. Totalt redovisades 5,7 miljarder kronor.<sup>12</sup> Drygt en kvarts miljon av de skattskyldiga hade inte debiterats någon preliminär skatt trots att de i självdeklarationen redovisade mervärdesskatt med sammanlagt 1,4 miljarder kronor.

Därtill kommer fall där den mervärdesskatt som redovisades i självdeklarationen rymdes inom den skatt som skulle betalas enligt det grundläggande beslutet om slutlig skatt (kvarskatt). För beskattningsåret 2005 var det drygt 2,7 miljarder kronor av den

---

<sup>12</sup> År 2008 var det fortfarande drygt en halv miljon skattskyldiga som redovisade i självdeklarationen. För beskattningsåret 2007 redovisades totalt 7,2 miljarder kronor.



mervärdesskatt som redovisades i självdeklarationer som rymdes i respektive skattskyldigs kvarskatt.

Skattekrediten för mervärdesskatt som betalas som kvarskatt är betydligt längre än krediten för mervärdesskatt som redovisas i en skattedeklaration.

Det faktum att skattskyldiga förefaller utnyttja svagheterna i preliminärskattesystemet för att få en lång skattecredit talar för att mervärdesskatt utan undantag bör redovisas i en skattedeklaration eftersom det ger alla berörda skattskyldiga en lika lång skattecredit. Skattekrediten bör med andra ord vara konkurrensneutral.

Att skattekrediten förlängs leder till en negativ ränteeffekt för staten på cirka 10 miljoner kronor. Beräkningen bygger på antagandet att 75 procent av mervärdesskatten betalas som preliminär skatt och 25 procent som kvarskatt.

Mot bakgrund av det nu sagda anser vi att det finns fördelar med att slopa möjligheten att redovisa mervärdesskatt i samband med att inkomst deklarerar. Fördelarna med att bara ha ett sätt att redovisa mervärdesskatt, nämligen i en skattedeklaration, är att det minskar risken för fel, förbättrar möjligheten till kontroll och gör skattekrediten konkurrensneutral genom att jämna ut de skillnader i skattcredit som finns mellan skattskyldiga som utnyttjar svagheterna i preliminärskattesystemet och de som inte gör det.

Fördelarna ska vägas mot den effekt som förslaget har på berörda skattskyldigas administrativa börda.

Redovisning i skattedeklaration innebär att de som ska redovisa får kortare tid för att fullgöra deklARATIONSSKYLDIGHETEN. Det leder inte till någon ökning av den administrativa bördan utan bara att mervärdesskattebördan kommer tidigare.

En annan effekt av att slopa möjligheten att redovisa mervärdesskatt i samband med att inkomst deklarerar är att berörda skattskyldiga får två deklARATIONSTILLFÄLLEN i stället för ett. Den skattskyldige måste med andra ord snöra på sig deklARATIONSSKORNA två gånger i stället för en och det är, även om den totala sträckan inte ändras, lite jobbigare.

Nämnas bör också att vissa skattskyldiga anses ha fullgjort skyldigheten att anmäla sig för registrering genom att lämna självdeklaration, nämligen de vars verksamhet är yrkesmässig endast på grund av upplåtelse av avverkningsrätt, avyttring av skogsprodukter eller omsättning av vara eller rätt att ta naturprodukt från privatbostadsfastighet eller från fastighet som ägs av s.k. äkta bostadsföretag. Denna lättnad i anmälningskyldigheten är inte

beroende av att redovisningen sker i självdeklarationen utan motsvarande kan gälla vid redovisning i skattedeklaration.

Sammantaget anser vi att en övergång från att redovisa mervärdesskatt för beskattningsår i självdeklaration till att redovisa i skattedeklaration endast leder till en försumbar ökning av den administrativa bördan för berörda skattskyldiga. Denna ökning vägs upp av att risken för fel minskar och att skattekrediten blir likformig även i praktiken och inte som i dag bara i teorin. Vi anser därför att det inte längre ska vara möjligt att redovisa mervärdesskatt i samband med att inkomst deklarerar. I fortsättningen ska alltså mervärdesskatt utan undantag redovisas i en skattedeklaration.

Det som nu föreslås innebär att skatteförfarandelagen inte innehåller någon motsvarighet till 10 kap. 31 § SBL. Förslagen innebär vidare att mervärdesskatt inte längre kommer att ingå i vissa små företags slutliga skatt och därför inte beaktas vid debiteringen av preliminär skatt. I nästa avsnitt överväger vi gränsen för helårsredovisning.

### 5.3.5 Ökat utrymme för att redovisa mervärdesskatt för helår

**Utredningens förslag:** Möjligheterna att redovisa mervärdesskatt för helår utvidgas genom att gränsen för sådan redovisning för handelsbolag och skattskyldiga som inte ska deklarerar inkomst höjs från 200 000 kronor i beskattningsunderlag till en miljon kronor i beskattningsunderlag.

**Skälen för utredningens förslag:** I dag gäller två olika gränser för helårsredovisning. Om beskattningsunderlaget är högst en miljon kronor får den som är skyldig att lämna självdeklaration, dock inte handelsbolag, redovisa mervärdesskatt för helt beskattningsår i självdeklarationen. För handelsbolag och skattskyldiga som inte är skyldiga att lämna självdeklaration är gränsen för helårsredovisning lägre. Beskattningsunderlaget får uppgå till högst 200 000 kronor för att mervärdesskatt ska få redovisas för helt beskattningsår i en skattedeklaration.

Att underlagsgränsen för att få redovisa mervärdesskatt för helår i skattedeklaration är 200 000 kronor hänger ihop med att för dem som redovisar i självdeklarationen ingår mervärdesskatten i F-

skatten. Med andra ord får den som redovisar för helår i skattedeclaration, till skillnad från den som redovisar i inkomstdeklarationen, en ett år lång skattecredit (prop. 1996/97:12, s. 44–46).

Som redogjorts för i föregående avsnitt betalas dock en stor del av den mervärdesskatt som redovisas i självdeklarationen först i samband med att den slutliga skatten betalas, dvs. som kvarskatt. Skattecrediten för mervärdesskatt som betalas som kvarskatt är betydligt längre än skattecrediten för skatt som redovisas för helår i en skattedeclaration.

Förslaget att slopa möjligheten att redovisa mervärdesskatt i självdeklarationen innebär med automatik att mervärdesskatt inte längre ska ingå i slutlig skatt och därmed inte heller i den preliminära skatten. Det innebär att mervärdesskatt inte längre kommer att debiteras preliminärt varje månad utan alla som redovisar för beskattningsår kommer att betala mervärdesskatt först efter beskattningsårets utgång, dvs. senast den 12 i andra månaden efter utgången av året. En effekt av det är att skattecrediten blir lika lång för dem som redovisar för beskattningsår.

Med hänsyn till det nu sagda kan det konstateras att det inte längre finns grund för att ha olika gränser för olika kategorier av skattskyldiga utan av likformighetsskäl bör gränsen för helårsredovisning vara generell.

De som i dag redovisar för beskattningsår i självdeklarationen ska även i fortsättningen ha möjlighet att redovisa för helår. För dem gäller i dag en gräns på en miljon kronor i beskattningsunderlag. Denna gräns bör i fortsättningen gälla generellt, dvs. även för handelsbolag och skattskyldiga som inte ska deklarerat inkomst. Det innebär att fler i den gruppen kommer att kunna redovisa för beskattningsår, närmare bestämt de med ett beskattningsunderlag som överstiger 200 000 kronor men inte en miljon kronor.

Ökade möjligheter till helårsredovisning för handelsbolag och vissa skattskyldiga som inte ska deklarerat inkomst leder till att förutsättningarna för en effektiv skattekontroll försämrats något. Detta uppvägas dock av att berörda skattskyldiga får färre deklARATIONstillfällen och därmed minskad administrativ börda.

För beskattningsåret 2005 redovisade handelsbolag, med ett beskattningsunderlag på högst en miljon, i skattedeclaration månadsvis drygt 500 miljoner kronor i mervärdesskatt. En övervägande del av den skatten kommer med förslaget att redovisas senare, vilket leder till en negativ ränteffekt för staten på 10 miljoner kronor.

Bestämmelsen om redovisning för helår finns i 26 kap. 12 §.

### 5.3.6 När ska en ändring av redovisningsperiod börja gälla?

**Utredningens förslag:** Om redovisningsperioden för mervärdesskatt ska ändras till en kalendermånad från tre eller omvänt, ska den nya redovisningsperioden börja gälla efter utgången av det kalenderkvartal då den deklarationsskyldige underrättade Skatteverket om ändringen eller Skatteverket beslutade ändringen.

**Skälen för utredningens förslag:** Redovisningsperioden för mervärdesskatt är kalendermånad, kalenderkvartal eller beskattningsår. Avgörande för vilken period som ska tillämpas är den skattskyldiges beskattningsunderlag. Ändringar i beskattningsunderlaget kan därför innebära att den skattskyldige ska byta redovisningsperiod och den skattskyldige ska därför underrätta Skatteverket om ändringar som påverkar redovisningsperiodens längd.

Huvudregeln för hur en övergång från kalenderkvartal till kalendermånad eller omvänt ska hanteras finns i 10 kap. 14 c § SBL och innebär att den nya redovisningsperioden börjar gälla från utgången av det kalenderkvartal då de förhållanden som låg till grund för ändringen inträffade eller Skatteverket beslutade om kortare redovisningsperiod. Om omständigheterna talar för det får Skatteverket dock besluta att redovisningsperioden ska börja tillämpas ett kalenderkvartal senare.

Ett problem med huvudregeln är att den leder till administrativa komplikationer i fall där grunden för ändringen uppmärksammas först efter det kalenderkvartal då den inträffade. I sådana fall kommer nämligen ändringen att omfatta perioder som den skattskyldige redan redovisat och betalat skatt för (retroaktiv tillämpning).

Anta att redovisningsperioden ska ändras från kalenderkvartal till kalendermånad och att ändringen ska gälla från ingången av ett kvartal som den skattskyldige redan redovisat och betalat skatt för. Beskattningsbeslutet för kvartalet är då felaktigt och måste därför omprövas. Tre beslut ska fattas i stället för ett. Skattebeloppet ska delas upp på tre förfallodagar i stället för en. Den skatt som belöper

på kvartalets två första månader har betalats för sent och det kan därför bli aktuellt att påföra den skattskyldige kostnadsränta.

Om redovisningsperioden i stället ska ändras från kalendermånad till kalenderkvartal gäller det omvända, dvs. tre beskattningsbeslut ska göras om till ett, tre förfalldagar ska bli en och den skattskyldige ska sannolikt tillgodoföras intäktsränta.

Ur administrativ synvinkel är retroaktiv tillämpning av en ny redovisningsperiod både komplicerat och krävande. Skatteverket har därför getts befogenhet att skjuta upp tillämpningen av en ny redovisningsperiod till ett kvartal senare (prop. 2007/08:25, s. 77).

Enligt förarbetena kan administrativa skäl tala för att den nya redovisningsperioden bör börja gälla ett kalenderkvartal senare. Tillämpningen av en ny redovisningsperiod får dock inte senareläggas om den skattskyldige avsiktligt låtit bli att underrätta Skatteverket om att redovisningsperioden ska ändras och det även om administrativa skäl skulle tala för det. Den skattskyldige behöver dock inte ha fullgjort sin underrättelseskyldighet utan senareläggning kan komma i fråga om underlåtenheten att underrätta Skatteverket beror på ett förbiseende (prop. 2007/08:25, s. 77).

Att en regel behöver undantag för att inte leda till administrativt merarbete är aldrig bra. Än mindre lyckat blir det om undantaget, som här, är beroende av i fall den deklarationsskyldige avsiktligt brutit mot en skyldighet. Genom att knyta an till om underlåtenheten var avsiktlig eller inte får retroaktiv tillämpning karaktär av sanktion. Dessutom blir undantaget svårt att tillämpa eftersom det sällan är lätt att konstatera huruvida underlåtenheten var avsiktlig.

Det finns därför skäl att överväga om behovet av undantag går att undanröja genom att konstruera en regel som inte ger upphov till retroaktiv tillämpning. Med andra ord en regel vars tillämpning inte behöver skjutas upp till ett senare kvartal.

Dagens huvudregel omfattar bl.a. fall där den skattskyldige självmant ska ändra redovisningsperiod från kalenderkvartal till kalendermånad. Därutöver gäller den om Skatteverket på begäran av den skattskyldige beslutat att redovisningsperioden ska vara en kalendermånad i stället för tre, såvida inte verket samtidigt beslutat att den nya perioden ska börja gälla tidigare än vad som följer av huvudregeln.

Retroaktiv tillämpning kan bara bli aktuell när den skattskyldige självmant ska ändra redovisningsperiod. Om ändringen beslutas av Skatteverket uppstår inga problem.

En skattskyldig ska självmant ändra redovisningsperiod från kalenderkvartal till kalendermånad om beskattningsunderlaget visar sig överstiga 40 miljoner kronor för beskattningsåret. Om kalendermånad är redovisningsperiod ska den skattskyldige byta till kalenderkvartal om beskattningsunderlaget kommer att understiga nämnda underlagsgräns. Skyldigheten att självmant ändra redovisningsperiod kommer till uttryck i bestämmelserna om registrering.

Den som anmäler sig för registrering som skattskyldig för mervärdesskatt ska uppge för vilken redovisningsperiod mervärdesskatten ska redovisas. I samband med registreringen tar Skatteverket ställning till vid vilken tidpunkt skattedeklaration ska lämnas och vilken redovisningsperiod som ska tillämpas. Ställningstagandena framgår av registreringsbeviset.

Om en uppgift som ligger grund för registreringen ändras ska den som är registrerad inom två veckor underrätta Skatteverket om ändringen. Dit hör uppgifter som ligger till grund för registreringen av tillämplig redovisningsperiod. Den registrerade ska alltså underrätta Skatteverket om förändringar i beskattningsunderlaget som påverkar vilken redovisningsperiod som ska tillämpas.

Visar det sig t.ex. efter årets två första kvartalsdeklarationer att beskattningsunderlaget kommer att överstiga 40 miljoner kronor ska den skattskyldige underrätta Skatteverket om det. Skatteverket ska föra in ändringen i registret, dvs. ändra tillämplig redovisningsperiod från kalenderkvartal till kalendermånad. Om Skatteverket inte får någon underrättelse från den skattskyldige men ändå konstaterar att perioden ska ändras kan Skatteverket på eget initiativ besluta att föra in ändringen i registret.

Enligt dagens bestämmelse ska den skattskyldige börja redovisa för kalendermånad eller kalenderkvartal efter utgången av det kvartal då de förhållanden som ligger till grund för ändringen inträffade. Om det under kvartal två visar sig att beskattningsunderlaget kommer att överstiga 40 miljoner kronor ska alltså den skattskyldige underrätta Skatteverket och börja tillämpa kalendermånad från och med kvartal tre. Den skattskyldiges underrättelseskyldighet uppkommer alltid i samma stund som det förhållande som utgör grund för att ändra redovisningsperiod inträffar.

En annan sak är att det kan vara svårt att mera exakt fastställa när de förhållanden som ligger till grund för ändringen inträffade, dvs. när underlagsgränsen överskridits eller underskridits eller när

det finns fog för att konstatera att den kommer att överskridas eller underskridas. Därmed blir det även komplicerat att fastställa den månad från vilken den nya redovisningsperioden ska gälla.

Det som i dagens bestämmelse gör att en ny redovisningsperiod kan komma att tillämpas retroaktivt är att tillämpningen styrs av när grunden för ändringen inträffade. Som redan nämnts kan det bli aktuellt med retroaktiv tillämpning när grunden uppmärksammas först i efterhand.

Tidpunkten när en ny redovisningsperiod ska börja tillämpas bör därför i stället bestämmas av en händelse som är lätt att konstatera och som inte kan uppmärksammas först i efterhand. Ett alternativ är att låta tidpunkten bestämmas av den skattskyldiges underrättelse om att redovisningsperioden ska ändras. Med andra ord föreskriva att den nya redovisningsperioden ska börja gälla efter utgången av det kalenderkvartal då den skattskyldige underrättade Skatteverket om ändringen.

En invändning mot en sådan regel är att en skattskyldig, som är beredd att strunta i underrättelseskyldigheten, mer eller mindre kan välja från vilken tidpunkt en ny redovisningsperiod ska gälla. För en skattskyldig som ska gå över till att redovisa för kalendermånad är det en fördel att vänta med underrättelsen eftersom den skattskyldige då under ytterligare en tid får behålla den något längre skattekrediten som finns när kalenderkvartal är redovisningsperiod. Skattskyldiga som ska byta från kalendermånad till kalenderkvartal kommer dock vara måna om att underrätta verket eftersom bytet av period leder till att skattekrediten blir längre.

Om den skattskyldige inte själv underrättar Skatteverket om att redovisningsperioden ska ändras får verket på eget initiativ besluta att föra in ändringen i registret. I fall där den skattskyldige inte underrättar verket om att perioden ska ändras bör utgångspunkten för när den nya perioden ska börja tillämpas vara när Skatteverket beslutade föra in ändringen.

Eftersom en ändring av redovisningsperiod påverkar när mervärdesskatt ska betalas och därmed den skattskyldiges skattecredit bör Skatteverket kommunicera med den skattskyldige innan verket på eget initiativ beslutar att föra in en ändring av redovisningsperiod i registret. Om den skattskyldige invänder mot ändringen bör Skatteverket fatta ett formellt beslut om ändringen. Fattar verket ett formellt beslut bör det utgöra utgångspunkten för när den nya redovisningsperioden ska börja tillämpas.

Syftet med att även låta den dag då Skatteverket beslutade ändringen styra när en ny redovisningsperiod ska börja gälla är att hindra otillbörliga skattekrediter och därmed att staten gör ränteförluster. Denna effekt uppnås bara om Skatteverket upptäcker skattskyldiga som brister i sin underrättelseskyldighet. Skatteverket bör med mervärdesskattedeklarationerna som underlag ha goda förutsättningar att kontrollera om underlagsgränsen för att redovisa för kalenderkvartal överskrids. Det bör vidare nämnas att Skatteverket får använda vitesföreläggande för att förmå skattskyldiga att fullgöra sin underrättelseskyldighet och för att begära in uppgifter som behövs för kontroll av skyldigheten. Sammantaget är det därför inte sannolikt att ränteförlusterna blir nämnvärt större än de som i dag uppkommer till följd av att Skatteverket i vissa fall skjuter upp tillämpningen med ett kvartal.

Mot bakgrund av det ovan anförda anser vi att utgångspunkten för när en ny redovisningsperiod ska börja gälla inte längre ska vara när grunden för ändringen inträffande. Vi föreslår i stället att om redovisningsperioden för mervärdesskatt ska ändras till en kalendermånad från tre eller omvänt, ska den nya redovisningsperioden börja gälla efter utgången av det kalenderkvartal då den deklarationsskyldige underrättade Skatteverket om ändringen eller Skatteverket beslutade ändringen. Med beslutade ändringen avses även beslut på begäran av den deklarationsskyldige.

Den föreslagna bestämmelsen finns i 26 kap. 16 §.



## 6 Ersättning för kostnader för biträde

### 6.1 Vårt uppdrag

Bestämmelserna i lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. (ersättningslagen) har enligt våra direktiv kritiserats både för att vara för restriktiva och för generösa. Där sägs också att lagen tillämpats under så lång tid att en utvärdering och översyn nu bör göras. En viktig fråga är då om ersättning ges till rätt personkrets och för rätt slags kostnader.

Vi vill redan här påpeka att utredningen inte har hittat någon kritik som går ut på att ersättningslagen är för generös. Kritiken att lagen är för restriktiv återkommer vi till.

### 6.2 Dagens regler

Den grundläggande förutsättningen för att få ersättning är att den enskilde har behövt biträde för att ta till vara sin rätt. Därutöver krävs att någon av tre alternativa förutsättningar är uppfyllda.

Den första förutsättningen är att den skattskyldige helt eller delvis får bifall till sina yrkanden. Om yrkandena har bifallits helt eller delvis har den skattskyldige i princip rätt till ersättning för kostnader som skäligen har behövts för att ta till vara hans eller hennes rätt.

En annan grund för ersättning är att ärendet eller målet avser en fråga som är av betydelse för rättstillämpningen. Med betydelse för rättstillämpningen avses prejudikatmål eller liknande ärende eller mål. Ett prejudikatmål är ett mål som innehåller en fråga som det är av vikt för rättstillämpningen att få prövat. Här saknar utgången av målet betydelse, dvs. ersättning får beviljas även om den skattskyldige förlorat målet.

Slutligen ska ersättning beviljas om det finns synnerliga skäl. Denna förutsättning tar främst sikte på fall där Skatteverket orsakat enskilda större kostnader än nödvändigt.

### 6.3 Bakgrund

Som förutsättning för att få ersättning gällde ursprungligen att det framstod som oskäligt att den enskilde fick stå för biträdeskostnaderna. Vid bedömningen av om det var oskäligt beaktades sakens beskaffenhet, kostnadens storlek, ärendets eller målets handläggning, ärendets eller målets utgång, den skattskyldiges personliga och ekonomiska förhållanden samt omständigheterna i övrigt.

I förarbetena underströks att även i fortsättningen skulle huvudregeln vara att den enskilde själv skulle stå för sina kostnader. Ersättning skulle endast beviljas i angelägna undantagsfall (prop. 1988/89:126, s. 29).

Vid bedömningen av om det i ett enskilt fall fanns skäl att avvika från huvudregeln skulle utgången i ärendet eller målet tillmätas stor betydelse. För att få ersättning krävdes därför normalt att ärendet eller målet avgjorts till den enskildes fördel. Utgången var dock av mindre vikt i mål med prejudikatintresse där alltså ersättning kunde utgå även om den enskilde förlorade (prop. 1988/89:126, s. 29).

Som nämnts skulle även ärendets eller målets handläggning beaktas. Av förarbetena framgår att ersättning i princip enbart skulle beviljas i fall där dåvarande skattemyndigheter genom felaktig handläggning förorsakat den enskilde kostnader. Där sägs vidare att det finns likheter mellan ersättning för biträdeskostnader och skadestånd varför det inte gick att undvika att skadeståndsrättsliga aspekter påverkade bedömningen om ersättning skulle beviljas (prop. 1988/89:126, s. 17 och 29).

Att enskildas ekonomiska förhållanden skulle beaktas innebar att enskilda med stora tillgångar inte hade rätt till ersättning och att juridiska personer och företag i övrigt endast undantagsvis hade rätt till ersättning (prop. 1988/89:126, s. 29).

I samband med 1994 års reform av ersättningslagen uttalade regeringen att förutsättningarna för ersättning var för restriktiva. I stället för ett skadeståndsrättsligt färgat synsätt på rätten till ersättning skulle rättssäkerheten vara ledstjärnan. Fokus skulle ligga på den enskildes behov av biträde för att ta till vara sin rätt

och inte på huruvida skattemyndigheten förorsakat den enskildes biträdeskostnader (prop. 1993/94:151, s. 132 och 133).

Enligt regeringen krävde rättssäkerheten att skattskyldiga som behövde ett biträde för att ta till vara sin rätt också hade det. Rättssäkerheten blev enligt regeringen lidande om enskilda av ekonomiska skäl avstår från biträde när det behövs. En annan rättssäkerhetsaspekt som regeringen lyfte fram var att ingen oavsett sina ekonomiska förhållanden ska behöva tvingas in i en kostsam process utan möjlighet att få ersättning. Med andra ord ansåg regeringen att den enskildes ekonomiska förhållanden inte längre skulle ha betydelse för rätten till ersättning (prop. 1993/94:151, s. 132 och 133).

Regeringen ansåg vidare att skattskyldiga som har fullgjort sin uppgiftsskyldighet och som har behövt biträde för att ta till vara sin rätt inte alltid skulle behöva betala sina biträdeskostnader själva. De flesta som deklarerar fullständigt och korrekt slipper begära omprövning eller överklaga för att bli beskattade i enlighet med sin deklaration. Skattskyldiga som tvingas till det borde dock av likabehandlingsskäl ha möjlighet att få ersättning för nödvändiga biträdeskostnader. Från rättssäkerhetssynpunkt var det därför enligt regeringen rimligt att ge enskilda som har fått bifall till sina yrkanden rätt till ersättning för biträdeskostnader under förutsättning att ett biträde behövts och att den enskilde inte förorsakat processen (prop. 1993/94:151, s. 132–135).

När det gällde ärenden och mål med betydelse för rättstillämpningen ansåg regeringen att en enskild som behövt biträde borde få ersättning för kostnaderna även om han eller hon inte har haft framgång med sina yrkanden. Som skäl angavs att det allmänna bör stå för kostnaderna för praxisbildningen eftersom behovet av klagande avgöranden beror på att skattelagstiftningen är oklar eller komplicerad (prop. 1993/94:151, s. 135).

## 6.4 Hur mycket betalas ut i ersättning?

Av beloppen nedan framgår statens kostnader för ersättningslagen under åren 2004–2008.

2008	12 108 tkr
2007	15 017 tkr
2006	14 645 tkr
2005	14 316 tkr
2004	12 928 tkr

Det bör noteras att efter flera års kostnadsökningar minskade utbetalningarna med 20 procent mellan 2007 och 2008. Skatteverket har ingen förklaring till minskningen.

## 6.5 Hur vanligt är det att ersättning betalas ut?

*Svenskt Näringsliv* har låtit utreda hur vanligt det är att ersättning beviljas. Till grund för utredningen ligger en genomgång av alla domar i skattemål som Kammarrätten i Stockholm meddelat under perioden januari–juni 2008.

Under perioden meddelade kammarrätten totalt 332 domar i skattemål. I 137 av dessa var frågan om ersättning aktuell. Kammarrätten beviljade ersättning i 33 mål, dvs. i lite drygt 24 procent av alla mål där ersättning yrkades. I nästan 76 procent av målen (104 av 137) avslogs alltså yrkandena. Yrkandena avsåg inte enbart kostnader i kammarrätten utan även kostnader i länsrätten.

Skatteverket ansåg att ersättningsyrkandena skulle avslås i alla 137 mål utom ett. I 13 mål medgav dock verket att ersättning skulle beviljas om den skattskyldige vann målet.

Kammarrättens skäl för att bevilja ersättning var i 30 av de 33 mål där ersättning beviljades att den skattskyldige vann målet. I de resterande tre målen beviljade kammarrätten ersättning på grund av att rättsfrågan var intressant för rättstillämpningen.

Av de 137 mål som genomgången omfattar fick den skattskyldige helt eller delvis bifall till sina yrkanden i huvudfrågan i 37 mål (bifallsmål). I 30 av dessa bifallsmål beviljades den skattskyldige ersättning, dvs. i 80 procent av alla bifallsmål. Full ersättning utgick i sex av målen och reducerad ersättning i 24 mål.

Kammarrätten har som nämnts ovan avslagit den skattskyldiges yrkande om ersättning i 104 av 137 mål. Grunden för avslag var i drygt 65 procent av målen (68 av 104 mål) att den skattskyldige inte fick bifall i huvudfrågan. I nästan tio procent av målen har kammarrätten endast konstaterat att det saknas förutsättningar för att bevilja ersättning, vilket även kan omfatta avslag på den grunden att den enskilde inte har fått bifall i huvudfrågan. Att den skattskyldige inte har behövt ombud för att ta till vara sin rätt har angetts som skäl för att inte bevilja ersättning i fem procent av målen. I tolv och en halv procent av målen har Kammarrätten inte anfört några skäl till varför ersättningsyrkandena avslås utan endast hänvisat till länsrättens dom.

## 6.6 Några utgångspunkter

### *Avdrag för deklaration och rådgivning*

En fråga som ligger nära frågan om rätt till ersättning för kostnader i ärenden och mål är frågan om rätt till avdrag för kostnader för sakkunnig hjälp. Frågan om avdragsrätt togs upp i ett par motioner runt tidpunkten då våra direktiv beslutades. Argumentet för att avdragsrätt borde införas var att dagens regler missgynnar mindre företag i förhållande till de större företagen som genom att ha skatteexperter anställda kan få avdrag för sakkunnig hjälp i skattefrågor. Utskottet ansåg inte att gällande rätt borde ändras och avstyrkte yrkandena om avdragsrätt (bet. 2004/05:SkU20, s. 46 och 47, bet. 2005/06:SkU17, s. 59 och 60 samt bet. 2005/06:SkU17, Riksdagens protokoll 2005/06:88, 2 §).

Anledningen till att kostnaderna för deklarationshjälp eller för biträde i ärenden eller mål om skatt inte får dras av är att kostnaden inte anses hänförlig till intäkternas förvärvande (Lodin m.fl: *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, 10 u, s. 95 samt SOU 1995:137, s. 118 och 119). I praxis har t.ex. ett företag nekats avdrag för en årlig rättsskyddsavgift avseende skattemål (RÅ 1988 ref. 49).

I speciella fall kan dock kostnaderna för ett skattemål vara avdragsgilla, nämligen om utgången i målet kan påverka resultatet före skatt (RÅ 1986 ref. 128).

Kapitalförlustutredningen övervägde frågan om avdragsrätt men ansåg att det saknades skäl att ändra gällande rätt eftersom

kostnader för deklarationshjälp och biträde i ärenden eller mål om skatt inte är kostnader för intäkternas förvärvande (SOU 1995:137, s. 131).

Med hänsyn till att det inte ingår i vårt uppdrag att föreslå ändringar i de materiella skattereglerna avstår vi från att överväga frågan om avdragsrätt.

#### *Utredningsansvarets betydelse för rätten till ersättning*

En skattskyldig har rätt till ersättning för kostnader för ombud, biträde, utredning eller annat som skäligen har behövts för att ta till vara hans eller hennes rätt. Finns det inget reellt behov av sakkunnig hjälp spelar det ingen roll om den skattskyldige vinner målet eller om målet har betydelse för prejudikatbildningen. Behovet av biträde är alltså avgörande för rätten till ersättning.

Det utredningsansvar som åvilar förvaltningsmyndigheter och förvaltningsdomstolar har ofta åberopats som skäl för att det inte finns något behov av biträde i förvaltningsmål eller att behovet är begränsat.<sup>1</sup> Utredningsansvaret gör att utgångspunkten är att den enskilde inte ska behöva anlita biträde men att det finns fall där biträde kan behövas.

Skatteverket och de allmänna förvaltningsdomstolarna är skyldiga att se till att ärenden och mål blir tillräckligt utredda. Förvaltningslagen (1986:223, FL) innehåller ingen bestämmelse om förvaltningsmyndigheters utredningsansvar men i 3 kap. 1 § taxeringslagen (1990:324, TL) sägs att Skatteverket ska se till att ärendena blir tillräckligt utredda.

I skattebetalningslagen finns ingen bestämmelse om utredningskyldighet. Regeringsrätten har dock i ett avgörande från 2006 slagit fast att Skatteverket är skyldigt att se till att även ärenden enligt skattebetalningslagen blir tillräckligt utredda (RÅ 2006 ref. 15).

I avgörandet anför Regeringsrätten att i 4 § FL finns en regel om allmän serviceskyldighet som innebär att varje myndighet ska lämna upplysningar, vägledning, råd och annan sådan hjälp till enskilda i frågor som rör myndighetens verksamhetsområde. Någon uttrycklig bestämmelse om utredningsansvarets fördelning mellan myndighet och enskild part finns dock inte i

---

<sup>1</sup> Se t.ex. prop. 1988/89:126, s. 13 och 14, prop. 1993/94:151, s. 132 och prop. 1996/97:9, s. 114–118.

förvaltningslagen men enligt allmänna förvaltningsrättsliga principer anses myndigheten ha ett ansvar för att dess ärenden blir tillräckligt utredda. Vad som är tillräcklig utredning kan inte anges generellt utan får avgöras från fall till fall. Enligt praxis anses utredningspliktens fördelning vara beroende av bl.a. ärendets natur, vem som tagit initiativ till ärendet och om det finns ett starkt allmänt intresse i ärendet.<sup>2</sup>

Skatteförfarandelagen innehåller en bestämmelse om att Skatteverket är skyldigt att se till att ärenden blir tillräckligt utredda (41 kap. 1 §). Detta utredningsansvar ska gälla i samtliga ärenden enligt lagen men kan som nyss nämnts variera beroende på vad ärendet avser.

I förvaltningsprocesslagen (1971:291, FPL) finns det en uttrycklig bestämmelse om de allmänna förvaltningsdomstolarnas utredningsansvar. Enligt 8 § FPL ska rätten se till att ett mål blir så utrett som dess beskaffenhet kräver. Vid behov ska rätten anvisa hur utredningen bör kompletteras.

Regeringsrätten konstaterar i RÅ 2006 ref. 46 att officialprincipen, dvs. principen om förvaltningsmyndigheters och förvaltningsdomstolarnas utredningsskyldighet, gäller utan hinder av att förvaltningsprocessen numer är en tvåpartsprocess.<sup>3</sup>

Utredningsansvaret har alltså inte minskat till följd av övergången till tvåpartsprocess utan myndigheterna har alltjämt det yttersta ansvaret för utredningen. Av praxis följer att detta ansvar är större ju ojämnare styrkeförhållandena är mellan parterna. Detta är vår utgångspunkt när vi överväger ändringar i ersättningslagen.

*Stockholms Handelskammare* och *Institutet Skatter & Rättssäkerhet* har i en skrivelse till Finansdepartementet den 11 juni 2004 anfört att rättsskyddet för de skattskyldiga bör stärkas och då särskilt rätten till ersättning för biträde (Fi2004/2829). I skrivelsen nämns att domstolarnas utredningsansvar gör att förvaltningsprocessen bygger på att den enskilde själv kan föra sin talan mot det allmänna. Utredningsansvaret har dock enligt organisationerna ingen reell innebörd i dagens läge eftersom domstolarna på grund av nedskärningar saknar resurser att ta det utredningsansvar som

<sup>2</sup> Se även Hellners & Malmqvist: *Förvaltningslagen - med kommentarer*, 2 u., s. 74–77, Ragnemalm: *Förvaltningsprocessrättens grunder*, 8 u., s. 80–82 och Strömberg: *Allmän Förvaltningsrätt*, 23 u., s. 101.

<sup>3</sup> Frågan om utredningsansvaret påverkades av en övergång till tvåpartsprocess togs upp under riksdagsbehandlingen av propositionen *Tvåpartsprocess m.m. i de allmänna förvaltningsdomstolarna* (prop. 1995/96:22) och i samband med införandet av rätts hjälpslagen. Lagstiftaren ansåg att övergången till tvåpartsprocess inte innebar att utredningsansvaret skulle ha minskat (bet. 1995/96:JU7, s. 8 och 9 samt prop. 1996/97:9, s. 116–118).

förvaltningsprocesslagen förutsätter. Skrivelsen överlämnades till utredningen i samband med att direktiven beslutades.

Om utredningsansvaret, som *Stockholms Handelskammare* och *Institutet Skatter & Rättssäkerhet* har påstått, är orealistiskt med hänsyn till domstolarnas resurser är inte en fråga för oss. Vi vill dock ändå nämna att vår uppfattning är att sådana påståenden i första hand bör leda till en diskussion om ansvarets innehåll och befintliga resurser och inte till en diskussion om generösare ersättningsregler.

#### *Förhållandet till rättshjälpslagen*

Ersättning för biträde i ärenden och mål om skatt m.m. kan även beviljas enligt rättshjälpslagen (1969:1619).

I förarbetena till ersättningslagen anförde departementschefen att det i och för sig kunde diskuteras att lösa frågan om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt genom att utvidga möjligheterna till rättshjälp. Det ansågs dock inte lämpligt att i rättshjälpslagen införa särskilda regler om ersättning i ärenden och mål om skatt.

Rättshjälp får beviljas om den rättssökande behöver juridiskt biträde utöver rådgivning och detta inte kan tillgodoses på annat sätt. I ärenden och mål om skatter, tullar, avgifter eller betalnings-säkring får rättshjälp endast beviljas om det finns särskilda skäl. Det innebär att rättshjälp normalt inte beviljas i ärenden och mål om skatt. Rättshjälp kan dock beviljas i mer invecklade mål eller när det finns särskilda omständigheter, främst om den skatt-skyldige trots domstolens utredningsskyldighet själv måste göra en utredning (prop. 1993/94:151, s. 141, RÅ 1982 1:49, 1986 ref. 34 och 2003 ref. 56).

Om rättshjälp beviljas förordnas ett rättshjälpsbiträde. Ett rättshjälpsbiträde har rätt till skäligen ersättning för arbete, utlägg och tidspillan som uppdraget har krävt.

Den som beviljas rättshjälp ska betala en rättshjälpsavgift. Avgiften bestäms med hänsyn till kostnaderna för rättshjälpsbiträdet och den rättssökandes ekonomiska förhållanden. Rättshjälpsavgiften varierar beroende på den rättssökandes ekonomiska förhållanden mellan 2 och 40 procent av kostnaderna för rättshjälpsbiträdet.



Rättshjälpsavgiften ska fortlöpande betalas till rättshjälpsbiträdet allteftersom kostnaderna uppstår. Vid slutregleringen av rättshjälpsärendet får rättshjälpsbiträdet den ersättning som domstol eller Rättshjälpsmyndigheten bestämt efter avdrag för rättshjälpsavgiften.

Ersättningslagen är subsidiär till rättshjälpslagen. Det innebär att ersättning inte får betalas ut för biträdeskostnader som ersätts genom rättshjälpsavgift. Däremot kan ersättning beviljas för rättshjälpsavgift (prop. 1988/89:126, s. 30). Det kan uppfattas som märkligt men är egentligen logiskt eftersom den som har rätt till ersättningen inte är skyldig att själv betala en del av nödvändiga biträdeskostnader.

Skillnaderna mellan rättshjälpslagen och ersättningslagen är många. Andra juridiska personer än dödsbon kan inte få rättshjälpsmen kan få ersättning enligt ersättningslagen. Rättshjälps får inte beviljas den som är eller har varit näringsidkare i en angelägenhet som har uppkommit i näringsverksamhet, om det inte finns särskilda skäl. Bestämmelserna i ersättningslagen gör inte skillnad på näringsidkare och fysiska personer som inte bedriver näring.

Fysiska personer med god ekonomi<sup>4</sup> kan inte få rättshjälpsmedan den enskildes ekonomiska förhållanden saknar betydelse för rätten till ersättning enligt ersättningslagen. Den som har rättshjälps är vidare skyldig att efter förmåga bidra till de biträdeskostnader som Rättshjälpsmyndigheten eller domstolen ansett rimliga. Någon liknande skyldighet finns inte för den som har rätt till ersättning för biträdeskostnader enligt ersättningslagen.

I rättshjälpsystemet förordnas rättshjälpsbiträden och ersättning betalas ut direkt till dessa. När det gäller ersättningslagen förordnas inga biträden och ersättningen för biträdeskostnader betalas ut till den enskilde och inte till biträdet.

Det kan alltså konstateras att skillnaderna mellan rättshjälpslagen och ersättningslagen är betydande och grundläggande; skillnader som har sin grund i att rättshjälps är en behovsprövad social förmån.

I vårt uppdrag ingår inte att överväga förutsättningarna för rättshjälps i ärenden och mål om skatt utan vårt uppdrag är begränsat till att se över och utvärdera ersättningslagen. Med

---

<sup>4</sup> Med fysiska personer med god ekonomi avses fysiska personer med ett ekonomiskt underlag som överstiger 260 000 kronor. Med ekonomiskt underlag avses den rättssökandes beräknade årsinkomst sedan hänsyn tagits till försörjningsbörd, tillgångar och skulder (5 och 38 §§ rättshjälpslagen.).

hänsyn till det nu sagda är vår utgångspunkt att enbart överväga åtgärder inom ramarna för ersättningslagen. Det är med andra ord inte aktuellt att åtgärda brister i dagens ersättningssystem med ändringar i rättshjälpslagen. En annan utgångspunkt är att bestämmelserna om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt m.m. även i fortsättningen ska vara subsidiära till rättshjälp.

## 6.7 Ökade möjligheter att få ersättning

### 6.7.1 Ersättning ska kunna beviljas i fler ärenden än i dag

**Utredningens förslag:** Rätten till ersättning ska omfatta samtliga ärenden och mål enligt skatteförfarandelagen. Det innebär att rätten till ersättning utvidgas till bl.a. ärenden och mål om kontrollavgifter, undantag av handlingar och uppgifter från kontroll samt ersättning för kostnader i ärenden och mål.

**Skälen för utredningens förslag:** Bestämmelser om ersättning för kostnader i ärenden och mål ska i fortsättningen ges i skatteförfarandelagen. Ersättningslagen ska därför upphävas.

Några skäl att begränsa möjligheten att få ersättning till vissa ärenden och mål enligt skatteförfarandelagen finns inte utan rätten till ersättning ska gälla utan undantag. Det innebär att rätten till ersättning utvidgas till ärenden och mål där det i dag inte är möjligt att få ersättning. Som exempel kan nämnas ärenden och mål om kontrollavgifter, undantag från kontroll samt ärenden och mål som gäller just rätten till ersättning.

Enligt 1 § ersättningslagen är lagen tillämplig i mål om företrädaransvar enligt 12 kap. 6 och 6 a §§ SBL. Kammarrätten i Göteborg har i en dom från den 13 januari 2006 ansett att det inte finns laglig möjlighet att bevilja ersättning i ett mål om betalningsansvar för delägare i kommanditbolag enligt 12 kap. 8 a § SBL. Regeringsrätten vägrade prövningstillstånd (mål nr 1895-06).

Mål om företrädaransvar enligt 12 kap. 6 och 6 a §§ SBL lades till i 1 § ersättningslagen 2004. Tillägget gjordes för att mål om företrädaransvar inte är mål om skatt. Att endast mål och inte ärenden om företrädaransvar räknas upp innebär att ersättning inte kan beviljas om ärendet avslutas med en överenskommelse om betalningsansvar (prop. 2002/03:128, s. 62). Med andra ord kan

ersättning endast beviljas om Skatteverket ansöker om företrädaransvar och då endast för kostnader i förvaltningsdomstolarna.

Eftersom det inte finns något sakligt skäl för att ersättning endast ska kunna beviljas i mål om företrädaransvar ska det i fortsättningen vara möjligt att få ersättning i alla slags mål om ansvar för skatt, dvs. i mål enligt 59 kap.

Det finns vidare ingen anledning att begränsa rätten till ersättning till mål om ansvar för skatt utan ersättning ska även kunna beviljas i ärenden om ansvar för skatt. I fortsättningen kan därför ersättning betalas ut i ett ärende om ansvar för skatt där verket efter utredning och skriftväxling kommer fram till att det inte finns förutsättningar för att gå vidare med ansvarsfrågan och därför skriver av ärendet.

Även i ärenden om företrädaransvar som avslutas med en överenskommelse om betalningsskyldighet bör ersättning kunna beviljas.

Den utvidgning som förslaget innebär kommenteras närmare i inledningen till författningskommentaren till 40 kap. Bestämmelsen om rätt till ersättning finns i 40 kap. 1 §.

### 6.7.2 Kravet på framgång för att få ersättning slopas

**Utredningens förslag:** Det ska inte längre krävas att den enskilde har fått bifall till sina yrkanden för att få ersättning för nödvändiga biträdeskostnader utan ersättning ska beviljas om den enskilde behöver ett biträde. Ersättningsgrunderna att ärendet eller målet har prejudikatintresse eller att det finns synnerliga skäl för ersättning tillför inte längre något och tas därför bort.

**Skälen för utredningens förslag:** En viktig fråga enligt direktiven är om ersättning ges till rätt personkrets. Upprinnelsen till frågan förefaller vara några motioner från 2003 där det hävdades att ersättningslagen tillämpas så restriktivt att full ersättning sällan utgår utan den skattskyldige får stå för en stor del av kostnaderna själv. Många småföretag har därför inte råd att anlita experthjälp utan det är förbehållet företag med god ekonomi. Riksdagen avslög motionerna (bet. 2003/04:SkU25, s. 22 och 23, Riksdagens protokoll 2003/04:104, 5 §).

Frågeställningen om rätt personkrets rymmer enligt vår mening två frågor, nämligen dels om det förekommer att enskilda som behöver ett biträde avstår från att anlita ett på grund av att det är osäkert om ersättning kommer att beviljas, dels om det finns enskilda som behöver ett biträde för att ta till vara sin rätt och som också anlitar ett biträde men sedan inte får ersättning.

Ett rättssäkert skatteförfarande kräver att den som behöver ett biträde för att ta till vara sin rätt också får tillgång till den hjälpen. Av betydelse för behovet av biträde är Skatteverkets och de allmänna förvaltningsdomstolarnas utredningsansvar.

Skatteverket och de allmänna förvaltningsdomstolarna är skyldiga att se till att ärenden och mål blir tillräckligt utredda. Verket och domstolarna har alltså ett ansvar för att omständigheter och förhållanden blir så utredda som ärendets eller målets beskaffenhet kräver. Ansvaret innebär inte att myndigheterna måste sköta utredningen själva utan de får anvisa hur en enskild bör komplettera utredningen.

Principen att domstolen känner rätten (*jura novit curia*) innebär att förvaltningsdomstolarnas utredningsansvar även omfattar tillämpliga rättsregler och deras tolkning.

Utredningsansvaret och principen om att domstolen känner rätten innebär ofta att en enskild inte behöver ett biträde. Det finns dock fall där ansvaret och principen inte är tillräckliga för att den enskildes rätt ska tas till vara. I sådana fall kräver rättssäkerheten att den enskilde har tillgång till ett biträde. Rättssäkerheten blir därför lidande om en enskild som behöver ett biträde väljer att inte anlita ett biträde av ekonomiska skäl.

En viktig fråga är därför om dagens förutsättningar gör att enskilda avstår från att anlita ett biträde trots att det behövs.

Ett syfte med 1994 års reform av ersättningsreglerna var att enskilda som behöver biträde för att ta till vara sin rätt inte ska behöva avstå från biträde på grund av ekonomiska skäl.

Detta syfte motverkas dock i viss utsträckning av att det inte är tillräckligt att den enskilde har behövt ett biträde för att få ersättning utan normalt krävs även att ärendet eller målet avgjorts till den enskildes fördel (framgångskravet).

Rätten till ersättning ska bedömas utifrån den slutliga utgången i målet under förutsättning att ersättningsfrågan hålls öppen genom överklaganden, dvs. att ersättningsbesluten i lägre instanser inte har fått laga kraft (RÅ 2002 not. 170). Det innebär att den som har fått ersättning för sina kostnader i länsrätten kan bli av med

ersättningen om Skatteverket överklagar både skattefrågan och ersättningsfrågan och kammarrätten bifaller överklagandet i skattefrågan.

Som synes innebär kravet på framgång att ersättningsfrågan inte kan avgöras förrän den slutliga utgången är klar. En enskild kan därför inte få besked i förväg om att han eller hon har rätt till ersättning. En annan konsekvens av framgångskravet är att redan beviljad ersättning kan förloras om utgången ändras i högre instans och det trots att behovet av biträde inte ändrats.

Den som behöver och anlitar ett biträde riskerar alltså själv att få stå för kostnaderna. Det är rimligt att anta att det finns en del skattskyldiga, däribland mindre företag, som inte har utrymme för att ta den risken och som därför avstår från att anlita ett biträde.

Framgångskravet innebär också att enskilda som har behövt ett biträde och också anlitat ett inte får ersättning på grund av att de förlorade ärendet eller målet.

I ärenden eller mål som har betydelse för rättstillämpningen, dvs. i prejudikatmål och liknande ärenden och mål, kan dock en enskild som behövt biträde få ersättning för kostnaderna även om han eller hon inte har haft framgång med sina yrkanden.

Skälet till att en enskild har rätt till ersättning för nödvändiga biträdeskostnader i prejudikatmål och liknande ärenden och mål oavsett utgången är att det ansetts rimligt att det allmänna står för kostnaderna för praxisbildningen eftersom behovet av klargörande avgöranden beror på att skattelagstiftningen är oklar eller komplicerad (prop. 1993/94:151, s. 135).

En intressant fråga är om det finns ärenden och mål som faller mellan stolarna, dvs. fall där den enskilde har behövt ett biträde men där ersättning inte beviljas på grund av att ärendet eller målet inte har prejudikatintresse och inte heller avgjordes till den enskildes fördel.

*Svenskt Näringsliv* har, som redan nämnts, låtit utreda hur vanligt det är att ersättning beviljas. Till grund för utredningen ligger en genomgång av alla domar i skattemål som Kammarrätten i Stockholm meddelat under perioden januari–juni 2008.

I 137 av totalt 322 skattemål yrkade den skattskyldige ersättning. Kammarrätten avslog yrkandena i 104 mål och i 65 procent (68 mål) av dessa var grunden för avslag att den skattskyldige inte fick bifall i huvudfrågan. I nästan tio procent av målen har kammarrätten endast konstaterat att det saknas förutsättningar för

att bevilja ersättning, vilket även kan omfatta avslag på den grunden att den enskilde inte har fått bifall i huvudfrågan.

Att det bland nu aktuella avslag finns skattskyldiga som behövde biträde är inget djärvt påstående. Därmed inte sagt att alla skulle fått ersättning om framgångskravet inte fanns. Utan kravet på framgång skulle kammarrätten dock ha behövt bedöma behovet av biträde, vilket ju inte är nödvändigt i dag om den skattskyldige förlorar ett mål som saknar prejudikatintresse.

Avgörande för behovet av biträde är hur svårt ärendet eller målet är. Ett ärende eller mål kan vara svårt på grund av att det innehåller komplexa och svårbedömda rättsfrågor men svårigheten kan också ligga i att omständigheterna och förhållandena är komplicerade.

Det är mer eller mindre självklart att det måste finnas ärenden och mål som saknar betydelse för rättstillämpningen men där utgången ändå inte är given på grund av att rättsfrågan är svårbedömd eller att omständigheterna och förhållandena är komplicerade. Med andra ord finns det ärenden och mål där den enskilde har behövt ett biträde och får anses ha haft skäl för att processa trots att han eller hon förlorade i slutändan. De nödvändiga biträdeskostnaderna ersätts dock enbart vid en vinst, vilket innebär att den enskilde trots att ett biträde behövdes inte får någon ersättning.

Slutsatsen är därför att dagens förutsättningar inte fångar upp alla ärenden och mål där enskilda har behövt ett biträde för att ta till vara sin rätt.

Mot bakgrund av det ovan sagda anser vi att det finns två problem med att ersättning normalt enbart beviljas om den enskilde vinner ärendet eller målet. Det första är att den enskilde inte kan få besked i ersättningsfrågan förrän målet avgjorts slutligt. Enskilda kan därför avstå från att ta den ekonomiska risk som det innebär att anlita ett biträde. Problem nummer två är att enskilda som har behövt ett biträde och som fört en befogad process inte får någon ersättning vid en förlust, vilket innebär att det finns nödvändiga biträdeskostnader som inte ersätts.

Vi anser att problemen bör lösas genom att kravet på framgång tas bort. Det ska alltså inte längre krävas att den enskilde har fått bifall till sina yrkanden för att ersättning ska beviljas. Om framgångskravet slopas blir förutsättningarna att ärendet eller målet har prejudikatintresse eller att det finns synnerliga skäl för ersättning överflödiga. Det innebär att den enda förutsättning som

återstår är att den enskilde behöver ett biträde för att ta till vara sin rätt.

I likhet med i dag ska dock ersättning inte beviljas om den enskilde orsakat ärendet eller målet (prop. 1993/94:151, s. 133 och 135). Det innebär att rätt till ersättning inte finns i ärenden och mål där en skattskyldig först i samband med en begäran om omprövning eller ett överklagande deklarerar eller lämnar andra uppgifter som skulle ha lämnats tidigare. Skälet är att den hjälp som den skattskyldige eventuellt har behövt med begäran eller överklagandet avser skyldigheterna att deklarerera m.m. och inte en svår skattefråga. Att ersättning inte får ges för kostnader för att deklarerera, lämna uppgifter, anteckna uppgifter och föra räkenskaper sägs uttryckligen i 40 kap. 3 §. En ansökan om rätt till ersättning som enbart avser sådana kostnader ska därför avslås.

Det finns normalt inte behov av biträde i ärenden och mål som avser mindre belopp. I praxis har dock ersättning beviljats i ett fall där skattebeloppet var 75 kronor (RÅ 2002 not. 192). Enligt Regeringsrätten fanns det inget hinder mot att i bedömningen av ersättningens storlek väga in kostnadernas storlek, som var en miljon kronor, i förhållande till det omtvistade beloppets storlek. Med hänsyn till att frågan i målet fick antas ha stor betydelse för en större krets skattskyldiga ansåg dock Regeringsrätten att bedömningen inte borde påverkas av det obetydliga skattebeloppet.

I prejudikatmål och liknade mål och ärenden kan det oavsett skattebeloppets storlek finnas behov av biträde. Om ärenden eller mål som avser ett mindre skattebelopp saknar prejudikatintresse är det dock rimligt att anse att det inte finns något behov av biträde. Den enskildes rätt är helt enkelt inte så stark i sådana ärenden och mål att det är motiverat med ett biträde.

Mot bakgrund av nu angivna förhållanden anser vi att det är tillräckligt att som grund för ersättning ange att den som ärendet eller målet gäller behöver ett biträde för att ta till vara sin rätt. Förslaget innebär i princip ingen förändring när det gäller bedömningen av behovet av biträde. I likhet med i dag ska ärendet eller målets svårighetsgrad vara avgörande för behovet av biträde. Den enskildes personliga förhållanden ska också vägas in. Behov av biträde finns om ärendets eller målets svårighetsgrad gör att den enskilde trots myndigheternas utredningsansvar inte själv kan ta till vara sin rätt. Vid bedömningen ska, som ovan konstaterats, hänsyn också tas till om ärendet eller målet avser ett mindre skattebelopp.

Bedömningen av behovet av biträde behandlas även i författningskommentaren till 40 kap. 1 §.

De som behöver ett biträde och i dag får ersättning med hänvisning till att de har haft framgång med sin talan kommer att få ersättning även i fortsättningen. Det som är nytt är att de som i dag vägras ersättning på grund av att de inte vinner kommer att kunna få ersättning i framtiden.

Genom att ärendets eller målets slutliga utgång inte längre ska ha betydelse för rätten till ersättning kan som redan nämnts den enskilde på ett tidigt stadium få besked om rätt till ersättning finns. Denna fråga som hör till beslutsförfarandet behandlas i nästa avsnitt.

De nya förutsättningarna för ersättning finns i 40 kap. 1 § skatteförfarandelagen.

## 6.8 Beslutsförfarandet

**Utredningens förslag:** Beslut om ersättningens storlek ska i likhet med i dag fattas i samband med att ärendet eller målet avgörs. Om den som ärendet eller målet gäller begär det ska dock beslut om själva rätten till ersättning fattas tidigare.

**Skälen för utredningens förslag:** I dag beslutar Skatteverket och de allmänna förvaltningsdomstolarna om rätten till ersättning i samband med att ärendet eller målet avgörs. Att den enskilde inte kan få besked om rätten till ersättning på ett tidigare stadium beror på att ersättning för nödvändiga biträdeskostnader kan beviljas enligt tre alternativa förutsättningar och att en av förutsättningarna är att den enskilde har fått bifall till sina yrkanden (framgångskravet).

Vi föreslår i avsnitt 6.7.2 att framgångskravet ska slopas och att det i fortsättningen ska vara tillräckligt att den enskilde behöver ett biträde för att ta till vara sin rätt för att ersättning ska beviljas. Förslaget gör att det inte längre behöver anges särskilt att ersättning kan beviljas i ärenden och mål med prejudikatintresse och när det finns synnerliga skäl.

Förslaget att slopa framgångskravet innebär att ett ärendes eller måls slutliga utgång inte längre har någon betydelse för rätten till ersättning. I fortsättningen kan därför en enskild få en ansökan om



rätt till ersättning prövad redan i samband med att ärendet eller målet inleds. Det är också ett av syftena med att slopa framgångskravet. Ersättningens storlek kan dock av naturliga skäl inte bestämmas förrän ärendet eller målet avgörs.

Enligt 7 § ersättningslagen ska en ansökan om ersättning göras hos den myndighet där kostnaderna har uppkommit. Eftersom en ansökan i princip ska kunna prövas redan innan några kostnader har uppkommit måste behörig myndighet pekats ut på något annat sätt. Vi föreslår att ansökan ska ges in till den myndighet som handlägger ärendet eller målet.

Den enskilde ska innan ärendet eller målet avgörs ange den ersättning som begärs, dvs. ange hur stor ersättning som yrkas. Det gäller både när den enskilde redan beviljats rätt till ersättning och i fall där den enskilde ansöker om ersättning först i samband med att ärendet eller målet ska avgöras.

Om den enskilde missar att begära ersättning i rätt tid förlorar han eller hon rätten till ersättning för kostnader i den instansen. En för sen begäran ska dock i likhet med i dag prövas om förseningen beror på något ursäktligt misstag.

Det som nu föreslås påminner om förfarandet enligt rättshjälpslagen. Beslut om rättshjälp kan beviljas i ett inledande skede men ersättning till rättshjälpsbiträdet bestäms först i samband med att ärendet eller målet avgörs.

Om ersättning för kostnader för biträde begärs i ett ärende hos Skatteverket, kommer Skatteverket att besluta om rätten till ersättning. Det är i och för sig inget nytt men bör ändå kommenteras med hänsyn till att Skatteverket vid ett eventuellt överklagande blir den enskildes motpart. Från rättssäkerhets-synpunkt kan det förefalla tveksamt att den enskildes motpart beslutar om rätten till ersättning. Å andra sidan ska besluten få överklagas direkt (se avsnitt 6.10), vilket innebär att den enskilde, om verket avslår ansökan, genast kan vända sig till länsrätten för att få rätten till ersättning prövad. Beslutsförfarandet får därför anses rättssäkert. Förfarandet är dessutom effektivt eftersom länsrätten enbart kommer att behöva ta ställning till fall där parterna är oense.

De nya bestämmelserna om beslutsförfarandet finns i 40 kap. 6 och 7 §§ skatteförfarandelagen.

## 6.9 Tydligare regler för hur ersättningen ska beräknas

**Utredningens förslag:** Ersättningens storlek ska beräknas enligt en timkostnadsnorm som regeringen fastställer. Om det har behövts för att ta till vara den enskildes rätt får ersättningen avvika från normen.

**Skälen för utredningens förslag:** Vi ska utvärdera om ersättning ges för rätt slags kostnader. Ersättning beviljas enbart för kostnader som skäligen har behövts för att ta till vara den skattskyldiges rätt. De kostnader som ersätts är kostnader för ombud eller biträde, utredning eller annat som skäligen har behövts för att ta till vara den enskildes rätt. Det går inte att få ersättning för kostnader för att deklarerar eller för att fullgöra annan uppgiftsskyldighet. Detsamma gäller kostnader för att föra räkenskaper eller anteckningar för att se till att det finns underlag för deklarationen. Kostnader för eget arbete ersätts inte heller och det oavsett vad kostnaderna avser.

Det nu sagda innebär, vilket också påpekas i förarbetena till ersättningslagen, att det främst är kostnader för ombud eller biträde som berättigar till ersättning (prop. 1989/90:126, s. 27 och 28). I praktiken är det bara fråga om ersättning för ombud eller biträde.

Om den enskilde har haft behov av sakkunnig hjälp återstår att bedöma vilken kostnad som är skälig för den hjälp som har behövts. Vid bedömningen av vad som är skälig kostnad kan den s.k. rättshjälptaxan tjäna som vägledning (prop. 1993/94:151, s. 175). Av praxis framgår dock att högre ersättning än vad som följer av taxan kan beviljas och att Skatteverket och domstolarna alltså inte är bundna av taxan (se t.ex. RÅ 2001 ref. 10).

Skatteverket går i sin handledning för handläggning av ärenden enligt ersättningslagen 2006 igenom en rad rättsfall från Regeringsrätten och kammarrätterna. Därefter konstaterar Skatteverket att det är svårt att finna några vägledande uttalanden om hur skälig kostnad ska bestämmas (s. 27–37). Skatteverket anser därför att vägledning får hämtas från förarbeten på närliggande områden, närmare bestämt från propositionen *Förbättrad kontroll av rättsliga biträdens ersättningsanspråk, m.m.* (prop. 2004/05:4, s. 11 och 12).

Med ledning av uttalandena i propositionen anser Skatteverket att ersättningen för kostnader för ombud eller biträde bör bestämmas med utgångspunkt i den tidsåtgång som är rimlig med hänsyn till ärendets eller målets art och med tillämpning av den s.k. rättshjälptaxan. Rättshjälptaxan bör dock få frångås om det är motiverat med hänsyn till ombudets eller biträdets skicklighet eller omsorg eller andra omständigheter. Vidare bör yrkad ersättning få sättas ned om ombudet eller biträdets agerat mindre skickligt.

I ett par motioner om ersättningslagen som riksdagen behandlade under 2003 anfördes att ersättningslagen tillämpas för restriktivt och att full ersättning sällan betalas ut. I en av motionerna sägs bl.a. att Skatteverket och domstolarna skär i de kostnadsräkningar som lämnas i sådan omfattning att den skattskyldige får stå för en stor del av kostnaderna själv. Enligt motionärerna får det till följd att endast de med god ekonomi har råd att anlita den expertis som behövs i oklara och krångliga fall (bet. 2003/04:SkU25, s. 22 och 23).

Utgångspunkten är och bör alltså vara att ersättning inte ska beviljas för högre kostnader än vad som behövts för att ta till vara den enskildes rätt. I förarbetena uttrycks det med att ersättning inte ska beviljas för högre kostnader än vad som skäligen varit påkallade (prop. 1993/94:151, s. 175).

När det gäller frågan om det behövs några hållpunkter för bedömningen är det viktigt att påpeka att sådana finns redan i dag. Vad som är skälig kostnad för den hjälp som behövs ska nämligen enligt förarbetsuttalanden i första hand bedömas med hänsyn till ärendets eller målets beskaffenhet. Den enskildes personliga förhållanden får dock också vägas in (prop. 1993/94:151, s. 174).

Det innebär att den som ska bedöma ett yrkande om ersättning måste fråga sig om det arbete och den tid som biträdets har lagt ned har varit motiverat med hänsyn till ärendets eller målets svårighetsgrad och den skattskyldiges personliga förhållanden. Med motiverat avses att arbetet ska ha behövts för att ta till vara den enskildes rätt. För den här bedömningen behövs inga ytterligare hållpunkter.

Därefter ska ställning tas till hur stor ersättning som ska beviljas för den tid som har behövts. Här kan enligt förarbetena viss ledning fås från rättshjälptaxan. Att taxan endast utgör vägledning och att Skatteverket och domstolarna inte är skyldiga att följa rättshjälptaxan framgår som redan nämnts även av praxis.

Den som anlitar ett biträde får normalt betala de biträdeskostnader som inte täcks av beviljad ersättning. Ett biträde bör i grova drag kunna ange hur många timmar han eller hon tror att uppdraget kräver givet vissa förutsättningar. Biträdets timtaxa känner den enskilde till. En timkostnadsnorm skulle därför förbättra den enskildes förutsättningar att på förhand uppskatta hur mycket det kan komma att kosta att anlita ett biträde.

Det är dock betydligt svårare för en enskild att uppskatta hur mycket som kan komma att betalas ut i ersättning. Till viss del beror det på att det är svårt att sia om för hur många timmars arbete ersättning kommer att beviljas. Den osäkerheten går inte att göra något åt. Däremot är det möjligt att öka förutsebarheten genom att föreskriva att ersättning ska bestämmas enligt en timkostnadsnorm, t.ex. rättshjälptaxan. En timkostnadsnorm skulle också underlätta tillämpningen. Beräkningen av ersättningen bör därför knytas till en timkostnadsnorm.

I likhet med vad som bl.a. gäller enligt rättshjälpslagen bör det vara möjligt för Skatteverket och domstolarna att avvika från normen om en högre timkostnad har varit nödvändig för att ta till vara den enskildes rätt.

Vi anser att det är lämpligt att regeringen meddelar föreskrifter om hur ersättningen ska beräknas för den tid som har behövts för att ta till vara den enskildes rätt. För det behövs dock inget bemyndigande utan regeringen kan göra det som verkställighetsföreskrifter eller med stöd av den s.k. restkompetensen eftersom bestämmelserna om rätt till ersättning är gynnande föreskrifter. Föreskrifterna får inte komma i konflikt med det som sägs i lagen om rätten till ersättning – den formella lagkraftens princip.

I avsnitt 2.6 kommer vi fram till att skatteförfarandelagen inte bör innehålla några upplysningar om att det finns ytterligare föreskrifter av lägre valör. Informationsbehovet bör i stället tillgodoses genom att Skatteverket informerar om föreskrifterna i broschyrer, handledningar och på sin hemsida. Någon upplysning om att regeringen meddelar föreskrifter om hur ersättningen ska beräknas för den tid som ska ersättas tas därför inte in i kapitlet om ersättning för kostnader för biträde.

## 6.10 Överklagande

**Utredningens förslag:** Ett överklagande av ett beslut om ersättning ska ha kommit in inom två månader från den dag då den som beslutet gäller fick del av det. Samma tid ska gälla för att begära omprövning av Skatteverkets beslut.

Beslut om rätt till ersättning som meddelas tidigare än i samband med att ärendet eller målet avgörs ska få överklagas direkt.

**Skälen för utredningens förslag:** Av 11 § ersättningslagen följer att om Skatteverket beslutar om ersättning i samband med avgörandet i det ärende som kostnaderna hänförs sig till (huvudfrågan), får den som har begärt ersättning överklaga beslutet inom den tid som gäller för överklagande av beslutet i huvudfrågan. Beslutar verket om ersättning efter beslutet i huvudfrågan gäller överklagandetiden i förvaltningslagen, dvs. tre veckor räknat från den dag då den som begärt ersättning fick del av beslutet.

Dagens bestämmelser innebär att om Skatteverket avslår en begäran om ersättning i ett ärende om inkomstskatt är överklagandetiden sex år räknat från utgången av det kalenderår då beskattningsåret gick ut.

Något skäl till varför överklagandetiden i huvudfrågan även ska gälla vid överklagande av beslut om ersättning ges inte i förarbetena (prop. 1988/89:126, s. 22 och 33 samt prop. 1993/94:151, s. 176). Lagstiftaren har dock sannolikt ansett att eftersom utgången i huvudärendet har stor betydelse för rätten till ersättning bör överklagandetiden för beslutet i huvudärendet även gälla för ersättningsbeslutet.

Förklaringen är att om en enskild först i kammarrätten får bifall till sina yrkanden kan ersättning även utgå för kostnaderna hos Skatteverket och länsrätten (jfr RÅ 2002 not. 170). Ett framgångsrikt överklagande av beslutet i huvudfrågan ändrar alltså förutsättningarna för ersättning i tidigare instanser. Det är sannolikt skälet till att ersättningsfrågan i dag är öppen för överklagande lika länge som huvudfrågan. Med en annan ordning skulle den enskilde riskera att gå miste om ersättning.

I avsnitt 6.7.2 föreslår vi att det inte längre ska krävas att den enskilde får bifall till sina yrkanden för att ersättning ska beviljas. I stället ska ersättning beviljas om den enskilde behöver ett biträde

för att ta till vara sin rätt. Förslaget gör att det inte längre behöver anges särskilt att ersättning kan beviljas i ärenden och mål med prejudikatintresse och när det finns synnerliga skäl.

Vårt förslag innebär att den slutliga utgången i ärendet eller målet kommer att sakna betydelse för rätten till ersättning. Ett framgångsrikt överklagande kommer därför inte att ändra förutsättningarna för ersättning för kostnader i tidigare instanser. Det väcker frågan om ersättningsbeslut alljämt bör kunna överklagas så länge beslutet i huvudfrågan kan överklagas.

I fortsättningen kan rätten till ersättning bedömas slutligt för varje instans för sig. En enskild som är missnöjd med att Skatteverket har vägrat ersättning har därför inget att förlora på att överklaga ersättningsbeslutet separat. Överklagandetiden för beslutet om ersättning behöver därför inte längre följa överklagandetiden av beslutet i huvudfrågan.

Att Skatteverket avslagit en ansökan om ersättning i ett ärende hindrar inte att Skatteverket eller länsrätten prövar en ansökan om ersättning för kostnader för att överklaga. En ansökan om ersättning för att överklaga avser nämligen en annan fråga än den som Skatteverket avgjort. Även om det skulle anses vara samma fråga kan ansökan om ersättning för att överklaga prövas eftersom ett beslut om att vägra ersättning inte får rättskraft i den meningen att beslutet förhindrar en ny prövning av samma sak.<sup>5</sup>

Det nu sagda innebär att en enskild inte behöver överklaga Skatteverkets beslut att vägra ersättning för att få ersättning för kostnader i högre instanser utan den frågan kan prövas där efter ansökan av den enskilde. Däremot måste den enskilde givetvis överklaga Skatteverkets beslut för att få ersättning för kostnader som uppkommit hos verket.

Mot bakgrund av det nu anförda anser vi att det inte behövs några särskilda bestämmelser om överklagandetid för beslut om ersättning utan för sådana beslut ska tvåmånadersfristen i 67 kap. 13 §. Det innebär att överklagandet ska ha kommit in inom två månader från den dag då den som beslutet gäller fick del av det. Den tiden ska även gälla för begäran om omprövning av Skatteverkets beslut i en ersättningsfråga.

Våra förslag innebär att enskilda redan när ett ärende eller mål inleds kan ansöka om rätt till ersättning och få frågan prövad. Om Skatteverket avslår en ansökan innan själva ärendet eller målet

---

<sup>5</sup> Jfr RÅ 1987 ref. 80, 1993 ref. 76, RÅ 2002 ref. 61 och RÅ 2005 ref. 42.

avgörs, dvs. under handläggningen av huvudfrågan, bör den enskilde få överklaga beslutet direkt och inte först i samband med beslutet i huvudfrågan. Vi föreslår att en bestämmelse med den innebörden tas in i skatteförfarandelagen.

Avslutningsvis bör nämnas att det allmänna ombudet hos Skatteverket får överklaga beslut om ersättning och att Skatteverket i egenskap av motpart får överklaga länsrättens och kammarrättens beslut. Detta gäller redan i dag.

Bestämmelserna om överklagande av beslut om ersättning finns i 67 kap. 6, 13 och 27 §§. I 66 kap. 7 § finns bestämmelserna om omprövning.

## 6.11 Verkställighet

**Utredningens förslag:** Beslutad ersättning för kostnader för biträde ska inte registreras på skattekontot. En fordran på ersättning ska få överlåtas innan den kan betalas ut. Skatteverket ska inte få kvitta en fordran på ersättning för biträdeskostnader mot den enskildes sammanlagda skatteskuld.

**Skälen för utredningens förslag:** Rätten till ersättning för kostnader har stor betydelse för rättssäkerheten. Det är därför viktigt att också den som har skatteskulder kan anlita ett biträde när rätt till ersättning föreligger. För att säkerställa att beviljad ersättning betalas ut till den enskilde föreskrivs därför uttryckligen i skatteförfarandelagen att beslutad ersättning inte ska registreras på skattekontot och att Skatteverket inte får kvitta en fordran på ersättning mot den enskildes sammanlagda skatteskuld.

Av samma skäl slopas dagens förbud mot att överlåta fordringar på ersättning innan de kan betalas ut, dvs. innan ersättningsbeslutet har fått laga kraft. Därigenom blir det möjligt för den som har rätt till ersättning att överlåta fordran på ersättning till sitt biträde, vilket hindrar att fordran mäts ut för den enskildes skatteskulder.

Bestämmelserna finns i 61 kap. 1 § andra stycket och 71 kap. 4 §.

## 6.12 Hur bör rätten till ersättning finansieras?

**Utredningens bedömning:** Det finns skäl att ifrågasätta om ersättningen för kostnader för biträde även i fortsättningen ska betalas från Skatteverkets anslag.

**Skälen för utredningens bedömning:** Ersättning för kostnader för biträde enligt ersättningslagen betalas från Skatteverkets anslag. Även om det inte påverkar de handläggare hos Skatteverket som beslutar om ersättning kan finansieringen via Skatteverkets anslag väcka frågor hos enskilda. Blotta misstanken om att beslutsfattandet påverkas av att ersättningsbeloppen tas från Skatteverkets anslag är enligt vår mening skäl att överväga en annan finansiering.

Regeringen beslutar om förutsättningarna för den enskilda myndighetens verksamhet. Det sker dels i årliga så kallade regleringsbrev och dels genom förordningar. I regleringsbreven kan villkor för anslagen föreskrivas. Mot den bakgrunden lämnar vi inget förslag utan anser enbart att det finns skäl att överväga frågan om hur ersättningsbeloppen ska finansieras i samband med att regeringen beslutar om förutsättningarna för Skatteverkets verksamhet.

## 6.13 Konsekvenser

Att slopa framgångskravet innebär att ersättning kommer att beviljas i fler fall än i dag.

*Svenskt Näringsliv* har låtit utreda hur vanligt det är att ersättning beviljas. Till grund för utredningen ligger en genomgång av alla domar i skattemål som Kammarrätten i Stockholm meddelat under perioden januari–juni 2008.

Av de 137 mål som utredningen omfattar fick den skattskyldige helt eller delvis bifall till sina yrkanden i huvudfrågan i 37 mål (bifallsmål). I 30 av dessa bifallsmål beviljades den skattskyldige ersättning, dvs. i 80 procent av alla bifallsmål.

I 104 av de 137 målen avslog Kammarrätten den skattskyldiges ersättningsyrkanden. Grunden för avslag var i drygt 65 procent av målen (68 av 104 mål) att den skattskyldige inte fick bifall i huvudfrågan. Att alla skulle ha fått ersättning om framgångskravet



inte gällt är inte troligt. Frågan är därför om det går att ha någon uppfattning om hur många som hade fått ersättning om framgångskravet inte hade funnits.

Av de som vann sina mål fick 80 procent ersättning för biträdeskostnader. Om vi utgår från att andelen som behövde biträde var lika stor bland dem som fick avslag på grund av att de förlorade, skulle – om framgångskravet inte hade gällt – ersättning ha beviljats i ytterligare 54 mål (80 procent av 68). Ersättning skulle i så fall ha beviljats i 87 mål i stället för 33, dvs. en ökning med 263 procent.

Det nu sagda baseras dock på en genomgång av ersättningsbesluten under ett halvår i en kammarrätt och det är därför högst osäkert vilka slutsatser som kan dras när det gäller kostnaderna för att slopa framgångskravet. Noteras bör också att om det hade gått att få ersättning även vid en förlust hade sannolikt fler anlitat ett biträde och ansökt om ersättning.

Vidare föreslås att ersättning ska kunna beviljas i fler ärenden och mål än i dag. Med hänsyn till vad det rör sig om för mål och ärenden lär det dock endast leda till en ytterst marginell kostnadsökning.

Förslaget att ersättningen i fortsättningen ska beräknas enligt en timkostnadsnorm som regeringen bestämmer kan i någon mån verka i motsatt riktning.

Under 2008 betalades 12,1 miljoner kronor ut i ersättning för biträdeskostnader. Som redan antytts finns det inte tillräckligt underlag för att bedöma med hur mycket kostnaderna kommer att öka till följd av att framgångskravet slopas.

Avslutningsvis bör nämnas att förslagen även påverkar arbetsbördan för Skatteverket och de allmänna förvaltningsdomstolarna. Effekterna är dock svåra att bedöma. De delar av förslagen som påverkar myndigheterna är att en enskild på ett tidigt stadium av handläggningen ska kunna få besked om huruvida rätt till ersättning finns och att besluten ska få överklagas direkt.

## 7 Särskilda avgifter

### 7.1 Vårt uppdrag

Enligt utredningens tilläggsdirektiv (dir. 2007:165) ska vi utvärdera och analysera tillämpningen av regelverket för skatte- och tulltillägg efter lagändringarna år 2003 och, med utgångspunkt i en sådan genomgång av tillämpningen av reglerna, undersöka om det finns skäl att ytterligare justera bestämmelserna om skatte- och tulltillägg i syfte att förstärka rättssäkerhetsaspekterna.

Reglerna om skatte- och tulltillägg har varit föremål för översyn vid flera tillfällen, senast år 2003 (prop. 2002/03:106). Syftet med de ändringar som skedde då var att de rättssäkerhetskrav som ställs i artikel 6 i Europakonventionen och som har bäring på skatte- och tulltilläggsprocessen skulle komma till uttryck direkt i lagtexten.

I direktiven sägs att reglerna fortfarande är föremål för viss kritik trots att möjligheterna att göra nyanserade bedömningar i varje enskilt fall har utökats och förbättrats. Denna kritik handlar bl.a. om långa handläggningstider. Genom de ändringar i reglerna som genomfördes 2003 infördes bl.a. en möjlighet att medge befrielse från skatte- eller tulltillägg när det förflutit oskäligt lång tid till dess att tillägget ska bestämmas. Vidare har regeringen tillsatt en utredning för att se över möjligheterna för den enskilde att påskynda handläggningen i domstol (dir. 2007:23). I denna utredning ingår redan att ge förslag till hur handläggningstiderna för omprövningsbeslut av Skatteverket i samband med ett överklagande ska kunna förkortas.<sup>1</sup>

Det kan enligt våra direktiv inte uteslutas att det skulle kunna finnas andra åtgärder än sådana som avser handläggningstider som kan vidtas för att regelverket ska uppfylla högt ställda rättssäkerhetskrav utan att effektiviteten i sanktionssystemet eftersätts.

---

<sup>1</sup> Utredningen lämnade i februari 2008 sitt betänkande *Förtursförklaring i domstol* (SOU 2008:16). Betänkandet behandlas i lagrådsremissen *Förtursförklaring i domstol* (den 7 maj 2009).

Det finns också skäl att utvärdera och analysera tillämpningen av regelverket efter lagändringarna år 2003. Enligt direktiven ska utredningen därför, med utgångspunkt i en sådan genomgång av tillämpningen av reglerna, undersöka om det finns skäl att ytterligare justera bestämmelserna om skatte- och tulltillägg i syfte att förstärka rättssäkerhetsaspekterna.

Vårt uppdrag ska alltså ta sin utgångspunkt i en utvärdering och analys av regelverket efter 2003 års reform. I uppdraget kan enligt vår bedömning inte anses ingå att ompröva skattetillägssystemets grunddrag såsom t.ex. om subjektiva rekvisit bör införas. Uppdraget att undersöka om det finns skäl att ytterligare korrigera bestämmelserna i syfte att förstärka rättssäkerhetsaspekterna tar snarare sikte på mindre justeringar inom ramen för det befintliga regelverket.

## 7.2 Skattetillägg

Bestämmelser om skattetillägg infördes den 1 januari 1972 (prop. 1971:10). Samtidigt reformerades reglerna om skattebrott. Avsikten var att de schabloniserade skattetilläggen skulle innebära ett effektivare och rättvisare system. Insatser från åklagare och allmänna domstolar skulle begränsas till de allvarigare fallen. Skattetilläggen har sedan de infördes i princip ständigt varit föremål för kritik. Bestämmelserna har också ändrats vid ett flertal tillfällen, i de flesta fall i mildrande riktning. Den senaste reformen genomfördes 2003.

Varje år fattas ett stort antal beslut om skattetillägg. Under 2008 fattades 176 363 beslut om skattetillägg.<sup>2</sup> Sammanlagt påfördes skattetillägg med 1 008 miljoner kronor under 2008. Siffran avser nettobeloppet, dvs. påförda belopp efter avdrag för skattetillägg som har undanröjts eller satts ned.<sup>3</sup>

---

<sup>2</sup> I bilaga 6 finns en tabell som visar antalet beslut om skattetillägg under åren 2001–2008 fördelat på olika skatteslag.

<sup>3</sup> I bilaga 5 finns en tabell som visar nettobeloppet skattetillägg för åren 2001–2008 fördelat på olika skatteslag.

### 7.3 2003 års skattetilläggsreform

Bestämmelserna om skattetillägg och tulltillägg reformerades 2003. Genom reformen infördes nya kapitel om särskilda avgifter i taxeringslagen (1990:324, TL) och skattebetalningslagen (1997:483, SBL). Många av de tidigare bestämmelserna har dock flutit in i de nya kapitlen utan större ändringar.

Förslagen från 1999 års skattetilläggskommitté var i flera avseenden mer långtgående än regeringens. Kommittén föreslog bl.a. en skärpning av beviskravet för oriktig uppgift, att skattetilläggen vid skönstaxering skulle avskaffas och att subjektiva rekvisit skulle införas (SOU 2001:25). De förändringar som genomfördes har inte förändrat skattetilläggsystemets grundstruktur. Förändringarna kan närmast beskrivas som justeringar inom ramen för det befintliga regelverket.

Reformen beskrivs nedan. Därefter följer en genomgång av hur bestämmelserna tillämpas av Skatteverket och Regeringsrätten.

#### 7.3.1 Regeringens utgångspunkter

Regeringens allmänna utgångspunkter för 2003 års reform var att systemet med administrativa sanktioner, skattetillägg, som riktar sig mot oriktigt uppgiftslämnande på skatteområdet ska finnas kvar. Det administrativa sanktionssystemet borde dock ändras så att det tillgodoser Europakonventionens krav samt kraven på en rimlig nyansering av skattetillägget utan avkall på den schablonisering som är en förutsättning för förutsebarhet och likformighet vid uttag av skattetillägg.

Vikten av att korrekta uppgifter lämnas till grund för beskattningen är enligt regeringens bedömning så påtaglig för hela skattesystemets funktion och legitimitet att det inte skulle vara tillrådligt att begränsa sanktioner till de fall som kan leda till straff och i övrigt helt lita till de skattskyldigas goda vilja.

Regeringen pekade på att en viktig utgångspunkt för ett administrativt sanktionssystem är att det tillgodoser Europakonventionens krav. Men även av andra anledningar kunde det enligt regeringen finnas skäl att ändra gällande regler. Det förföll enligt regeringen rimligt att anta att det är av väsentlig betydelse för det allmänpreventiva syftet med sanktionerna och för systemets legitimitet att det uppfattas som rättvist, rimligt och förutsebart.

Det finns enligt regeringen skäl att tro att sistnämnda faktorer har större betydelse för allmänpreventionen än nivån på de sanktioner som beslutas (prop. 2002/03:106, s. 106 och 107).

### 7.3.2 En definition av oriktig uppgift

Vad som ska anses utgöra en oriktig uppgift har tidigare inte definierats i lag. Uttryckets innebörd har i stället konkretiserats genom förarbetsuttalanden och praxis.

Enligt den definition som infördes 2003 ska en uppgift anses vara oriktig om det klart framgår

1. att en uppgift som den skattskyldige har lämnat är felaktig, eller

2. att den skattskyldige har utelämnat en uppgift till ledning för taxeringen eller beskattningen som han varit skyldig att lämna.

En uppgift ska dock inte anses vara oriktig om

1. uppgiften tillsammans med övriga lämnade uppgifter utgör tillräckligt underlag för ett riktigt beslut, eller

2. uppgiften är så orimlig att den uppenbart inte kan läggas till grund för ett beslut.

Genom att ange att det ”klart” ska framgå att en uppgift är oriktig anges vilken bevisgrad som krävs för påförande av skatte-tillägg. Tidigare angavs det genom uttrycket ”uppgiften befinns oriktig”. Den nya formuleringen infördes av språkliga skäl och markerar inte någon skärpning av bevisningens nivå (prop. 2002/03:106, s. 120). Beviskravet ”befinns” anses på den gängse sannolikhetskalan – antagligt, sannolikt, visat/styrkt och uppenbart – motsvara visat/styrkt (Almgren & Leidhammar: *Skatteförfarandet*, 5:1:25 TL). Beviskravet bör kunna beskrivas på det sättet även i fortsättningen.

Inte heller bestämmelserna som anger två situationer då en oriktig uppgift *inte* föreligger innebär någon ändring av rättsläget. Syftet med dessa bestämmelser är att – i enlighet med gällande praxis – klargöra i vilka fall en uppgift inte ska anses vara oriktig.

En uppgift ska inte anses vara oriktig om uppgiften tillsammans med övriga lämnade uppgifter utgjort tillräckligt underlag för att ett riktigt beslut ska kunna fattas. Den bestämmelsen innebär enligt propositionen (prop. 2002/03:106, s. 233) att det inte ska anses vara en oriktig uppgift även om den skattskyldige gör ett

oriktigt avdrag, när de uppgifter som i övrigt lämnas är sådana att rätten till avdrag kan bedömas korrekt med ledning av uppgifterna.

Av propositionen framgår vidare att det finns fall där den skattskyldiges uppgifter visserligen inte är vare sig riktiga eller tillräckliga för att ett korrekt taxeringsbeslut ska kunna fattas men så anmärkningsvärda att de får anses ge upphov till en klar utredningsskyldighet för Skatteverket (prop. 2002/03:106, s. 233). I sådana fall ska uppgiften inte anses vara oriktig eftersom den är så orimlig att den uppenbart inte kan läggas till grund för ett beslut.

### **7.3.3 Större genomslag för normalt tillgängligt kontrollmaterial**

#### **Kontrolluppgifter vid oriktig uppgift**

Vid inkomsttaxeringen ska skattetillägg inte tas ut om en oriktig uppgift har rättats eller hade kunnat rättas med ledning av kontrolluppgift som ska lämnas utan föreläggande (obligatoriska kontrolluppgifter) och som varit tillgänglig för Skatteverket före utgången av november taxeringsåret. Detta gällde tidigare endast kontrolluppgifter i inkomstlagen tjänst och kapital. Vid 2003 års reform fick bestämmelsen generell giltighet och gäller numera samtliga inkomstslag. Risken för att ett taxeringsbeslut blir fel på grund av att den skattskyldige lämnat en oriktig uppgift är i dessa fall obetydlig (prop. 2002/03:106, s. 123).

#### **Annat kontrollmaterial vid oriktig uppgift**

När det gäller annat normalt tillgängligt kontrollmaterial än de obligatoriska kontrolluppgifterna genomfördes en uppmjukning genom att procentsatserna för skattetillägg i dessa fall sänktes till tio procent av underlaget och vid mervärdesskatt till fem procent av underlaget.

Skattetillägg ansågs alltjämt motiverat i dessa fall. Kontrollmaterialet finns inte i samma utsträckning regelmässigt tillgängligt vid deklarationsgranskningen. Därför finns enligt regeringen en beaktansvärd risk att skatteundandragande sker om inte den skattskyldige lämnar för taxeringen erforderliga uppgifter (prop. 2002/03:106, s. 123).

### Kontrollavgifter vid skönstaxering i avsaknad av deklaration

Tidigare beräknades skattetillägg vid skönstaxering i avsaknad av deklaration även på den del av taxeringen som grundar sig på obligatoriska kontrollavgifter. Regeringen ansåg att det var onödigt hårt. Sedan 2003 års reform ska vid beräkningen av skattetillägget bortses från skatt på inkomster som det finns obligatoriska kontrollavgifter på.

#### 7.3.4 Befrielse från skattetillägg

##### Befrielsegrunderna

Grunderna för befrielse från särskild avgift är att felaktigheten eller underlåtenheten framstår som *ursäktlig*, eller det annars skulle vara *oskäligt* att ta ut avgiften med fullt belopp.

De två befrielsegrunderna preciseras genom ett antal exempel.

Vid bedömningen av om felaktigheten eller underlåtenheten framstår som ursäktlig ska det särskilt beaktas om denna kan antas ha

1. berott på den skattskyldiges ålder, hälsa eller liknande förhållande,
2. berott på att den skattskyldige har felbedömt en skatteregel eller betydelsen av de faktiska förhållandena, eller
3. föranletts av vilseledande eller missvisande kontrollavgifter (avser endast inkomsttaxeringen).

Vid bedömningen av om det annars skulle vara oskäligt att ta ut avgiften med fullt belopp ska det särskilt beaktas om

1. avgiften inte står i rimlig proportion till felaktigheten eller underlåtenheten,
2. en oskäligt lång tid förflutit efter det att Skatteverket har funnit anledning att anta att den skattskyldige ska påföras skattetillägg utan att den skattskyldige kan lastas för dröjsmålet, eller
3. felaktigheten eller underlåtenheten även har medfört att den skattskyldige fällt till ansvar för brott enligt skattebrottslagen (1971:69) eller blivit föremål för förverkande

av utbyte av brottslig verksamhet enligt 36 kap. 1 b § brottsbalken (bestämmelsen om förverkande lades till genom lagstiftning 2008).

2003 års översyn innebar sammanfattningsvis följande förändringar av befrielsebestämmelserna:

- Uppenbarhetsrequisitet har tagits bort vid befrielse på grund av oskälighet. Det räcker nu att det är oskäligt att ta ut avgiften.
- Uppräkningen av omständigheter som särskilt ska beaktas är numera bara exempel på hur de två befrielsegrunderna ska tillämpas. Befrielse kan alltså ske även i andra situationer.
- Omständigheten ”sjukdom” har ersatts av ”hälsa”. Det sistnämnda begreppet har en vidare betydelse och avses innefatta såväl sjukdom (somatisk och psykisk) som psykosociala faktorer som negativt påverkat den enskildes förmåga att fullgöra deklARATIONSSKYLDIGHETEN.
- ”Bristande erfarenhet” nämns inte längre, men kan tolkas in i andra uttryckligen angivna omständigheter.
- Det tydliggörs att ursäktliga missuppfattningar av faktiska förhållanden kan vara grund för befrielse.
- Det tydliggörs, för inkomsttaxeringsområdet, att vilseledande eller missvisande kontrollavgifter kan vara grund för befrielse.
- Tre exempel på situationer då det skulle vara oskäligt att ta ut avgiften införs, nämligen att skattetillägget är oproportionerligt, att handläggningstiden varit lång och att en dom i skattebrottsmål har föregått beslutet om skattetillägg.
- Den omständigheten att det skattebelopp som kunde ha undandragits genom felaktigheten eller underlåtenheten är obetydligt är inte längre en befrielsegrund, utan ett hinder mot att ta ut skattetillägg.

Sammantaget innebär ändringarna att utrymmet för befrielse blir generösare och flexiblere. Den avsedda tillämpningen sammanfattas nedan utifrån propositionen (prop. 2002/03:106, s. 144–149, 239, 240 och 247).



*Befrielse i andra fall än de särskilt utpekade*

Exemplen på omständigheter som särskilt ska beaktas vid bedömningen av ursäktlighets- och oskälighetskriterierna är av den karaktären att befrielse i normalfallet bör ges. Det finns naturligtvis andra situationer i vilka det också måste anses ursäktligt eller oskäligt att ta ut full avgift och som därför också bör föranleda befrielse från avgiften. Som exempel på situationer som inte uttryckligen anges men där befrielse ändå normalt bör komma i fråga – därför att felaktigheten eller underlåtenheten är ursäktlig – nämns det fall där den skattskyldige har haft fog för att förlita sig på en uppgift som har lämnats av en myndighet eller i officiellt publicerad skatteinformation men som visat sig vara felaktig. Det kan vidare vara så att oriktigheten kan tillskrivas fel i ett data-program som har legat till grund för uppgiftslämnandet och som den skattskyldige inte hade kunnat förutse. För att befrielse ska bli aktuellt i denna typ av fall måste dock ställas det kravet på den skattskyldige att denne själv kontrollerar att de uppgifter som lämnats är rimliga.

Med hänsyn till risken för kringgående bör emellertid stor restriktivitet iakttas vad gäller att tillämpa bestämmelsen när den skattskyldige hänvisar till att han följt anvisningar som lämnats av en professionell skatterådgivare. Så kallade köpta avdrag, dvs. när skatterådgivare föreslår skatterättsligt tveksamma upplägg som ett led i skatteplanering, kan regelmässigt inte godtas som ursäktliga i skattetillägghänseende.

Utan att det uttryckligen anges bör det vidare bli aktuellt att ge befrielse från avgiften, med stöd av oskälighetskriteriet, i de fall där den skattskyldige velat fästa myndighetens uppmärksamhet på att han varit osäker på om en lämnad uppgift är riktig eller inte och därför särskilt markerat den uppgiften. Det bör däremot inte komma i fråga att befria från skattetillägg om den skattskyldige markerat flertalet eller alla uppgifter i deklarationen eller rent allmänt uttryckt att han är osäker på om uppgifterna i deklarationen är korrekta.

*Ursäktligt – felbedömning*

Vid bedömningen av om befrielse kan medges ska särskilt beaktas om oriktigheten kan antas bero på att den skattskyldige felbedömt skattereglerna eller de faktiska förhållanden som haft samband med uppgiften på ett sådant sätt att det framstår som ursäktligt.

Det subjektiva inslaget i bestämmelsen blir tydligt genom att det är den enskilde skattskyldiges bedömning av reglerna som ska framstå som ursäktlig. Vid denna bedömning ska man inte utgå från vad som kan förväntas av en expert utan av skattskyldiga i allmänhet.

Även om det inte uttryckligen anges i bestämmelsen bör det faktum att en felaktighet eller underlåtenhet kommer sig av att den skattskyldige haft att ta ställning till en objektivt sett svår skatterättslig fråga leda till att befrielse medges. Antingen för att en sådan felaktighet bedöms som ursäktlig eller – framför allt om avgiften uppgår till ett betydande belopp – det bedöms som oskäligt att ta ut full avgift för att avgiften inte står i rimlig proportion till felaktigheten eller försummelsen. Med den föreslagna bestämmelsen avses att åstadkomma en ytterligare mer nyanserad och generös tillämpning av bestämmelserna vid skatterättsliga frågor som är komplicerade för den skattskyldige.

Exempelvis inom företagsbeskattningen med de komplicerade regler som där gäller kan det vara svårt för den skattskyldige att avgöra hur en viss regel ska tolkas och hur den ska tillämpas på de aktuella förhållandena. Vid bedömningen av om en felbedömning av skattereglerna ska anses ha varit ursäktlig bör uppgiftens art och den skattskyldiges kvalifikationer beaktas, även om en betydande schablonisering av prövningen måste ske i praktiken. Även om normalt sett högre krav bör kunna ställas på en skattespecialist så får det förutsättas att den som startar en näringsverksamhet besitter viss kompetens eller har möjlighet att skaffa sig sådan. Är situationen den att den skattskyldige vid ett års taxering gjort ett fel och uppmärksamats på det av Skatteverket kan det som regel inte anses ursäktligt att göra samma sorts fel en gång till.

Naturligtvis kan den skattskyldige inte befrias från skatte-tillägget endast på grund av ett allmänt påstående att han eller hon funnit det krävande och komplicerat att deklarerat. För det mesta saknas också möjlighet att bilda sig någon närmare uppfattning om vilka kvalifikationer den aktuella skattskyldige har för att förstå regleringen, och utgångspunkten får då vara vad man allmänt sett

rimligen kan begära av en skattskyldig i motsvarande situation. Det måste sålunda som regel krävas av den skattskyldige att han tillgodogjort sig de av Riksskatteverket (numera Skatteverket) publicerade deklarationsanvisningarna, såvida inte dessa i det särskilda fallet bedöms som oklara, missvisande eller särskilt svårtillgängliga.

#### *Ursäktligt – vilseledande kontrolluppgifter*

Vilseledande eller missvisande kontrolluppgifter kunde även med den tidigare regleringen ge befrielse från skattetillägg men då enligt 5 kap. 6 § första stycket 2 andra ledet TL, dvs. befrielsegrunden ”om felaktigheten eller underlåtenheten framstår som ursäktlig med hänsyn till någon annan särskild omständighet”. Genom att det direkt uttrycks att bestämmelsen ska tillämpas vid vilseledande eller missvisande kontrolluppgifter, bör tillämpningen bli mer generös i detta avseende än hittills. Det händer t.ex. ibland att den skattskyldige erhåller fler än en kontrolluppgift avseende samma period, vilket kan innebära ett vilseledande och leda till oklarheter som inte bör läggas den skattskyldige till last. I dessa fall går det inte heller alltid att rätta den oriktiga uppgiften med ledning av kontrolluppgifterna. Det kan också vara felaktigheter i en lämnad kontrolluppgift som gör att den blir missvisande. En förutsättning för befrielse är naturligtvis att det framstår som ursäktligt att den skattskyldige har följt den felaktiga kontrolluppgiften. De kontrolluppgifter som avses är sådana som ska lämnas utan föreläggande.

#### *Oskäligt – oproportionerligt*

En rimlighetsbedömning ska göras av skattetilläggets storlek i förhållande till den felaktighet eller underlåtenhet som den skattskyldige gjort. Uttrycket ”felaktigheten eller underlåtenheten” syftar både till arten av den lämnade – eller utelämnade – uppgiften och till den skattskyldiges faktiska agerande. Avsikten är att befrielse ska kunna ske mer frekvent än hittills vid skattetillägg som rimligen måste bedömas som oskäligt höga i förhållande till felaktigheten eller underlåtenheten. Detta utrymme skapas dels

genom slopandet av uppenbarhetskriteriet, dels genom den föreslagna möjligheten att delvis befria från skattetillägg.

Bestämmelsen kan bl.a. tillämpas när deklarationen avgetts av förmyndare, förvaltare eller god man eller annars av en företrädare som den skattskyldige inte själv har valt. I ett sådant fall bör uttag av skattetillägg med fullt belopp anses oskäligt för att avgiften inte står i rimlig proportion till felaktigheten eller underlåtenheten. Här är det någon annan än den skattskyldige som gjort fel och det bör då anses oskäligt ta ut skattetillägg av den skattskyldige. På samma sätt bör befrielse från skattetillägg normalt ges ett konkursbo i de fall förvaltaren lämnat en oriktig uppgift i fråga om t.ex. mervärdesskatt. Avgiften skulle ju i så fall drabba borgenärerna, vilka som regel inte kan lastas för det inträffade.

Vissa gränsfall kan tänkas förekomma. Om t.ex. den oriktiga uppgiften har lämnats av en boutredningsman som deklarerat för ett dödsbo, kan skäl anföras för att dödsboet inte bör drabbas av skattetillägg om boutredningsmannen är en utomstående advokat men väl om det är en av delägarna som har förordnats att vara boutredningsman. De säkerligen mycket sällsynta fall av detta slag som kan uppkomma torde få lösas i rättstillämpningen.

I de fall en oriktighet är föranledd t.ex. av att en anställd lämnat felaktiga uppgifter till sin arbetsgivare och därigenom föranlett att denne gjort ett felaktigt skatteavdrag kan befrielse från skattetillägg för arbetsgivaren bli aktuellt med stöd av proportionalitetsbestämmelsen.

Vid mervärdesskatt och andra skatter som ska betalas med korta intervall kan det anses inte stå i rimlig proportion till felaktigheten eller underlåtenheten att ta ut skattetillägg vid enstaka felaktigheter i redovisningen. Det är däremot inte aktuellt att tillämpa bestämmelsen om en och samma skattskyldig "satt i system" att göra fel och därför gör "samma" fel vid upprepade tillfällen.

Delvis befrielse kan vara motiverad i fall av bristande proportionalitet, se nedan i avsnittet *Möjlighet till delvis befrielse*.

#### *Oskäligt – lång handläggningstid*

Befrielse ska bli aktuellt om det gått oskäligt lång tid från anklagelsen om att en oriktig uppgift lämnats till dess att skattetillägget ska bestämmas. Utgångspunkten för tidsberäkningen är "anklagelsen", vilken i detta sammanhang lämpligen uttrycks som

”att skattemyndigheten (numera Skatteverket) funnit anledning att anta att skattetillägg ska påföras”. Den föreslagna utgångspunkten överensstämmer med den tidpunkt vid vilken vitesföreläggande inte får utfärdas i skattetilläggsfallen.

I varje enskilt fall måste göras en bedömning av frågans svårighetsgrad samt den enskildes och myndighetens agerande i processen. Det är därför mycket svårt att ange några riktlinjer för när oskäligt lång tid ska anses ha förflutit. Det måste enligt regeringen bestämmas i det enskilda fallet. Som exempel kan nämnas att Justitieombudsmannen i ett fall har ansett att ett obligatoriskt omprövningsbeslut efter ett överklagande som, utan att den skattskyldige kan lastas för det, skett senare än ett år efter överklagandetidpunkten inneburit en oacceptabelt långsam handläggning (beslut den 21 juni 1993, dnr 86-1993).

Med hänsyn till intresset av att den nu aktuella regleringen står i samklang med de principer som är vägledande för synsättet inom den straffrättsliga lagtillämpningen har det även viss betydelse för frågan om befrielse ska ske hur lång tid som gått från det att den oriktiga uppgiften lämnades. I de fall det förflutit ovanligt lång tid mellan lämnandet av den oriktiga uppgiften och beslutet om skattetillägg skulle det kunna bli aktuellt med befrielse för att det annars är oskäligt att ta ut fullt skattetillägg.

#### *Oskäligt – dömd för skattebrott*

När skattetillägg bestäms ska beaktas att den felaktighet eller underlåtenhet som lett till att skattetillägg påförts även inneburit att den skattskyldige fällts till ansvar för brott enligt skattebrottslagen. I första hand bör det bli aktuellt att ge befrielse helt eller delvis för att det är oskäligt att ta ut fullt skattetillägg när den skattskyldige tidigare dömts till böter eller fängelse på grund av den aktuella felaktigheten eller underlåtenheten. Regleringen syftar till att undvika att den sammanlagda påföljdsbördan för den skattskyldige blir orimligt tung. Det är endast vid ytterst kännbara straff som det bör komma i fråga att ge hel befrielse från skattetillägget med stöd av bestämmelsen. I normala fall bör det bli aktuellt att sätta ned avgiften till hälften. En dom enligt skattebrottslagen behöver inte ha vunnit laga kraft för att befrielse från skattetillägget ska kunna ges.

I de fall där ett beslut om skattetillägg har föregått ett avgörande enligt skattebrottslagen bör det påförda skattetillägget inte anses oskäligt. Den skattskyldige bör således normalt inte genom att begära omprövning kunna utverka att skattetillägget sätts ned. Sker prövningen i den allmänna domstolen efter det att skattetillägg påförts ankommer det i stället på den allmänna domstolen att inom ramen för straffmätningen beakta ett påfört skattetillägg.

### Möjlighet till delvis befrielse

Genom 2003 års reform infördes en möjlighet till delvis befrielse från skattetillägg. Delvis befrielse kan ske till hälften eller till en fjärdedel.

Förändringen infördes för att möjliggöra en ytterligare mer nyanserad tillämpning av skattetilläggsbestämmelserna och för att större hänsyn ska kunna tas till beloppets storlek i relation till felaktigheten eller underlåtenheten.

Enligt regeringen krävs nivåer i lagtexten för delvis befrielse för att möjliggöra en likformig tillämpning av bestämmelserna och upprätthålla kravet på förutsebarhet. Regeringen ansåg också att det inte ska åligga Skatteverket att utöva den typ av straffmätning det blir frågan om när några riktlinjer för nedsättningen av avgiften inte uttryckligen anges i bestämmelsen.

Delvis befrielse ska enligt regeringen i normalfallet ske till hälften av vad som annars skulle ha utgått. Det finns fall där skattetilläggsbeloppet på grund av sin storlek även efter nedsättning till hälften skulle framstå som oskäligt i förhållande till omständigheterna i fallet och då ska nedsättning till en fjärdedel kunna ske (prop. 2002/03:106, s. 148 och 149).

I författningskommentaren lämnas följande *exempel på situationer då det kan finnas skäl att delvis befria från skattetillägg* (prop. 2002/03:106, s. 239, 240, 247 och 248).

När omständigheterna är av det slaget att frågan om skattetillägg ska utgå är ett gränsfall kan delvis befrielse komma i fråga. Situationen kan vara sådan att mycket talar för att den skattskyldige bör befrias från skattetillägg men det ändå finns omständigheter som talar i motsatt riktning.

Ett annat fall där delvis befrielse kan aktualiseras är i den situationen där det inte finns några ursäktliga omständigheter för felaktigheten eller underlåtenheten men det ändå kan anses oskäligt

att ta ut fullt skattetillägg på grund av att de vanliga beräkningsprinciperna skulle leda till ett synnerligen högt skattetillägg, som inte står i rimlig proportion till felaktigheten eller underlåtenheten. Det förekommer att skattetillägg tas ut med mångmiljonbelopp även för fel som visserligen inte kan betraktas som ursäktliga men som ändå inte – med hänsyn till omständigheterna i det enskilda fallet – är särskilt allvarliga. Avsikten är att det ska vara möjligt att sätta ned avgiften i fall av detta slag.

Ytterligare ett exempel på när delvis befrielse kan bli aktuell är när en oriktig uppgift av ett visst slag – t.ex. på grund av en missuppfattning av skattereglerna eller en felaktighet i ett data-program – upprepats vid flera olika tillfällen innan det upptäckts av Skatteverket. Felet är kanske inte ursäktligt men resultatet av en kumulation av skattetillägg för samtliga fall då felet upprepats framstår som orimligt i förhållande till felets art.

Regeln om att skattetillägg ska beräknas utan hänsyn till invändningar som rör någon annan fråga än den som föranleder tillägget ger uttryck åt en princip som ska bibehållas men den kan i vissa fall leda till resultat som kan synas obilliga. Det finns sålunda exempel på att ett fel inte leder till att någon slutlig skatteförmån överhuvudtaget uppkommer eller att i varje fall den skattelättnad som den skattskyldige skulle ha fått åtnjuta i den händelse felet inte hade upptäckts är mycket mindre än som motsvarar ett skattetillägg uträknat enligt de vanliga reglerna. I synnerhet är det här fråga om situationer då felet visserligen leder till en skattelättnad men som samtidigt drar med sig att den skattskyldige i ett annat avseende får förhöjd skatt.

Så kan t.ex. vara fallet i följande situation. En skattskyldig säljer aktier under ett år, varvid en försäljning ger en vinst med 10 000 kronor och en annan försäljning en förlust med exakt samma belopp. Om han underlåter att redovisa försäljningarna påförs skattetillägg på den försäljning som gav vinst trots att inget skatteundragande totalt sett har skett. De olika försäljningarna ses som olika händelser och den skattskyldige får ingen kompensation på grund av förlustförsäljningen.

Skäl för delvis befrielse kan också finnas i fall då en oriktig uppgift leder till underskott som kan utnyttjas först ett senare år. I vissa fall kan det med säkerhet antas att underskottet aldrig kommer att kunna utnyttjas av den skattskyldige, t.ex. därför att företaget går i konkurs. Det kan te sig obilligt att likväl ta ut fullt skattetillägg i ett sådant fall.

Ibland kan det förhålla sig så att den oriktiga uppgiften, om den hade godtagits, skulle leda till en viss skattevinst för den skattskyldige, dock inte tillnärmelsevis så hög som svarar mot ett skattetillägg beräknat efter vanliga principer. Delvis befrielse enligt förevarande paragraf kan då bli aktuell.

Ett exempel från skattebetalningsområdet på när delvis befrielse kan bli aktuell kan hämtas från byggnads- och anläggningsentreprenader med à conto-betalningar. Det inträffar i sådana fall ibland att entreprenören drar av ingående moms på fakturor från underentreprenörer för tidigt i de fall då betalning inte erläggs under samma period som fakturan erhålls, liksom att utgående moms på byggföretagets fakturor till beställare redovisas för tidigt när inte betalning erhålls under samma period som fakturan utställs. Denna typ av redovisningsfel är ofta orsakade av att de bestämmelser för redovisningen som gäller i dessa fall skiljer sig från de vanliga redovisningsprinciperna i mervärdesskattelagen (1994:200). I vissa fall medför den felaktiga redovisningen inte någon fördel för de skattskyldiga. Likväl tas skattetillägg ut.

På skattebetalningsområdet kan det också finnas fall där den skattskyldige gjort en korrekt redovisning av en transaktion utifrån de förutsättningar som förelåg vid deklarationstidpunkten men där senare tillkomna omständigheter som den skattskyldige inte rått över eller kunnat förutse innebär att förutsättningarna för transaktionen ändrats. I fall av det här slaget skulle befrielse från skattetillägget kunna komma i fråga för att den skattskyldiges agerande framstår som ursäktligt. I regel bör det bli fråga om att ge delvis befrielse från skattetillägg. Om det framstår som alldeles klart att den skattskyldige inte får någon skattevinst alls av förfarandet bör hel befrielse från skattetillägget kunna komma i fråga.

När det gäller frågan om delvis befrielse ska ske till *hälften eller en fjärdedel* är det enligt regeringen naturligtvis främst av betydelse hur starka skälen för befrielse är. Om det exempelvis är frågan om att skattevinsten (om den oriktiga uppgiften hade godtagits) inte skulle ha blivit tillnärmelsevis så hög som det beräknade skattetillägget får (den uteblivna) skattevinstens storlek betydelse för frågan om avgiftens nivå. Är situationen i stället den att en oskäligt lång tid förflutit sedan skattemyndigheten (numera Skatteverket) fick anledning anta att skattetillägget skulle påföras borde skattetillägget som huvudregel kunna sättas ned till hälften. Är det däremot frågan om ett synnerligen anmärkningsvärt dröjs-



mål borde skattetillägget kunna sättas ned till en fjärdedel eller, om det inte bedöms som en tillräcklig kompensation, hel befrielse ges. Utgångspunkten måste dock vara att dröjsmålet, utan den skattskyldiges förskyllan, endast i extrema undantagsfall blir så långt att hel befrielse ska ges.

### 7.3.5 Ny procentsats för vissa periodiseringsfel

En ny lägre procentsats, två procent, infördes för vissa periodiseringsfel. Den nya procentsatsen gällde ursprungligen om den oriktiga uppgiften avsåg skatt för vilken redovisningsperioden utgör högst två månader och den skattskyldige hänfört eller kan antas ha avsett att hänföra beloppet till en period högst fyra månader från den till vilken det hade bort hänföras.

I samband med att redovisningsperioden för mervärdesskatt förlängdes för mindre företag ändrades förutsättningarna för tillämpning av den nya lägre procentsatsen så att även den som har en redovisningsperiod på tre månader skulle kunna omfattas (prop. 2007/08:25, s. 83, 84 och 270).

Avgiftsberäkningen för andra fall av periodiseringsfel lämnades utan förändring. Detta innebär att i dessa fall tas skattetillägget enligt taxeringslagen ut med tio procent eller, vad gäller mervärdesskatt, fem procent av den undandragna skatten och enligt skattebetalningslagen med fem procent av den undandragna skatten. Därmed skapas enligt regeringen en mer rimlig relation mellan skattetilläggsbeloppen i de olika fallen.

Bestämmelsen har en generell utformning och gäller därmed i princip för alla skatter och avgifter med en redovisningsperiod som inte är längre än tre månader. I praktiken förutsattes den dock främst få genomslag på redovisningen av mervärdesskatt och punktskatt (prop. 2002/03:106, s. 174).

### 7.3.6 Utvidgat vitesförbud

Förbudet att förelägga den skattskyldige vid vite att medverka i en utredning, det så kallade vitesförbudet, utvidgades vid 2003 års reform från att gälla brott till att även omfatta gärning som kan leda till skattetillägg.

När det finns anledning att anta att den skattskyldige har begått en gärning som är straffbelagd eller kan leda till skattetillägg träder vitesförbudet in. Den skattskyldige får då inte föreläggas vid vite att medverka i utredningen av en taxerings- eller beskattningsfråga som har samband med den misstänkta gärningen.

### 7.3.7 Anstånd med betalning av skattetillägg

Genom 2003 års reform infördes särskilda anståndsregler för skattetillägg. Bestämmelserna innebär att en skattskyldig som begär omprövning av taxerings-, beskattnings- eller skattetilläggsbeslut har rätt att få anstånd med att betala skattetillägget. På samma sätt ska anstånd med att betala skattetillägget medges om den skattskyldige begär det i samband med överklagande till länsrätt. Anstånd får medges längst till tre månader efter det att Skatteverket eller länsrätt fattat omprövningsbeslut respektive meddelat dom. Krav på att ställa säkerhet ska inte gälla i dessa fall.

De nya reglerna ska ses mot bakgrund framför allt av svårigheterna att i det enskilda fallet bedöma vad en omedelbar verkställighet får för effekter för den skattskyldige men också för att det svenska systemet ytterligare bättre ska tillerkänna de enskilda en rättssäker process (prop. 2002/03:106, s. 185).

## 7.4 Skatteverkets tolkning av befrielsereglerna<sup>4</sup>

### 7.4.1 I vilka fall ska bedömningen bli mer nyanserad och generös?

Enligt Skatteverket ger nuvarande lagstiftning definitivt utrymme för mer nyanserade och generösa bedömningar genom att möjligheterna till delvis befrielse införts. Dessutom markeras direkt i lagtexten en liberalisering i förhållande till tidigare gällande rätt i så

---

<sup>4</sup> Avsnittet bygger på Skatteverkets handledningar *Särskilda avgifter enligt taxeringslagen, 2007* och *Särskilda avgifter enligt skattebetalningslagen, 2008*. I maj 2009 gav Skatteverket ut en ny handledning om särskilda avgifter enligt taxeringslagen. Eftersom handledningen gavs ut så sent under utredningen har det inte varit möjligt att arbeta om texterna med hänsyn till den nya handledningen. Det kan dock nämnas att den nya handledningen innehåller fler exempel på när hel eller delvis befrielse ska medges. På en punkt har Skatteverket särskilt påpekat att den nya handledningen bör beaktas. Det gäller frågan om befrielse vid synnerligen höga belopp. Den frågan behandlas i avsnitt 7.4.6 och 7.7.

mån att det inte längre krävs att det ska vara uppenbart oskäligt att ta ut skattetillägg utan att det numera räcker att det är oskäligt.

En ytterligare utvidgning i liberaliserande riktning är det faktum att ursäktlighets- och oskälighetsfall numera bara är exempel på befrielsegrunder vilket innebär att det finns fler situationer som kan falla in under dessa än som var fallet tidigare. Härutöver klargörs i förarbetena till lagstiftningen att tillämpande myndigheter ska ha en liberalare syn på vad som ska anses utgöra en svår skatterättslig fråga jämfört med vad som var fallet tidigare. Ett motsvarande klargörande finns vad gäller vilseledande eller missvisande kontrolluppgifter vid inkomsttaxeringen. Sådana kontrolluppgifter kunde även enligt tidigare gällande rätt i ursäktliga fall föranleda befrielse. Den nu gällande regeln om vilseledande och missvisande kontrolluppgifter bör dock tillämpas generösare jämfört med tidigare.

I övrigt finns det enligt verket i princip inte anledning att frångå de bedömningsnivåer som har gällt tidigare.

#### 7.4.2 Hel eller delvis befrielse?

Utgångspunkten bör enligt Skatteverket vara att, om grundförutsättningar föreligger för att ta ut skattetillägg, fullt skattetillägg ska tas ut och från den utgångspunkten prövas om grund för befrielse föreligger.

Med hänsyn till att en uppmjukning är avsedd vad gäller tillämpningen av befrielsegrunderna, bör man kunna utgå ifrån att i de situationer där Skatteverket tidigare befriat från skattetillägg, bör normalt fortsättningsvis hel befrielse ges. Det går däremot inte att generellt säga att en sådan bedömning alltid ska göras. Situationen kan ju ha varit sådan att man tidigare befriade i en sådan situation då det funnits förmildrande omständigheter, som i och för sig inte var fullt tillräckliga för befrielse, men det låg ändå närmare till hands att befria än att ta ut skattetillägg. I sådana fall kan det alltså enligt verket i stället bli en skärpning i förhållande till tidigare gällande rätt. Enligt nu gällande rätt bör i en sådan situation endast delvis befrielse ges.

I en situation som motsvarar den i RÅ 2005 ref. 7 kan enligt verket möjligheten till delvis befrielse innebära ett sämre utfall för den skattskyldige. I rättsfallet undanröjde Regeringsrätten ett skattetillägg som, på grund av att de fel som den skattskyldige gjort

totalt sett inte medförde någon skattevinst, ansågs uppenbart oskäligt. Målet gällde ett bolag som hade mottagit 16 000 000 kronor i utdelning från ett dotterbolag (skattefritt) och som en följd därav skrivit ned aktiernas värde med motsvarande belopp. Utdelningen och nedskrivningen fanns redovisade i räkenskaps-schemat, men bolaget hade inte gjort några skattemässiga justeringar. Rätteligen borde bolaget dels ha återfört nedskrivningen till beskattning, dels redovisat den bokförda intäkten (utdelningen) som en inte skattepliktig intäkt. Skattemyndigheten påförde skattetillägg på den felaktiga nedskrivningen. – Regeringsrätten instämde i underinstansernas bedömning att det fanns grund för att påföra bolaget skattetillägg samt att någon rätt till kvittning inte förelåg, eftersom nedskrivningen och utdelningen ansågs som två olika frågor. Därefter konstaterade Regeringsrätten att även om transaktionerna processuellt inte ansågs angå samma sak, hade de ändå nära samband med varandra och bolagets förfarande skulle inte ha lett till någon skattevinst för bolaget, även om de lämnade uppgifterna godtagits. Med hänsyn till omständigheterna fann Regeringsrätten att ett skattetillägg av den aktuella storleksordningen inte stod i rimlig proportion till den försummelse bolaget gjort sig skyldig till. Det var därför uppenbart oskäligt att ta ut skattetillägget. – Rättsfallet gällde taxeringsåret 1997 då det inte fanns möjlighet till delvis befrielse. Det torde dock enligt verket vara möjligt att utgången i ett liknande fall vid tillämpning av den nu gällande lagstiftningen skulle kunna bli delvis befrielse.

### 7.4.3 Ursäktligt – hälsa

Uttrycket ”hälsa” innefattar såväl sjukdom (somatisk som psykisk) som psykosociala faktorer som negativt påverkat den enskildes förmåga att fullgöra deklarationsskyldigheten. Vad som avses med psykosociala faktorer framgår inte av förarbetena till lagstiftningen. Det är enligt Skatteverket tänkbart att sådana omständigheter som skilsmässa, anhörigs död och liknande avses.

Enbart bristande hälsa utgör inte grund för befrielse utan det ska föreligga ett direkt samband mellan ohälsan och felaktigheten eller underlåtenheten. Detta innebär enligt Skatteverket bl.a. att det tidsmässiga sammanhanget bör uppmärksammas. En sjukdom som inträffar efter deklarationstidpunkten kan således normalt inte anses som befrielsegrundande. Det kan dock vara på det sättet att

den skattskyldiges förmåga att deklarerera korrekt kan ha påverkats även innan det att en diagnos om sjukdomen ställts.

Vid frågor av enklare beskaffenhet är det enligt verket mindre sannolikt att ohälsan haft någon betydelse för att en oriktig uppgift lämnats. Vid vissa sjukdomstillstånd såsom psykisk ohälsa kan dock situation vara sådan att befrielse kan komma i fråga trots att felaktigheten rör en enklare fråga.

Om skälen för befrielse inte är starka nog för att motivera hel befrielse finns anledning att pröva om de räcker för nedsättning till hälften. Beträffande hälsofall är det dock enligt verket svårt att finna någon motivering för nedsättning till en fjärdedel.

#### 7.4.4 Ursäktligt – felbedömning

Befrielse ska medges om felaktigheten eller underlåtenheten framstår som ursäktlig och denna kan antas ha berott på att den skattskyldige har felbedömt en skatteregel eller betydelsen av de faktiska förhållandena. Det måste således föreligga ett samband mellan felbedömningen och felaktigheten eller underlåtenheten för att den ska anses som ursäktlig. Det fordras dock enligt Skatteverket inte full bevisning om sambandet utan det räcker att felbedömningen kan antas ha varit orsak till felet för att befrielse ska komma i fråga. Vidare krävs naturligtvis att felbedömningen är ursäktlig.

#### Felbedömt en skatteregel

För att en felbedömning av en skatteregel ska vara ursäktlig måste det enligt förarbetena som regel krävas av den skattskyldige att han tillgodogjort sig exempelvis de av Skatteverket publicerade deklarationsupplysningarna. Enligt Skatteverket kan det dock inte krävas av skattskyldiga att de tillgodogör sig deklarationsupplysningar som enbart publiceras på verkets hemsida på Internet.

Med befrielsegrunden ”felbedömt en skatteregel” har lagstiftaren avsett att, jämfört med tidigare gällande rätt, större hänsyn ska tas till omständigheter som är relaterade till uppgiftslämnarens person. Jämförelse kan därför enligt verket göras med den tidigare gällande befrielsegrunden ”bristande erfarenhet”. Det som sägs i de numera upphävda anvisningarna om

den befrielsegrunden bör enligt verket tillämpas även fortsättningsvis, dock med den skillnaden att det numera i det enskilda fallet kan bli aktuellt med endast delvis befrielse beroende på omständigheterna.

Befrielsegrunden ”bristande erfarenhet” var på inkomst-taxeringsområdet tillämplig bl.a. då den skattskyldiges erfarenhet av skattebestämmelser rörande viss förvärvskälla var obetydlig. Den befrielsegrunden tog således hänsyn till den skattskyldiges personliga förhållanden. Det kunde t.ex. vara fråga om en skattskyldig som deklarerade för första gången eller som, trots att han eller hon tidigare lämnat deklaration, för första gången hade upprättat deklaration själv vid den aktuella taxeringen.

På arbetsgivarområdet var befrielsegrunden ”bristande erfarenhet” tillämplig då arbetsgivarens erfarenhet av att lämna redovisning var obetydlig, t.ex. första gången som han redovisade arbetsgivaravgifter. Arbetsgivare som var juridiska personer eller större arbetsgivare omfattades inte av befrielsegrunden eftersom det kunde fordras av dessa att de själva satte sig in i vad som ålåg en arbetsgivare. Utländska arbetsgivare som redovisade för första gången befriades generellt från avgiftstillägg oberoende av arbetsgivarens storlek och företagsform.

Som en allmän utgångspunkt bör enligt verket gälla att den som invandrat till Sverige med hänsyn till språksvårigheter, kultur-mässiga skillnader och liknande kan ha ”en längre startsträcka” än den som är uppvuxen i Sverige. Det kan således ta några år för en invandrare att få en uppfattning om det svenska skattesystemet. Här måste bedömningen bero på hur länge den skattskyldige vistats i Sverige och förhållandena i övrigt i det enskilda fallet. Generellt sett bör dock utrymmet för befrielse vara större för invandrare än för personer som är uppvuxna i Sverige.

Det bör enligt verket inte vara rimligt att kräva mer ”bedömningsförmåga” av en skattskyldig än vad ledamöterna i domstolen visar. I de fall det av en dom framgår att ledamöterna varit oeniga i den materiella frågan måste utgångspunkten, i normalfallet, vara att den skattskyldige får anses ursäktad om hans bedömning i denna del inte överensstämmer med majoritetens men väl med minoritetens. Den skatterättsliga frågan bör då betraktas som svår.

Om det föreligger olika bedömningar på länsrätts- eller kammarrättsnivå beträffande en och samma materiella fråga och Skatteverket har att bedöma en identisk fråga anser verket att det

kan ifrågasättas om inte hel befrielse bör medges. Motsvarande resonemang kan föras om det föreligger domar där ledamöterna är oeniga i den materiella frågan. Efter det att Regeringsrätten avgjort frågan minskar naturligen utrymmet för befrielse.

Hel befrielse bör enligt verket också medges om den skattskyldiges redovisning i deklarationen överrensstämmer med rättsläget såsom det allmänt uppfattas men praxis därefter ändras.

Om regler ändrats eller nya regler införts bör utgångspunkten enligt verket vara att befrielse inte ska medges. Bedömningen i det enskilda fallet måste dock göras utifrån bland annat hur väl Skatteverket informerat om förändringen samt förändringens karaktär och komplexitet. Det måste som regel krävas av den skattskyldige att han eller hon tillgodogjort sig exempelvis skattebroschyrer som Skatteverket publicerat. Om den skattskyldige känner till att reglerna ändrats, men likväl inte rättat sig efter de nya reglerna, bör befrielse naturligtvis inte komma i fråga.

Uttalandet i propositionen (prop. 2002/03:106, s. 235) om att periodiseringsfel ofta torde vara att hänföra till ursäktliga felbedömningar av skattereglerna bör enligt verkets uppfattning inte uppfattas som att periodiseringsfel alltid utgör ursäktliga felbedömningar. Frågan om befrielse måste enligt verket i det enskilda fallet prövas på vanligt sätt.

### Felbedömt betydelsen av faktiska förhållanden

Med vissa undantag förtrycks uppgifter om inlösen eller försäljning av s.k. nollkupongare inte på deklaraionsblanketten. Den skattskyldige har gjort en felaktig bedömning om han tror att den aktuella uppgiften ingår i en förtryckt uppgift. Detta skulle enligt Skatteverket kunna ses som en felaktig bedömning av betydelsen av faktiska förhållanden (kontrolluppgiften).

En felbedömning av faktiska förhållanden skulle enligt verkets uppfattning också kunna avse den situationen att den skattskyldige missförstått en uppgift på den specifikation som sänds ut tillsammans med självdeklarationen till den skattskyldige.

För befrielse i de två sistnämnda situationerna krävs dock enligt verket att den skattskyldiges felbedömning kan anses ursäktlig.

#### 7.4.5 Ursäktligt – vilseledande eller missvisande kontrolluppgifter

Vid sidan av det exempel på vilseledande kontrolluppgifter som lämnas i förarbetena – den skattskyldige erhållit fler än en kontrolluppgift – kan befrielse på den grunden enligt Skatteverket också medges om kontrolluppgiften inte är felaktig men så utformad eller formulerad att det är förståeligt om en ordinär skattskyldig vilseleddes av uppgiften.

#### 7.4.6 Oskäligt – oproportionerligt

##### Ingen skattevinst

Enligt Skatteverket bör hel befrielse från skattetillägg kunna komma i fråga om den skattskyldige inte får någon skattevinst alls av förfarandet.

Mot bakgrund av ett förarbetsuttalande om att det kan te sig obilligt att ta ut fullt skattetillägg i de fall då en oriktig uppgift leder till *underskott som den skattskyldige aldrig kan utnyttja* på grund av konkurs gör Skatteverket följande bedömning. Om det när felet upptäcks står klart att underskottet aldrig kommer att kunna utnyttjas på grund av konkurs, kan det bli aktuellt att helt befria från skattetillägg. Om däremot den skattskyldige går i konkurs efter det att skattetillägg redan påförts bör, om det kan konstateras att underskottet inte kommer att kunna utnyttjas, skattetillägget genom omprövning kunna sättas ned till lägst en fjärdedel. Ju längre tid som förflutit från det att skattetillägget påfördes till dess att man kan konstatera att underskottet inte kan utnyttjas, desto mindre anledning finns det att befria från skattetillägget. Om lång tid har förflutit bör således befrielse inte medges. Motsvarande bör enligt verket gälla om underskott inte kan utnyttjas på grund av likvidation eller ägarförändring.

Hel befrielse kan bli aktuell när en oriktig uppgift består i att en *kostnad i näringsverksamhet dragits av ett år för tidigt* och den skattskyldige, såväl det år som kostnaden dragits av som det år kostnaden avser, redovisar underskott av verksamheten. I en sådan situation har ju den skattskyldige inte vunnit något och inte heller har staten gjort någon förlust med anledning av felet.

För det fall det föreligger grund för påförande av skattetillägg vid *vinst på aktieförsäljning* bör, enligt Skatteverkets mening, hel



befrielse inte i något fall medges enbart på den grunden att den skattskyldige totalt sett inte har gjort någon skattevinst genom att inte deklarerat någon av aktieförsäljningarna. Huvudregeln är ju att fullt skattetillägg ska tas ut i de situationer då ett kvittningsvis framfört yrkande från den skattskyldige avser en annan fråga än den som föranleder skattetillägget. Hel befrielse kan dock komma i fråga om den skattskyldige har förlorat på sitt handlande, t.ex. om förlusterna överstiger vinsterna på de oredovisade aktieförsäljningarna.

Den som erhåller en faktura eller annan handling med *felaktigt debiterad mervärdesskatt* har inte rätt att redovisa beloppet som ingående mervärdesskatt i skattedeclarationen. Om så ändå sker och Skatteverket upptäcker felet innan det har rättats, kan skattetillägg tas ut. Under vissa förutsättningar bör enligt verket dock befrielse kunna medges. För att det överhuvudtaget ska bli aktuellt med hel eller delvis befrielse bör krävas att den skattskyldige inte haft anledning att ifrågasätta riktigheten vad gäller debiterad mervärdesskatt, dvs. den skattskyldige måste ha varit i god tro. Beroende på omständigheterna kan såväl hel som delvis befrielse komma i fråga. Hel befrielse bör dock medges enbart om det föreligger särskilda omständigheter. En sådan omständighet bör vara att säljaren, vid tiden för Skatteverkets utredning, utfärdat en kreditfaktura och allt talar för att köparen, även om Skatteverket inte upptäckt felet, skulle ha gjort en rättelse under rätt period. Det bör också, för att hel befrielse ska aktualiseras, inte vara fråga om upprepade fel.

På skattebetalningsområdet kan vidare bli fråga om befrielse på grund av att ingen skattevinst uppstår exempelvis i situationer då avdrag för ingående mervärdesskatt felaktigt görs vid skattefri överlåtelse av tillgångar i verksamhet och vid formella fel i faktura.

### Viss skattevinst

I situationer då skattetillägget är högre än den slutliga skattelättnaden ska enligt förarbetena den uteblivna skattevinstens storlek få betydelse för frågan om nivån på skattetillägget. I förarbetena finns dock inte någon närmare förklaring till hur skattetillägget ska beräknas i dessa situationer. Mot bakgrund härav och med hänsyn till att skattetillägget vid delvis befrielse enbart kan bestämmas till två olika nivåer, är det enligt Skatteverkets

bedömning inte möjligt att med ledning av nämnda proposition uppställa några klara gränser för när skattetillägget bör sättas ned till hälften respektive en fjärdedel.

Enligt Skatteverkets uppfattning är det rimligt att *bestämma nivån på befrielsen* på följande sätt. Om ett skattetillägg beräknat på den undanhållna skatten skulle komma att överstiga den slutliga skattelättnad som den skattskyldige skulle ha uppnått om den oriktiga uppgiften inte skulle ha upptäckts, bör delvis befrielse kunna komma i fråga. Nedsättningen ska i sådana fall som huvudregel ske till hälften. Skulle skattetillägget komma att överstiga den slutliga skattelättnaden med ett väsentligt belopp bör skattetillägget sättas ned till en fjärdedel. I de fall skattetillägget och den skatt som kunde ha undandragits är lika stora eller skattetillägget bara obetydligt överstiger skatten bör, om inte några särskilda omständigheter talar emot det, någon befrielse inte medges.

När det gäller *räkenskapsfel* hänvisar Skatteverket till Regeringsrättens dom RÅ 2008 ref. 1 enligt vilket hel befrielse ska medges vid sådana fel oavsett skattetilläggets storlek. Av domen kan enligt verket motsatsvis utläsas att befrielse inte ska medges enbart på den grunden att det är fråga om ett *enstaka fel i en skattedeclaration*.

Enligt förarbetena kan det bli aktuellt med delvis befrielse i fall där det inte finns några ursäktliga omständigheter för felaktigheten eller underlåtenheten men det ändå kan anses oskäligt att ta ut fullt skattetillägg på grund av att ett skattetillägg, beräknat enligt de vanliga principerna, skulle bli *synnerligen högt* och inte stå i rimlig proportion till felaktigheten eller underlåtenheten. Skatteverkets bedömning är att det, i vart fall när det inte är fråga om klart uppsåtliga fel, får anses finnas en ”broms” inbyggd i systemet. Det innebär att skattetillägg i det enskilda fallet kan bli så högt att beloppet i sig kan motivera delvis befrielse. Mot bakgrunden av förekommande tröskeleffekter och att det finns olika typer av skattskyldiga är det enligt verket inte möjligt att närmare ange några konkreta belopp.<sup>5</sup>

---

<sup>5</sup> Skatteverkets uppfattning om utrymmet för befrielse vid synnerligen höga belopp framgår av 2009 års handledning *Särskilda avgifter enligt taxeringslagen*, s. 281 och 282. Den tidigare handledningen gav uttryck för en mer restriktiv inställning. Den allmänna utgångspunkten borde enligt den tidigare handledningen vara att befrielse på grund av synnerligen högt skattetillägg enbart kan komma i fråga i ytterst få situationer. Skälet är att ett skattetillägg står i proportion till den skattevinst som den skattskyldige kunde ha gjort om felet inte hade upptäckts. Skattetilläggets storlek kan därför normalt inte anses innebära att det är oskäligt att ta ut tillägget. Det kan heller inte anses rimligt att den som undanhållit ett stort belopp,

### 7.4.7 Oskäligt – lång handläggningstid

Vid bedömningen av om det annars skulle vara oskäligt att ta ut skattetillägg med fullt belopp ska särskilt beaktas om det förflutit oskäligt lång tid från det att Skatteverket har funnit anledning att anta att den skattskyldige ska påföras skattetillägg till dess att frågan om skattetillägg slutligen avgjorts i högsta instans.

*Utgångspunkten* för beräkning av handläggningstiden är enligt verket när en formell anklagelse riktas mot den skattskyldige eller från det att verkets agerande har betydande verkningar för den skattskyldige. Det förarbetsuttalande som anger att utgångspunkten för tidsberäkningen överensstämmer med den tidpunkt vid vilken förbud mot vitesföreläggande inträder, bör enligt verket inte följas. Förbud mot vitesföreläggande inträder när en konkret misstanke föreligger om att den enskilde, om han följer föreläggandet, i en viss fråga skulle tvingas att avslöja att han begått en gärning som är straffbelagd eller kan leda till skattetillägg. Tidpunkten för när en konkret misstanke mot en skattskyldig föreligger bör normalt inträda tidigare än den tidpunkt då verket riktar en anklagelse om att oriktig uppgift lämnats mot den skattskyldige. Detta innebär att tidpunkten för när handläggningstiden i ett ärende om skattetillägg ska börja räknas normalt inträffar efter den tidpunkt då förbudet mot vitesföreläggandet inträder.

*Sluttidpunkten* för beräkning av handläggningstiden är i praktiken när den slutgiltiga domen är tillgänglig eller beslutet är tillgängligt för den anklagade.

En bedömning kan enligt verket inte enbart göras av hur lång tid som har förflutit mellan utgångspunkten och sluttidpunkten. I varje enskilt fall måste dessutom göras en bedömning av frågans svårighetsgrad, den enskildes agerande samt Skatteverkets och domstolarnas agerande. Den tid som ur befrielsesynpunkt är av intresse är oskäligt dröjsmål som den skattskyldige inte kan lastas för. Således räknas inte skälig tid för kommunikation, rättsutredning, beslutsskrivning etc. Tanken är inte heller att all s.k. liggtid ska räknas eftersom det i en normal handläggning av ett ärende naturligt även måste ingå viss tid då någon egentlig handläggning inte sker.

I förarbetena uttalas att det, för frågan om befrielse ska ske, har viss betydelse hur lång tid som gått från det att den oriktiga

---

på grund av de tröskeffekter som oundvikligen uppkommer vid delvis befrielse, ska komma i ett bättre läge än den som undanhållit ett lägre belopp.

uppgiften lämnades. Enligt Skatteverkets uppfattning bör uttalandet ges den tolkningen att den omständigheten att det gått lång tid från det att den oriktiga uppgiften lämnades inte självständigt bör utgöra grund för befrielse, men att i fall då det är tveksamt om befrielse ska ske detta faktum kan göra att vågskålen tipsar över mot befrielse.

#### **7.4.8 Oskäligt – dömd för skattebrott**

##### **Samma subjekt och samma gärning**

Vid bedömningen av om det annars skulle vara oskäligt att ta ut skattetillägg med fullt belopp ska särskilt beaktas om felaktigheten eller underlåtenheten även har medfört att den skattskyldige har fällts till ansvar för brott enligt skattebrottslagen.

Bestämmelsen är enligt Skatteverkets tolkning endast tillämplig i de fall då det är samma felaktighet eller underlåtenhet som ligger till grund för såväl skattetillägget som påföljden på grund av brottet enligt skattebrottslagen. Det ska således röra sig om en och samma gärning. Dessutom ska det vara samma subjekt som påförs skattetillägg som fällts till ansvar enligt skattebrottslagen.

Det finns därför enligt verket inte grund för befrielse från skattetillägg i de fall då t.ex. en företagsledare i egenskap av företrädare för bolaget dömts för brott som begåtts av bolaget och därefter ska påföras skattetillägg på grund av oredovisad lön i sin självdeklaration. Befrielse ska inte heller medges ett aktiebolag om en företrädare för bolaget har dömts för skattebrott som begåtts av bolaget och det därefter blir aktuellt att påföra bolaget skattetillägg.

##### **Kännbara straff**

Enligt Skatteverkets mening bör det aldrig bli aktuellt med befrielse i de fall den skattskyldige dömts till ett fängelsestraff som uppgår till högst ett år eller till ett bötesstraff som uppgår till högst 100 dagsböter.

I de fall den skattskyldige dömts till en påföljd som är strängare än ett års fängelse eller 100 dagsböter får frågan om befrielse från skattetillägg bedömas från fall till fall. Blir det aktuellt med befrielse bör utgångspunkten vara att skattetillägget sätts ned till hälften.

## 7.5 Skatteverkets tillämpning i praktiken

Skatteverkets uppfattning om hur bestämmelserna om skattetillägg efter reformen 2003 ska tillämpas har beskrivits ovan i avsnitt 7.4. För att bilden av hur de nya reglerna påverkat tillämpningen i praktiken ska bli tydligare bör en jämförelse göras mellan andelen beslut om skattetillägg där befrielse medges före respektive efter reformen. Uppgift om antalet beslut om delvis befrielse skulle också vara värdefull. Utredningen har därför begärt dessa uppgifter från Skatteverket. Skatteverket har emellertid inte något tillförlitligt statistiskt underlag som kan ge entydiga svar på dessa frågor. I det följande redogörs för de uppgifter som Skatteverket kunnat få fram och de slutsatser som enligt verket kan dras om tillämpningen.

På inkomsttaxeringsområdet visar de statistikuppgifter som finns att delvis befrielse har medgetts endast i ett fåtal fall. Under åren 2004–2007 har antalet beslut om delvis befrielse ökat från 89 till 121. Enligt Skatteverket är det mest sannolika skälet till de låga siffrorna att handläggarna i valet mellan hel och delvis befrielse väljer hel befrielse. Ett annat skäl kan vara att Skatteverkets ställningstaganden om när delvis befrielse bör medges ännu inte fått genomslag i den praktiska tillämpningen. Det finns också skäl att misstänka att det föreligger betydande brister i registreringen av beslut om skattetillägg på så sätt att det inte angetts att delvis befrielse medgetts. Det korrekta antalet beslut om delvis befrielse är alltså sannolikt betydligt större.

Uppgift om andelen beslut om skattetillägg som omprövas i sänkande riktning kan ge en viss uppfattning om i hur stor omfattning befrielse från skattetillägg medges på inkomsttaxeringsområdet. Av de 47 634 beslut om skattetillägg som fattades 2001 omprövades 37 procent i sänkande riktning. Motsvarande siffror för beslut om skattetillägg meddelade under 2003 (den sista årliga taxeringen då de äldre bestämmelserna tillämpades) är 33 503 beslut varav 42 procent sattes ned vid omprövning. Av de 21 652 beslut om skattetillägg som meddelades 2006 sattes 45 procent ned genom omprövning.<sup>6</sup> Orsaken till nedsättningen går inte att utläsa av statistiken. Det kan alltså vara fråga om hel eller delvis befrielse, men också om nedsättning på grund av att taxeringen satts ned. En stor del avser sannolikt skattetillägg vid skönstaxering i avsaknad av

---

<sup>6</sup> Siffrorna bygger på antagandet att omprövningsbesluten meddelas året efter taxeringsåret.

deklaration som undanröjs på grund av att deklARATIONEN inkommer.<sup>7</sup>

På mervärdesskatteområdet är det enligt tillgänglig statistik vanligare med delvis befrielse. Under åren 2004–2007 ökade andelen beslut med delvis befrielse från 0,1 procent av skattetilläggsbesluten till 1,0 procent av besluten. Andelen beslut i vilka hel eller delvis befrielse medgavs ökade under samma period från 0,2 till 1,1 procent.

När det gäller avdragen skatt och arbetsgivaravgifter medgavs under 2007 delvis befrielse i mindre än 0,1 procent av besluten om skattetillägg. Skälet torde enligt verket vara att det på dessa områden sällan handlar om några svåra materiella frågor.

Det bör beaktas att en tillämpning av en befrielsegrund inte alltid kommer till uttryck i ett beslut. Om det finns grund att påföra skattetillägg, men handläggaren redan från början bedömer att hel befrielse ska medges, fattas inte något beslut om skattetillägg. Den typen av befrielse, som sannolikt är vanligt förekommande, registreras därför inte heller och framgår således inte av statistiken.

Statistik från Domstolsverket visar att länsrätterna i snitt under åren 2004–2007 gjort ändring i 13 procent av målen om skattetillägg. Uppgifterna avser mål om skattetillägg utan samband med annat mål. Antalet beslut om skattetillägg som överklagas utan samband med skattefrågan har minskat något de senaste åren. År 2004 kom 579 mål om skattetillägg in till länsrätt. Motsvarande siffra för 2007 är 508 mål.

De personer på Skatteverket som arbetar särskilt med skattetilläggsfrågorna och har god överblick över hur arbetet ute i regionerna bedrivs, anser att införandet av de nya befrielsereglerna har medfört att Skatteverkets tillämpning har blivit ännu mer nyanserad än tidigare. Uppfattningen är dock att, trots möjligheten till mer nyanserade bedömningar, handläggarna underlåter att ta ut skattetillägg i många situationer då förutsättningar finns för att ta ut skattetillägg. Detta framgår också av Skatteverkets interna manuella kvalitetsuppföljningar.

Avslutningsvis bör något sägas om utvecklingen vad gäller antalet beslut om skattetillägg.<sup>8</sup> Sedan 2001 har antalet beslut vid

<sup>7</sup> Ca 70 procent av alla skattetillägg vid den årliga taxeringen 2000 påfördes för att den skattskyldige inte deklarerat (Skatteverket: *RSV Rapport 2002:14*).

<sup>8</sup> I bilaga 6 finns en tabell som visar antalet beslut under åren 2001–2008 fördelat på olika skatteslag.

inkomsttaxeringen minskat kraftigt. Då fattades 47 634 beslut vilket ska jämföras med 16 990 beslut under 2008. Mellan 2003 och 2004 minskade antalet beslut med ca 6 000. Ett av skälen till den minskningen är sannolikt att skattetillägg fr.o.m. 2004 års taxering inte tas ut vid skönstaxering i avsaknad av deklaration om taxering sker i enlighet med obligatoriska kontrolluppgifter. En stor andel av skattetilläggsbesluten avser skattetillägg vid skönstaxering på grund av att den skattskyldige inte deklarerat.<sup>9</sup> Det talar för att undantaget från skattetillägg för inkomster som framgår av obligatoriska kontrolluppgifter har fått stor betydelse för det totala antalet beslut om skattetillägg. Antalet beslut minskade dock även innan denna lagändring genomfördes. Huruvida den minskningen beror på minskad kontroll, mindre antal fel eller någon annan omständighet är inte möjligt att uttala sig om.

Under 2001 gällde 90 procent av besluten om skattetillägg fysiska personer. Motsvarande siffra var 86 procent 2008. Av det totala beloppet skattetillägg som togs ut 2001 avsåg 82 procent fysiska personer. 2008 hade den andelen minskat till 61 procent. En stor del av minskningen skedde mellan 2003 och 2004. Förskjutningen från fysiska till juridiska personer beror sannolikt till stor del på det undantag från skattetillägg för inkomster som framgår av obligatoriska kontrolluppgifter som infördes vid 2004 års taxering. Sådana kontrolluppgifter avser nämligen så gott som uteslutande fysiska personer.

## 7.6 Praxis från Regeringsrätten

*RÅ 2008 ref. 1*

Målet gäller ett så kallat räkenskapsfel, dvs. en oriktig uppgift som beror på uppenbart förbiseende i ännu inte avslutad bokföring. Frågan i målet är om hel eller delvis befrielse ska medges på grund av att avgiften inte står i rimlig proportion till felaktigheten eller underlåtenheten (15 kap. 10 § tredje stycket 1 SBL).

Ett bolag hade till följd av en felbokföring för redovisningsperioden augusti 2004 redovisat utgående mervärdesskatt till ett belopp om 663 202 kronor på kontot för ingående mervärdesskatt. Felaktigheten medförde att bolaget redovisade mervärdesskatt att

---

<sup>9</sup> Vid 2000 års taxering var ca 70 procent av alla skattetillägg sådana som påförts på grund av att den skattskyldige inte deklarerat (Skatteverket: *RSV Rapport 2002:14*).

återfå med 269 396 kronor. Skatteverket beslutade vid omprövning mervärdesskatten för aktuell period till 393 806 kronor att betala. Vidare påfördes bolaget skattetillägg med 132 640 kronor motsvarande 20 procent av den felaktigt redovisade skatten.

*Länsrätten* konstaterade att bolaget för den aktuella perioden redovisat skatt att återfå trots att bolaget normalt alltid har skatt att betala. Därför borde bolaget ha upptäckt felet i samband med att deklarationen upprättades och undertecknades. Med hänsyn till omständigheterna vid felets uppkomst ansåg länsrätten inte att felaktigheten framstod som ursäktlig eller att det annars skulle vara oskäligt att ta ut avgiften med fullt belopp. Det fanns därför enligt länsrätten inte förutsättningar för att helt eller delvis befria från skattetillägget.

Enligt *kammarrätten* fanns det förhållanden som i viss mån talade för befrielse, nämligen att det var fråga om en enstaka felaktighet i bolagets redovisning som, enligt bolaget, skulle ha upptäckts och rättats senast vid bokslutstillfället. Mot en befrielse talade å andra sidan att bolaget inte gjort någon rimlighetskontroll avseende skattedeklarationen för den aktuella perioden. Vid en sammantagen bedömning av omständigheterna fann kammarrätten att det fick anses oskäligt att ta ut skattetillägg med fullt belopp. Skattetillägget sattes ned till hälften.

Utgångspunkterna för *Regeringsrättens* bedömning var att det var fråga om ett fel orsakat av en enstaka felaktighet i bolagets bokföring och av den arten att det normalt skulle ha upptäckts senast vid bokslutet.

Enligt Regeringsrätten finns det ingenting i förarbetena till 2003 års reform som tyder på att avsikten med de nya reglerna varit att ändra på vad som tidigare gällt beträffande vilka situationer som i sammanhanget bör föranleda befrielse från skattetillägg. Uttalandena ger tvärtom stöd för att det ska anses oskäligt att ta ut skattetillägg med fullt belopp vid enstaka räkningsfel.

Enligt äldre regler befriades den skattskyldige helt från skattetillägget vid räkningsfel. Någon anledning att tillämpa de nya reglerna, som ger möjlighet till hel eller delvis befrielse, på ett sätt som medför att befrielse från skattetillägg ska medges i mindre omfattning än tidigare föreligger inte enligt Regeringsrätten. Avsikten med 2003 års lagstiftning var att tillämpningen i fortsättningen skulle bli mer generös. Bolaget befriades helt från skattetillägget.



*RA 2008 ref. 61 I*

Frågan i målet är främst om hel eller delvis befrielse ska medges på grund av att avgiften inte står i rimlig proportion till felaktigheten eller underlåtenheten (15 kap. 10 § tredje stycket 1 SBL). Målen gäller också om underlåtenheten framstår som ursäktlig på grund av psykisk ohälsa eller Skatteverkets agerande (15 kap. 12 § första stycket och andra stycket 1 SBL).

Ett bolag hade underlåtit att lämna skattedeklaration i rätt tid vid minst tio tillfällen under perioden augusti 2003–juli 2004. Bolaget skönsbeskattades i avsaknad av deklaration och påfördes skattetillägg med tjugo procent av skatten. När målet nådde länsrätten uppgick skattetilläggen sammanlagt till 570 938 kronor. Regeringsrättens dom gäller redovisningsperioderna februari–juli 2004.

Bolaget angav som skäl till att skattedekclarationer inte lämnats in i rätt tid att den bolagsman som skötte ekonomifunktionen drabbats av psykisk ohälsa och därför under en tid inte kunde fullgöra sina åtaganden i bolaget. Vidare hade bolaget invändningar mot Skatteverkets handläggning. Handläggningen av bolagets deklarationer flyttades under den aktuella tiden mellan olika skattekontor och bolaget menade att flyttningarna medförde att ”korsvisa handlingar” skickades ut med stor oklarhet som följd och att ingen handläggare tog personlig kontakt för att reda ut oklarheter. Skatteverket anförde att bolaget inte besvarat förfrågningar, överväganden eller beslut och att bolagets företrädare borde ha kontaktat Skatteverket för att diskutera de problem som uppstått.

Bolaget menade också att det fanns skäl för befrielse eftersom samtliga deklarationer lämnats in i efterhand, att all skatt betalats och att det inte funnits något syfte att undandra skatt.

*Länsrätten* och *kammarrätten* avslog bolagets överklagande. Kammarrätten konstaterade att förseningarna inte var någon enstaka händelse och orsaken inget tillfälligt hinder. Det borde ha varit möjligt för styrelse och bolagsledning att organisera verksamheten på ett sådant sätt att ekonomifunktionen kunde skötas. Den påstådda ohälsan hos den ekonomiansvarige kunde enligt kammarrätten inte tillmätas avgörande betydelse och således inte utgöra skäl för befrielse från skattetillägg.

Kammarrätten fann inte att Skatteverkets handläggning skulle ha medfört att det var ursäktligt för bolaget att underlåta att ge in skattedeklaration i rätt tid.

De sammanlagda skattetilläggen var enligt kammarrätten, med beaktande av det antal skattedeklarationer som inte getts in i tid och den förhållandevis långa period under vilken förseningarna pågick, inte oproportionellt höga. Det var därför inte oskäligt att ta ut skattetillägg med fullt belopp.

Den omständigheten att samtliga deklarerationer lämnades in i efterhand, att all skatt betalades och att det inte fanns något syfte att undandra skatt, var enligt kammarrätten inte heller skäl för befrielse.

*Regeringsrätten* undanröjde skattetillägget avseende mervärdes-skatt för redovisningsperioden maj 2004 eftersom skattedeklaration inkommit inom tidsfristen enligt 15 kap. 3 § första stycket SBL.

Såvitt avser frågan om befrielse kan ske från skattetillägget till följd av att bolagets ekonomiansvarige skulle ha drabbats av psykisk ohälsa eller på grund av Skatteverkets agerande gjorde Regeringsrätten samma bedömning som kammarrätten. Regeringsrätten fann vidare att omständigheterna kring bolagets försummelser inte heller i övrigt var sådana att de framstod som ursäktliga.

När det gäller frågan om det skulle vara oskäligt att ta ut avgiften med fullt belopp anförde Regeringsrätten följande. ”Det kvarstående skattetillägget uppgår till 405 034 kronor. De av bolaget slutligen ingivna skattedeklarationerna har godtagits av Skatteverket. Något skattebortfall har således inte uppkommit på grund av bolagets försummelser och någon egentlig risk för detta synes inte heller ha förelegat. Bolaget har även påförts förseningsavgifter för vilka någon nedsättning inte har varit i fråga. Även om den påstådda psykiska ohälsan hos den ekonomiansvarige inte i sig kan föranleda att skattetilläggen sätts ned kan det, som Skatteverket framhållit, inte uteslutas att detta förhållande har varit en bidragande orsak till förseningarna. Med hänsyn härtill och då andra omständigheter inte talar emot det finns inte skäl att anta att bolaget skulle ha satt i system att underlåta att komma in med skattedeklarationerna. Såvitt framgår av utredningen har bolaget efter den aktuella perioden skött ingivandet av skattedeklarationer utan anmärkning. Med hänsyn till de nu anförda omständigheterna finner Regeringsrätten att skattetilläggen, som uppgår till drygt 400 000 kronor, inte kan anses stå i rimlig proportion till bolagets underlåtenhet att i rätt tid ge in skattedeklarationerna. Det finns därför skäl att sätta ned skattetilläggen. Nedsättningen bör ske så att halv befrielse medges.”

*RA 2008 ref. 61 II*

Frågan i målet är om hel eller delvis befrielse ska medges på grund av att avgiften inte står i rimlig proportion till felaktigheten eller underlåtenheten (5 kap. 14 § tredje stycket 1 TL).

En skattskyldig hade i sin deklaration yrkat avdrag för kostnader för resor till och från arbetet med 85 066 kronor i stället för rätteligen 8 566 kronor. Felaktigheten framkom först efter en förfrågan från Skatteverket. Den oriktiga uppgiften resulterade i ett skattetillägg på ca 10 000 kronor.

*Länsrätten* och *kammarrätten* medgav inte befrielse från skattetillägget.

Enligt *Regeringsrätten* framstod felaktigheten som en ren misskrivning vid upprättandet av deklarationen. Felaktigheten kunde, på grund av de höga krav på noggrannhet som får anses gälla vid upprättande av deklarationer, emellertid inte anses ursäktlig i den bemärkelse som avses i 5 kap. 14 § TL. Däremot fick skattetilläggets storlek om ca 10 000 kronor under omständigheterna anses oskäligt i förhållande till felaktighetens art. Regeringsrätten fann därför skäl för nedsättning av skattetillägget till hälften.

*RA 2008 not. 118*

I målet tar Regeringsrätten ställning till om Skatteverkets utredningsskyldighet aktualiserats. En skattskyldig redovisade i självdeklarationen kapitalförlust med 82 044 kronor. Under övriga uppgifter skrev hon "Förlust; LI 402 94 42-599 -" -- 631". Efter Skatteverkets utredning framkom att den uppgivna kapitalförlusten avsåg en reallokering i den skattskyldiges pensionsförsäkringar. Eftersom någon avyttring inte skett förelåg ingen avdragsgill kapitalförlust.

*Länsrätten* och *kammarrätten* fann att den skattskyldige lämnat oriktig uppgift och att grund för befrielse inte framkommit.

*Regeringsrätten* konstaterade att det yrkade avdraget avsett en förlust som inte är avdragsgill vid inkomsttaxeringen. Givet hur den skattskyldige i övrigt utformat sin självdeklaration kunde texten "Förlust;" i rutan för övriga upplysningar rimligen inte avse något annat än kapitalförlusten. Det framstod enligt Regeringsrätten mot den bakgrunden som närmast uteslutet att den uppgivna

kapitalförlusten skulle godtas av Skatteverket utan vidare utredning av innebörden av de i deklARATIONEN angivna bokstäverna och siffrorna. Med hänsyn härtill fann Regeringsrätten att förutsättningar för att ta ut skattetillägg inte förelåg.

*RA 2008 not. 145*

Målet aktualiserar kvittningsförbudet (5 kap. 7 § TL) och befrielse från skattetillägg (5 kap. 14 § TL).

J hade sin familjebostad i Forshaga. Enligt avtal med arbetsgivaren var hans arbetsplats i Stockholm, men han hade från den 1 september 2003 rätt att arbeta fyra dagar i veckan i Forshaga. Han fick ersättning från arbetsgivaren med 30 000 kronor avseende ett årskort på SJ gällande från den 1 september 2003. J redovisade inte ersättningen för årskortet i deklARATIONEN. Arbetsgivaren lämnade inte heller kontrolluppgift om ersättningen. Skatteverket tog upp ersättningen till beskattning och påförde skattetillägg med 40 procent. Enligt Skatteverket hade J såväl sin ordinarie bostadsort som sitt tjänsteställe i Stockholm. Verket vägrade därför avdrag för bl.a. resor till och från arbetet.

*Länsrätten* delade de bedömningar som Skatteverket gjort. Skäl för eftergift ansågs inte föreligga.

*Kammarrätten* fann att ersättningen för årskortet var en skattepliktig ersättning som ska tas upp som intäkt av tjänst. J hade lämnat en oriktig uppgift som utgör grund för att påföra skattetillägg. Grund för hel eller delvis befrielse från skattetillägget förelåg inte enligt kammarrätten. – Kammarrätten bedömde att J haft sin bostad i Karlstad under perioden den 1 september till den 31 december 2003 och medgav avdrag för arbetsresor mellan Karlstad och Stockholm under den perioden.

J:s talan i *Regeringsrätten* avsåg endast frågan om skattetillägg ska utgå. Regeringsrätten konstaterade inledningsvis att det kan ifrågasättas om J:s tjänsteställe under den aktuella tiden var Forshaga. I så fall har, så vitt framgår, resorna till Stockholm varit tjänsteresor och J, som inte yrkat avdrag för kostnaderna, torde inte ha varit skyldig att redovisa ersättningen. I den mån det av arbetsgivaren utbetalda beloppet däremot ska anses utgöra ersättning för resor till och från arbetet har det enligt Regeringsrätten ålegat J att redovisa förmånen i sin självdeklARATION. Grund

för att påföra skattetillägg föreligger då eftersom J inte redovisade förmånen förrän efter det att revision påbörjats hos arbetsgivaren.

Enligt Regeringsrätten kan avdraget för arbetsresor inte anses gälla samma fråga som förmånsbeskattningen av årskortet. Det föreligger onekligen ett nära samband mellan förmånen och arbetsresorna. De är emellertid inte kopplade till varandra på ett sådant sätt att de kan gälla en och samma fråga. Någon rätt till kvittning vid bestämmande av underlaget för skattetillägg finns därför enligt Regeringsrätten inte.

Det förhållandet att J haft rätt att arbeta fyra dagar i veckan i Forshaga får enligt Regeringsrätten, tillsammans med den omständigheten att arbetsgivaren inte redovisat någon förmån i kontrolluppgiften, anses innebära att J haft visst fog för att utgå från att hans tjänsteställe var Forshaga. I målet har inte framkommit annat än att J fått ersättning för att kunna resa till arbetsplatsen i Stockholm en dag i veckan. Dessa omständigheter talar enligt Regeringsrätten för att det åtminstone var ursäktligt att inte redovisa förmånen i deklarationen. Vidare bör beaktas att förmånen av årskortet och avdraget för arbetsresor har ett nära samband, vilket i sig talar för att det skulle vara oskäligt att ta ut skattetillägg med fullt belopp. Sammantaget fann Regeringsrätten att skälen för befrielse var av sådan styrka att skattetillägget borde undanröjas.

#### *RA 2008 ref. 73*

Målet gäller befrielse på grund av att den särskilda avgiften inte står i rimlig proportion till felaktigheten eller underlåtenheten (15 kap. 10 § tredje stycket 1 SBL). Regeringsrätten tar i målet ställning till vilken prövning som ska göras av om ett enstaka fel i bokföringen är av den arten att det normalt skulle ha upptäckts senast vid bokslutet.

Ett bolag hade till följd av en felkontering gjort dubbelavdrag med 450 458 kronor avseende ingående mervärdesskatt. Skattetillägg togs ut med 90 091 kronor. Felet rättades när Skatteverket gjort två förfrågningar till bolaget. Skatteverket ansåg att bolaget inte visat att bokföringssystemet och kontrollrutinerna i det aktuella hänseendet varit tillfredsställande. Bolaget hävdade att felet skulle ha upptäckts och rättats senast vid bokslutet.

*Länsrätten och kammarrätten* ändrade inte Skatteverkets beslut.

*Regeringsrätten* hänvisade till att ett synsätt som kommer till uttryck i förarbetena till 2003 års regler om befrielse från skattetillägg är att förutsebarheten ska öka och tillämpningen bli mer generös. I linje med detta ligger enligt *Regeringsrätten* att i fall av det aktuella slaget inte göra någon mer ingående prövning av bokföringens kvalitet och förutsättningarna för att upptäcka det begångna felet senast vid bokslutet. Endast om det framstår som klart att felet inte skulle ha upptäckts bör skattetillägg tas ut. Eftersom så inte var fallet i det aktuella målet undanröjdes skattetillägget.

*Regeringsrättens dom den 23 april 2009 i mål nr 7090-06*

Målet gäller Skatteverkets utredningsskyldighet. Den skattskyldige hade sålt aktier med ett omkostnadsbelopp på 303 900 kronor för en krona till ett av honom delägt bolag. Han yrkade avdrag för kapitalförlust med 303 899 kronor. Aktieförsäljningen utgjorde dock en underprisöverlåtelse som omfattas av bestämmelserna i 53 kap. inkomstskattelagen (1999:1229, IL). Det innebär att rätt till avdrag inte förelåg. Skatteverket vägrade avdraget och påförde skattetillägg med 40 procent av den skatt som belöpte på ändringen, eller med 28 000 kronor.

*Länsrätten* och *kammarrätten* ändrade inte Skatteverkets beslut.

*Regeringsrätten* konstaterade att de uppgifter som den skattskyldige lämnat i deklarationen om erhållen ersättning och omkostnadsbelopp inte i sig var felaktiga. En oriktig uppgift kan emellertid också bestå i att en uppgift som är nödvändig för att åsätta en riktig taxering utelämnas. Den skattskyldige hade inte lämnat någon uppgift om aktiernas marknadsvärde och inte heller upplyst om att aktierna sålts till underpris. Uppgiften om att aktierna sålts för en krona indikerade enligt *Regeringsrätten* varken i sig eller tillsammans med uppgiften om att han under året mottagit utdelning på aktierna att dessa haft ett annat marknadsvärde än just en krona. Inte heller övriga uppgifter i deklarationen var motsägelsefulla i detta hänseende. Uppgifterna kunde därför inte anses så orimliga att det framstår som närmast uteslutet att Skatteverket skulle ha följt deklarationen utan närmare utredning. Den skattskyldige ansågs därför ha lämnat en sådan oriktig uppgift som utgör grund för skattetillägg.

I fråga om det fanns skäl för befrielse noterade Regeringsrätten att aktieförsäljningen skett som ett led i en omstrukturering med anledning av att en annan delägare ville utträda ur bolaget. Reglerna om underprisöverlåtelse i 52 kap. 2 och 3 §§ IL kan enligt Regeringsrätten inte anses särskilt komplicerade. Med hänsyn härtill och till vad som i övrigt framkommit beträffande den skattskyldiges uppgiftslämnande framstod den oriktiga uppgiften inte som ursäktlig. Det framstod inte heller som oskäligt att ta ut skattetillägg med fullt belopp. Överklagandet avslogs.

## 7.7 Har syftena med reformen uppnåtts?

**Utredningens bedömning:** Det har ännu inte gått tillräckligt lång tid för att det i alla delar ska vara möjligt att dra slutsatser om hur skattetilläggsbestämmelserna efter 2003 års reform kommer att tillämpas.

Redan nu kan dock konstateras att bestämmelserna om skattetillägg har blivit mer nyanserade och att riskerna för konflikter med Europakonventionens krav har minskat. Tillämpningen av befrielsereglerna har blivit generösare och flexiblare.

En negativ effekt av reformen är att regleringen har blivit komplex och svåröverskådlig.

### Skälen för utredningens bedömning

#### *Befrielsereglerna*

Utgångspunkten för 2003 års reform var att säkerställa att skattetilläggsystemet uppfyller Europakonventionens krav och krav på en rimlig nyansering. Reformens tyngdpunkt ligger på befrielsereglerna. I den delen är reformens huvudsakliga syften att regleringen ska bli mer flexibel och generösare mot de skattskyldiga. Det är ännu för tidigt att få en heltäckande bild av utfallet. Avgörandena från Regeringsrätten är hittills få. Först när fler frågor har prövats av Regeringsrätten kan mer definitiva slutsatser dras om vilka effekter som reformen har fått. Redan nu kan dock konstateras att tillämpningen av befrielsereglerna har blivit såväl flexiblare som generösare.

När det gäller de Regeringsrättsavgöranden som hittills finns kan noteras att Regeringsrätten i samtliga fall utom ett varit mer generös än underinstanserna. Det kommer att leda till att Skatteverkets och underrätternas tillämpning av bestämmelserna blir mer generös.

I RÅ 2008 ref. 1 betonar Regeringsrätten också att avsikten med 2003 års lagstiftning var att tillämpningen i fortsättningen skulle bli mer generös. Någon anledning att tillämpa de nya reglerna på ett sätt som medför att befrielse ska medges i mindre omfattning än tidigare föreligger inte enligt Regeringsrätten. Domen gäller en speciell situation, skattetillägg vid så kallade räkenskapsfel, men motsvarande argumentation skulle kunna användas även i andra frågor.

Skatteverkets uppfattning är att möjligheten till delvis befrielse kan innebära att tillämpningen skärps i vissa fall. Den som enligt tidigare bestämmelser fått hel befrielse skulle alltså i fortsättningen i stället kunna få delvis befrielse. Så kan enligt verket bli fallet i en situation då hel befrielse tidigare medgavs trots att de förmildrande omständigheterna inte var fullt tillräckliga för befrielse, men där det ändå låg närmare till hands att befria än att ta ut skattetillägg. Verkets uppfattning skulle innebära att bestämmelserna tillämpas nyanserat och flexibelt, vilket var ett uttalat syfte med reformen. Å andra sidan syftade reformen till att åstadkomma en mer generös bedömning. Det talar, som framgår av RÅ 2008 ref. 1, emot att endast medge delvis befrielse i situationer då tidigare hel befrielse skulle ha medgetts. Var tillämpningen slutligen landar får ännu anses vara en öppen fråga även om mycket talar för att möjligheten till delvis befrielse inte ska tillämpas på ett sätt som skärper rättsläget i förhållande till vad som gällde före reformen. Om en skärpning ska ske bör det i så fall handla om extrema undantagssituationer där tidigare hel befrielse medgavs endast på grund av att alternativet, dvs. fullt skattetillägg, skulle vara orimligt med hänsyn till att skattetillägget avser ett mycket högt belopp samtidigt som felet är oavsiktligt (jfr RÅ 2007 ref. 65).

RÅ 2008 ref. 61 I visar att de nya bestämmelserna ger stora möjligheter att ta hänsyn till och väga samman samtliga förhållanden vid bedömningen av om befrielse ska ske. Avgörandet gäller skattetillägg vid skönsbeskattning i avsaknad av deklaration. Regeringsrätten satte ned skattetillägget till hälften. Vid proportionalitetsbedömningen beaktade Regeringsrätten skattetilläggets storlek, att deklarationerna som senare getts in godtagits



av Skatteverket, att inget skattebortfall uppkommit, att underlåtenheten också lett till förseningsavgifter, att det inte kan uteslutas att psykisk ohälsa hos den ekonomiansvarige varit en bidragande orsak till förseningarna och att bolaget efter den aktuella perioden skött ingivandet av deklARATIONERNA. Möjligheten till delvis befrielse har i detta fall uppenbarligen fått den avsedda effekten; bedömningen är generösare och betydligt flexiblare än tidigare.

En avsikt med de nya befrielsereglerna var att utrymmet för befrielse skulle bli större när den skattskyldige har haft att bedöma en *svår skatterättslig fråga*. Hur den frågan ska bedömas efter reformen har Regeringsrätten bara prövat i ett fall. Det avsåg bestämmelserna om underprisöverlåtelse i 52 kap. 2 och 3 §§ IL, som inte ansågs särskilt komplicerade (dom den 23 april 2009 i mål nr 7090-06). Skatteverket har gett uttryck för en generös tolkning. Enligt verket bör i normalfallet en skattefråga betraktas som svår i de fall det av en dom framgår att ledamöterna varit oeniga i den materiella frågan. Om det föreligger olika bedömningar på länsrätts- eller kammarrättsnivå beträffande en och samma materiella fråga och Skatteverket har att bedöma en identisk fråga anser verket att det kan ifrågasättas om inte hel befrielse bör medges. Motsvarande resonemang kan enligt verket föras om det föreligger domar där ledamöterna är oeniga i den materiella frågan.

En annan fråga som ännu inte är klarlagd är utrymmet för befrielse vid *synnerligen höga belopp*. Delvis befrielse kan enligt förarbetena komma i fråga i fall där det inte finns några ursäktliga omständigheter för felaktigheten eller underlåtenheten men det ändå kan anses oskäligt att ta ut fullt skattetillägg på grund av att ett skattetillägg, beräknat enligt de vanliga principerna, skulle bli synnerligen högt och inte stå i rimlig proportion till felaktigheten eller underlåtenheten. Skatteverket har tidigare gett uttryck för att den allmänna utgångspunkten bör vara att befrielse på grund av synnerligen högt skattetillägg enbart kan komma i fråga i ytterst få situationer. Skälet till inställningen var att ett skattetillägg står i proportion till den skattevinst som den skattskyldige kunde ha gjort om felet inte hade upptäckts. Skattetilläggets storlek borde därför enligt verket normalt inte anses innebära att det är oskäligt att ta ut tillägget.<sup>10</sup> Numera är Skatteverkets inställning att ett skattetillägg i det enskilda fallet kan bli så högt att beloppet i sig, i vart fall när det inte är fråga om klart uppsåtliga fel, kan motivera

---

<sup>10</sup> Skatteverkets handledning *Särskilda avgifter enligt taxeringslagen*, 2007, s. 266.

delvis befrielse.<sup>11</sup> Eftersom förarbetena inte ger någon tydlig vägledning kommer frågan om hur synnerligen höga skattetilläggsbelopp ska hanteras att få klargöras av domstolarna.

### *Europakonventionen*

Vid 2003 års reform motiverades några av förändringarna av skattetilläggsbestämmelserna, helt eller delvis, av en önskan att ytterligare säkerställa att skattetilläggsystemet uppfyller Europakonventionens krav.

Möjligheten att vid bedömningen om befrielse från skattetillägg ska medges beakta om handläggningstiden varit oskäligt lång infördes med hänvisning till Europakonventionens krav på *domstolsprövning inom skälig tid*. Vi har undersökt Skatteverkets handläggningstid för omprövningar utifrån frågeställningen om bestämmelserna om omprövning bör justerats, se avsnitt 9.1.1. I det sammanhanget har vi konstaterat att handläggningstiderna stadigt har förkortats sedan slutet av december 2005 och att handläggningstiderna håller på att stabiliseras på en acceptabel nivå. Under 2008 omprövade Skatteverket 47 procent av alla överklagade beslut inom en månad och 83 procent inom tre månader. För omprövningar utan överklagande på inkomsttaxeringsområdet under samma period klarades 65 procent av omprövningarna av inom en månad och 82 procent inom två månader. Detta innebär att oskäligt lång handläggning bör uppkomma i färre fall framöver.<sup>12</sup>

I detta sammanhang bör också nämnas att det i lagrådsremissen *Förtursförklaring i domstol* (den 7 maj 2009) finns ett förslag på åtgärder för att komma till rätta med för långsam handläggning i domstol. Enligt förslaget ska en möjlighet införas för enskild part att ansöka om att målet ska handläggas med förtur (förtursförklaring) i domstolen. Domstolen ska besluta om förtursförklaring om handläggningen har oskäligt fördröjts.

Om handläggningen i det enskilda fallet ändå drar ut på tiden kan bestämmelsen om befrielse vid oskäligt lång handläggning aktualiseras. Vid bedömningen av om det skulle vara oskäligt att ta ut skattetillägget med fullt belopp ska särskilt beaktas om en oskäligt lång tid har förflutit efter det att Skatteverket har funnit

<sup>11</sup> Skatteverkets handledning *Särskilda avgifter enligt taxeringslagen*, 2009, s. 281 och 282.

<sup>12</sup> Se även avsnitt 9.1.2 om Förvalningslagsutredningens uppdrag.

anledning att anta att den skattskyldige ska påföras skattetillägg utan att den skattskyldige kan lastas för dröjsmålet. När det gäller utgångspunkten för tidsberäkningen är det således enligt lagbestämmelsen anklagelsetidpunkten som gäller. I förarbetena sägs dock att det även ska ha viss betydelse för bedömningen hur lång tid som gått sedan den oriktiga uppgiften lämnades. Skatteverkets tolkning är att den omständigheten att det gått lång tid från det att den oriktiga uppgiften lämnades inte självständigt bör utgöra grund för befrielse, men att i fall då det är tveksamt om befrielse ska ske detta faktum kan göra att vågskålen tippar över mot befrielse. Det finns ännu ingen praxis från Regeringsrätten avseende frågan. Hur stor betydelse som ska tillmätas tiden från det att uppgiften lämnades får anses vara oklart.

Två bestämmelser motiverades bl.a. utifrån *proportionalitetsprincipen*, nämligen möjligheten till delvis befrielse och bestämmelsen om att det vid bedömningen särskilt ska beaktas om avgiften inte står i rimlig proportion till felaktigheten eller underlåtenheten. Regeringsrätten har i flera avgöranden prövat om befrielse ska medges på grund av att avgiften är oproportionell. Avgörandena ger som ovan konstaterats uttryck för att bestämmelsen ska ges en flexibel och generös tolkning.

Hänsyn till principen att ingen ska betraktas som skyldig till brott utan att en domstol har konstaterat hans skuld, *oskuldspresumtionen*, var ett av skälen till att befrielsereglerna i stort gjordes mer nyanserade och generösa. Som ovan sägs visar den Regeringsrättspraxis som hittills finns på en flexibel och generös tillämpning. Rätten till anstånd med betalning av skattetillägg utan krav på säkerhet för den som begär omprövning eller överklagar till länsrätten infördes för att undvika risken att omedelbar verkställighet av beslut om skattetillägg kan komma i konflikt med oskuldspresumtionen. Bestämmelserna är klara och det har inte framkommit några problem i tillämpningen. Den som vill ha anstånd måste begära det. Så bör det vara även i fortsättningen eftersom det inte är givet att alla vill ha anstånd (63 kap. 2 §). En begäran om anstånd behöver inte uppfylla några formkrav; den kan göras per e-post, telefon eller på annat sätt. Det är således inte särskilt betungande att begära anstånd.

Sammanfattningsvis kan konstateras att de slutsatser som hittills kan dras om tillämpningen talar för att avsikten att ytterligare säkerställa våra skattetilläggsbestämmelsers förenlighet med Europakonventionen också fått genomslag i praktiken.

En fråga som inte föranledde någon lagstiftning vid 2003 års reform är huruvida skattetillägg och straff enligt skattebrottslagen kan aktualiseras för samma gärning utan att det strider mot dubbelbestraffningsförbudet i artikel 4.1 i sjunde tilläggsprotokollet till Europakonventionen. Den frågan diskuteras i avsnitt 7.9.

### *Ett komplext regelverk*

2003 års reform har som ovan konstaterats resulterat i ett mer nyanserat regelverk. Samtidigt kan konstateras att regelverket nu är komplext och svåröverskådligt.

Sedan bestämmelser om skattetillägg infördes 1972 har regelverket ändrats vid ett stort antal tillfällen. Lagstiftarens tillvägagångssätt hittills kan i huvudsak beskrivas som att regelverket har gjorts flexiblere inom ramen för en bibehållen grundstruktur. Det har resulterat i en omfattande och bitvis svårgenomtränglig reglering.

Bestämmelserna som anger grundförutsättningarna för att ta ut skattetillägg vid oriktig uppgift och skönstaxering eller skönsbeskattning är fortfarande relativt enkla. Utbyggnaden av regelverket rör i stället beräkningsbestämmelserna, undantagen och befrielsemöjligheterna. Som exempel kan skattetillägg numera tas ut med fem olika procentsatser (40, 20, 10, 5 eller 2 procent). Härtill kommer särskilda beräkningsbestämmelser för bl.a. underkottssituationer. Vidare finns det bestämmelser om att skattetillägg inte ska tas ut i vissa situationer. Det gäller t.ex. om en oriktig uppgift har rättats eller hade kunnat rättas med ledning av en obligatorisk kontrolluppgift som varit tillgänglig för Skatteverket före utgången av november taxeringsåret.

Kontrolluppgifter och annat normalt tillgängligt kontrollmaterial har betydelse på flera olika sätt. Förutom den nyssnämnda bestämmelsen om att skattetillägg inte ska tas ut, finns en bestämmelse som innebär att skattetillägg kan tas ut med en lägre procentsats om det finns normalt tillgängligt kontrollmaterial. Vid skönstaxering ska skattetillägget inte beräknas på skatt på inkomster som framgår av obligatoriska kontrolluppgifter. Slutligen ska vilseledande och missvisande kontrolluppgifter beaktas vid bedömningen av om befrielse ska medges. Befrielse kan dessutom ske i tre olika steg: helt, till hälften eller till en fjärdedel.

Det är alltså ett flertal olika led som ska gås igenom innan det är möjligt att slå fast om och i så fall med hur stort belopp skattetillegg ska tas ut. Tyngdpunkten i regleringen ligger inte längre på grundförutsättningarna för skattetillegg utan på beräkningsbestämmelser och olika typer av undantag.

En tänkbar åtgärd för att förenkla reglerna något är att sänka procentsatsen för skattetillegg på inkomsttaxeringsområdet från 40 procent till 20 procent. Regleringen skulle bli enklare om skattetillegg som huvudregel beräknas enligt samma procentsats oberoende av vilken skatt eller avgift det är fråga om. En positiv effekt av en sänkning är vidare att trycket i sanktionssystemet skulle minska. Mycket av den kritik som riktas mot skattetilleggen beror helt eller delvis på att sanktionen uppfattas som för hård. Med en lägre nivå bör det finnas bättre förutsättningar för att få acceptans för systemet. Det är inte heller lätt att motivera varför den högsta procentsatsen för skattetillegg på inkomsttaxeringsområdet ska vara dubbelt så hög som på skattebetalningsområdet.<sup>13</sup> En halvering av den högsta procentsatsen skulle emellertid vara en förändring av grunderna i sanktionssystemet. Det ingår enligt vår mening inte i uppdraget att överväga så genomgripande förändringar. Vi lämnar därför inget sådant förslag.

I de följande avsnitten finns ett antal förslag på mindre justeringar av regelverket som syftar till att förstärka rättssäkerheten.

## 7.8 Ytterligare åtgärder för att stärka rättssäkerheten

### 7.8.1 Nivåerna för delvis befrielse ska tas bort

**Utredningens förslag:** Det ska inte finnas några nivåer för delvis befrielse från särskild avgift. Genom delvis befrielse ska nedsättning alltså kunna ske även till annan andel än hälften och en fjärdedel.

**Skälen för utredningens förslag:** Enligt de nuvarande bestämmelserna om delvis befrielse kan skattetillegg och förseningsavgifter sättas ned till hälften eller en fjärdedel genom

<sup>13</sup> De högsta procentsatserna på taxerings- respektive skattebetalningsområdet har varit föremål för diskussion. Se prop. 1970:10, s. 209 och 218, prop. 1977/78:136, s. 147, SOU 1982:54, s. 147 och 299–303, SOU 2001:25, s. 243–245 samt prop. 2002/03:106, s. 163 och 164.

delvis befrielse. För kontrollavgifter enligt branschkontrollagen och kassaregisterlagen gäller inga nivåer för delvis befrielse. Inte heller för delvis befrielse från tulltillägg finns det några nivåer.

Vid 2003 års översyn av de särskilda avgifterna ansåg regeringen att lagstadgade nivåer för delvis befrielse från skattetillägg och förseningsavgift krävs för att möjliggöra en likformig tillämpning och upprätthålla kravet på förutsebarhet. Utan nivåer skulle det enligt regeringen bli fråga om en typ av straffmätning som inte ska åligga Skatteverket. I fråga om den omständigheten att möjligheten att delvis befria från tulltillägg inte innehåller några begränsningar till vissa nivåer anförde regeringen att bestämmelserna om skattetillägg tillämpas i ett mycket större antal fall än bestämmelserna om tulltillägg (prop. 2002/03:106, s. 149).

Lagrådet menade att det i och för sig kan vara naturligt att tillämpningen i detta hänseende blir tämligen schablonartad. Tillämpningen av bestämmelserna kommer i första hand att åvila skattemyndigheterna som inte kan förväntas komma att ägna sig åt någon egentlig "straffmätning". För att främja en enhetlig tillämpning från skattemyndigheternas sida torde det dock enligt Lagrådet inte vara nödvändigt med en formell begränsning av jämningsmöjligheterna till hälften eller en fjärdedel. Också en fjärdedel av ett skattetillägg kan enligt Lagrådet med hänsyn till omständigheterna framstå som ett oskäligt högt belopp. Lagrådet förordade därför, i likhet med vad som även fortsättningsvis föreslogs gälla för tulltillägg, att några särskilda nivåer för jämkning eller befrielse inte anges i lagtext (prop. 2002/03:106, s. 339).

Möjligheten till befrielse ska ge utrymme för en nyanserad bedömning inom ramen för ett i övrigt ganska fyrkantigt regelverk. Bestämmelserna har med andra ord karaktären av en ventil som ska göra det möjligt att anpassa skattetillägget efter förutsättningarna i det enskilda fallet. Nivåerna i lagstiftningen innebär att det i vissa fall inte är möjligt att sätta ned skattetillägget till en lämplig nivå. Så kan vara fallet om skattetillägget uppgår till ett mycket högt belopp. Om skattetillägget t.ex. uppgår till 50 miljoner kronor resulterar en nedsättning till en fjärdedel i ett skattetillägg på 12,5 miljoner kronor. Även detta belopp kan, givetvis beroende på övriga omständigheter, vara oproportionellt. I situationer då befrielse är aktuell på grund av att felaktigheten endast hade medfört viss skattevinst ger förarbetena uttryck för att skattevinstens storlek ska ha betydelse för skattetilläggets nivå (prop. 2002/03:106, s. 240). Utrymmet för att följa det förarbets-

uttalandet kan i praktiken vara begränsat till följd av att delvis befrielse endast kan ske till två nivåer. Sammanfattningsvis finns det enligt utredningens uppfattning behov av en större frihet vid delvis befrielse.

Ett sätt att skapa större handlingsutrymme är att föra in ytterligare nivåer i lagtexten. En möjlighet att i undantagsfall befria till annan nivå än de som anges i lagen skulle i så fall sannolikt också behövas. Ett bättre sätt att uppnå större flexibilitet är enligt vår bedömning att ta bort nivåerna i lagtexten. Regleringen blir dessutom enklare och kommer att överensstämma med vad som gäller för tulltillägg. Gemensamma bestämmelser kan vidare gälla för samtliga särskilda avgifter utan att utrymmet för delvis befrielse begränsas för kontrollavgifter enligt branschkontrollagen och kassaregisterlagen.

Även om nivåerna i lagtexten avskaffas måste fasta hållpunkter finnas för olika typfall och det är nödvändigt att vissa schabloner ställs upp. I annat fall finns det risk att nyanseringen drivs så långt att det resulterar i en bristande enhetlighet i praxis. Befrielse till dagens nivåer innebär i de allra flesta fall en rimlig nyansering. I sådana fall bör även fortsättningsvis delvis befrielse göras till hälften eller en fjärdedel. Om nedsättning till dessa nivåer däremot inte ger ett rimligt resultat ska det i fortsättningen vara möjligt att sätta ned skattetillägget på annat sätt.

Nedsättning till tre fjärdedelar kan vara motiverat t.ex. i följande situation. Ett aktiebolag som redovisar ett för lågt underlag för särskild löneskatt på pensionskostnader enligt lagen (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader påförs skattetillägg med 40 procent av den löneskatt som belöper på det oredovisade underlaget. Löneskatten är dock avdragsgill för bolaget enligt 16 kap. 17 § IL. Avdragsrätten påverkar dock inte beräkningen av skattetillägget. Det beror på att avdraget görs i ett annat skatteslag och därmed rör en annan fråga än det felaktiga underlaget för löneskatt (47 kap. 16 § IL). Om Skatteverket inte hade upptäckt den oriktiga uppgiften, skulle bolaget sammantaget ha gjort en skattevinst på 72 procent av den särskilda löneskatten. Skattetillägget beräknas alltså på en skattevinst som är större än den som i verkligheten kan uppkomma. Rätten till avdrag är en direkt konsekvens av att underlaget för löneskatten höjs. Det finns också ett nära samband mellan underlaget för löneskatt och avdraget för denna skatt. I en sådan situation finns det skäl för delvis befrielse från skattetillägg och befrielse till tre fjärdedelar

resulterar i ett rimligt förhållande mellan skattetillägget och den skatt som kunde ha undandragits genom den oriktiga uppgiften.

Vid mycket höga skattetillägg kan det vara befogat att sätta ned tillägget till en mindre andel än en fjärdedel. Det är givetvis inte bara skattetilläggets storlek som har betydelse för om befrielse ska medges. Hänsyn måste också tas till den uppgiftsskyldiges ekonomiska förhållanden. Vidare bör hänsyn tas till vilken typ av fel det är fråga om. Förmildrande eller försvårande omständigheter i övrigt ska givetvis också tillmätas betydelse.

Även i andra situationer än de nu nämnda kan det, för att uppnå ett rimligt resultat, finnas behov av att sätta ned en särskild avgift till annan andel än de nuvarande nivåerna.

Numera utgörs skatteförvaltningen av en enda myndighet, Skatteverket, vilket innebär att förutsättningarna för att styra mot en enhetlig tillämpning är större än när möjligheten till delvis befrielse beslutades. Det finns därför enligt utredningens bedömning nu inte fog för de farhågor om bristande likformighet och förutsebarhet som regeringen gav uttryck för vid 2003 års lagstiftningsarbete. En enhetlig tillämpning inom ramen för en flexibel reglering uppnås bäst genom Skatteverkets rättsliga ställningstaganden eller andra vägledande dokument och, i förlängningen, genom praxis. Bestämmelserna finns i 51 kap. 1 §.

### 7.8.2 Ökat utrymme för frivillig rättelse

**Utredningens förslag:** Även när Skatteverket har informerat om en generell kontrollaktion ska en uppgiftsskyldig kunna rätta en oriktig uppgift utan att drabbas av skattetillägg eller ansvar enligt skattebrottslagen.

**Skälen för utredningens förslag:** Skattetillägg ska inte tas ut om den skattskyldige frivilligt har rättat en oriktig uppgift (5 kap. 8 § 4 TL och 15 kap. 7 § 3 SBL). Bestämmelsen bygger på tanken att den uppgiftsskyldige bör ha möjlighet att tråda tillbaka så länge han eller hon har anledning att tro att den oriktiga uppgiften inte är upptäckt eller kommer att upptäckas (prop. 1971:10, s. 269). Det är emellertid inte bara Skatteverkets åtgärder med avseende på en enskild uppgiftsskyldig – så som ett beslut om revision eller en förfrågan som har samband med den oriktiga uppgiften – som



innebär att frivillig rättelse inte längre kan göras. Även kännedom om att Skatteverket ska genomföra generella kontrollaktioner har betydelse. Om den skattskyldige får kännedom om att Skatteverket kommer att kontrollera t.ex. banktillgodohavanden i utlandet eller vissa typer av transaktioner, är en därefter inkommen rättelse avseende sådana frågor inte att betrakta som frivillig (prop. 1971:10, s. 270 och RÅ82 1:83).

Denna restriktiva praxis motverkar ett effektivt kontrollarbete. Att informera i media om att en viss typ av transaktion särskilt kommer att granskas framstår ur kontrollsynpunkt som effektivt eftersom Skatteverkets kontrollarbete, och därmed risken för upptäckt, synliggörs. Om det dessutom är möjligt för enskilda uppgiftsskyldiga att i en sådan situation göra en rättelse utan att drabbas av skattetillägg, ökar förutsättningarna för att ett stort antal beslut kan rättas på enkelt sätt. En andra chans att på eget initiativ göra rätt för sig utan risk för sanktioner är enligt utredningens bedömning också en ytterligare nyansering av regelverket som är motiverad.

I de situationer vi diskuterar här kan det ofta också vara besvärligt att bedöma huruvida rättelsen beror på Skatteverkets information. Det kan t.ex. vara omöjligt att utreda om den uppgiftsskyldige överhuvudtaget tagit del av informationen och i vilken mån han eller hon i så fall satt den i samband med sina egna förhållanden.

Utredningen föreslår därför att skattetillägg inte ska tas ut av den som på grund av information om Skatteverkets generella kontrollaktioner rättar en oriktig uppgift. Om däremot rättelsen sker efter det att den uppgiftsskyldige har anledning att tro att Skatteverket har uppmärksammat den oriktiga uppgiften i det enskilda fallet, ska skattetillägg tas ut på samma sätt som enligt dagens regler.

Bestämmelsen om skattetillägg finns i 49 kap. 10 § 2. Med hänsyn till att skattetillägg och ansvar enligt skattebrottslagen kan komma i fråga för samma gärningar, bör motsvarande ändring göras i skattebrottslagens bestämmelse om frivillig rättelse, 12 §.

### 7.8.3 Inget skattetillägg för oriktiga uppgifter som kan rättas med ledning av normalt tillgängligt kontrollmaterial

**Utredningens förslag:** Skattetillägg ska inte tas ut om den oriktiga uppgiften kan rättas med ledning av normalt tillgängligt kontrollmaterial.

**Skälen för utredningens förslag:** Om den oriktiga uppgiften har rättats eller hade kunnat rättas med ledning av en kontrolluppgift som ska lämnas utan föreläggande (obligatorisk kontrolluppgift), ska enligt 5 kap. 8 § 2 TL skattetillägg inte tas ut.

I kravet på att den oriktiga uppgiften *har rättats eller hade kunnat rättas* med ledning av kontrolluppgiften ligger att kontrolluppgiften ska innehålla tillräckligt med information för att Skatteverket med ledning av denna ska kunna fatta beslut utan utredning (prop. 2002/03:106, s. 238). Skatteverket har tolkat förarbetena som att en utredning av servicekaraktär inte utesluter tillämpning av undantaget (Skatteverkets handledning *Särskilda avgifter enligt taxeringslagen*, 2007, s. 85).

Undantaget från skattetillägg gäller endast obligatoriska kontrolluppgifter. Det innebär att skattetillägg ska tas ut om den oriktiga uppgiften kan rättas med ledning av annat normalt tillgängligt kontrollmaterial som Skatteverket har tillgång till. I sådana fall tas skattetillägget ut med en lägre procentsats, tio respektive fem procent (5 kap. 4 § andra stycket TL och 15 kap. 4 § andra stycket SBL).

Begränsningen till obligatoriska kontrolluppgifter innebär enligt utredningens mening att skattetillägg tas ut i situationer då det inte är motiverat. Som exempel tas skattetillägg ut av en uppgiftsskyldig som redovisar avyttring av fastighet, men missar att ta upp ett uppskovsbelopp till beskattning som avser fastigheten. Skatteverket registrerar medgivna uppskovsavdrag i beskattningsdatabasen i syfte att kontrollera uppgifter i framtida deklarerationer. Uppgiften om uppskovsavdraget är normalt tillgängligt kontrollmaterial och skattetillägget beräknas därför enligt den lägre procentsatsen, tio procent. På den specifikation som följer med den förtryckta självdeklarationen finns uppgift om uppskovsavdraget. Risken för att Skatteverket inte skulle upptäcka att avdraget inte tagits upp till beskattning är minimal. Det är också möjligt att direkt med ledning av kontrollmaterialet rätta felet.

Den som tar upp ett outnyttjat underskott med för högt belopp påförs också skattetillägg med tio procent trots att risken för att felet inte ska upptäckas är marginell. Felet framgår av och kan rättas direkt med ledning av uppgift i beskattningsdatabasen som är normalt tillgängligt kontrollmaterial.

I situationer som de ovan nämnda har hänsyn genom den lägre procentsatsen redan tagits till att risken för skatteundandragande är liten. Den omständigheten har därför inte bedömts vara skäl för befrielse (Kammarrättens i Göteborg domar den 16 juni 2008 i mål nr 5753-07 och den 16 april 2008 i mål nr 6739-07).

Vid 2003 års reform uttalade sig regeringen om behovet av att ta ut skattetillägg i situationer då det finns normalt tillgängligt kontrollmaterial. Enligt regeringen finns andra typer av kontrollmaterial än obligatoriska kontrolluppgifter såsom t.ex. föregående års deklaration inte i samma utsträckning som kontrolluppgifterna regelmässigt tillgängligt vid deklaraionsgranskningen. Här finns, trots att materialet normalt är tillgängligt, därför enligt regeringen en beaktansvärd risk att skatteundandragande sker om inte den skattskyldige lämnar för taxeringen erforderliga uppgifter. Därför bör oriktigheter som kunnat rättas med stöd av sådant kontrollmaterial som i och för sig är normalt tillgängligt men inte regelmässigt ligger till grund för granskningen enligt regeringen även fortsatt leda till att skattetillägg tas ut (prop. 2002/03:106, s. 123).

Det ställs förhållandevis höga krav för att kontrollmaterial ska anses vara normalt tillgängligt. Det krävs att materialet tas fram årligen för deklaraionskontrollen. Materialet ska också vara generellt i den mening att det omfattar alla eller så gott som alla skattskyldiga i landet eller i ett visst län som haft en utgift eller inkomst etc. av det slag som kontrollmaterialet avser att ge upplysning om. Både kontrollmaterial som har direkt anknytning till den skattskyldige och material av mer allmän karaktär omfattas av uttrycket. Det krävs vidare att det genom administrativa rutiner är ordnat så att de som granskar deklaraionerna regelmässigt får tillgång till materialet. Något krav på att materialet ska vara direkt tillgängligt ställs inte. Kontrollmaterial som finns tillgängligt i beskattningsdatabasen och som rutinmässigt används vid deklaraionsgranskningen omfattas av bestämmelsen. Material som inhämtas genom särskilda förfrågningar, utredningar eller kontrollaktioner omfattas inte av uttrycket kontrollmaterial (prop. 2002/03:106, s. 123).

Eftersom regeringen som exempel på normalt tillgängligt kontrollmaterial anger föregående års deklaration finns det anledning att påpeka att det enligt utredningens uppfattning inte längre kan anses gälla. Det beror på att Skatteverkets administrativa rutiner har förändrats så att de som granskar deklarationerna inte regelmässigt får tillgång till föregående års pappersdeklaration. Se vidare författningskommentaren till 49 kap. 10 §.

Vi anser att skattetillägg inte bör tas ut när en oriktig uppgift kan rättas med ledning av normalt tillgängligt kontrollmaterial. Som ovan sagts ställs förhållandevis höga krav för att kontrollmaterial ska anses vara normalt tillgängligt. Det innebär enligt vår bedömning tillsammans med kravet på att materialet ska innehålla tillräcklig information för att den oriktiga uppgiften ska kunna rättas utan utredning, en tillräcklig avgränsning av undantaget. I de fall kontrollmaterialet är normalt tillgängligt och dessutom innehåller tillräckliga uppgifter för att ett korrekt beslut ska kunna fattas bör risken för skatteundandragande vara så begränsad att skattetillägg inte bör tas ut.

Undantaget från skattetillägg bör däremot enligt vår bedömning inte utvidgas till att också omfatta situationer då den oriktiga uppgiften framgår av normalt tillgängligt kontrollmaterial, men inte kan rättas med ledning av detta. I en sådan situation behövs det uppgifter från den deklarationsskyldige. Det handlar alltså om den grundläggande skyldigheten att lämna de uppgifter som behövs för en riktig beskattning. Denna skyldighet bör vara sanktionerad med skattetillägg. I annat fall blir det helt riskfritt för den deklarationsskyldige att förhålla sig passiv. En förskjutning skulle därmed ske från den deklarationsskyldiges ansvar att lämna tillräckliga uppgifter till en allt större utredningsskyldighet för Skatteverket. En sådan utveckling innebär risker för felaktiga skattebeslut samtidigt som Skatteverkets administration ökar. De lägre procentsatserna för skattetillägg, tio respektive fem procent, bör därför gälla även i fortsättningen för oriktiga uppgifter som framgår av, men inte kan rättas med ledning av normalt tillgängligt kontrollmaterial.

Lagstiftaren och Skatteverket bör kontinuerligt arbeta för att förenkla lagstiftningen och öka kontrollmaterialet på områden där det förekommer många fel i deklarationerna. Härigenom kan antalet fel minska och Skatteverkets kontrollmöjligheter öka. Det generella undantag från skattetillägg som här föreslås innebär att de framsteg som görs också får genomslag till förmån för de

uppgiftsskyldiga; när det finns normalt tillgängligt kontrollmaterial som är tillräckligt för att rätta en oriktig uppgift ska inget skattetillägg längre tas ut. Ett exempel på ett område där många fel begås är avyttring av privatbostäder. Den frågan diskuteras i avsnitt 5.1.6.

Sammanfattningsvis är vårt förslag att undantaget från skattetillägg ska utvidgas till att även gälla annat normalt tillgängligt kontrollmaterial än obligatoriska kontrolluppgifter. Bestämmelsen finns i 49 kap. 10 § 1.

#### 7.8.4 Inget skattetillägg vid skönsbeskattning om skatten bestäms enligt normalt tillgängligt kontrollmaterial

**Utredningens förslag:** Vid skönsbeskattning ska skattetillägg inte beräknas på skatt avseende inkomst som påförs enligt normalt tillgängligt kontrollmaterial.

**Skälen för utredningens förslag:** Vid skönstaxering på grund av utebliven självdeklaration ska skattetillägget enligt 5 kap. 5 § andra stycket 2 TL beräknas på den skatt som till följd av skönstaxeringen påförs den skattskyldige utöver den skatt som skulle ha påförts vid taxeringen enligt de kontrolluppgifter som ska lämnas utan föreläggande (obligatoriska kontrolluppgifter).

I likhet med vad som gäller undantaget från skattetillägg vid oriktig uppgift, krävs att kontrolluppgiften innehåller tillräckligt med information för att Skatteverket med ledning av denna ska kunna fatta beslut utan utredning (prop. 2002/03:106, s. 236).

Enligt gällande regler för beräkning av skattetillägg vid skönstaxering i avsaknad av deklaration tillgodoräknas alltså den uppgiftsskyldige bara uppgifter i en sorts kontrollmaterial, nämligen obligatoriska kontrolluppgifter. I övrigt tas fullt skattetillägg ut även om skönstaxeringen sker enligt normalt tillgängligt kontrollmaterial.

När det gäller oriktig uppgift föreslår vi att skattetillägg inte ska tas ut om den oriktiga uppgiften kan rättas med ledning av normalt tillgängligt kontrollmaterial. Skälet för förslaget är att risken för skatteundandragande i sådana fall bedöms vara så begränsad att det inte är motiverat att ta ut skattetillägg. Motsvarande argument kan anföras för att skattetillägg vid skönsbeskattning på grund av att

den uppgiftsskyldige inte har deklarerat inte ska beräknas på skatt som påförs enligt normalt tillgängligt kontrollmaterial.

Denna typ av skattetillägg har emellertid delvis ett annat syfte än skattetillägg vid oriktig uppgift; skattetillägget ska förmå den uppgiftsskyldige att deklarerat. Den uppgiftsskyldige kan därför bli av med ett påfört skattetillägg genom att inom viss tid deklarerat. Även med hänsyn till möjligheten att bli av med skattetillägget bedömer vi att det är en väl hård sanktion att beräkna skattetillägg på skatt avseende inkomst som bestäms enligt normalt tillgängligt kontrollmaterial. När risken för skatteundandragande är så liten och beskattningen kan ske utan utredning bör skattetillägg inte påföras ens som en påtryckning för att förmå den deklarations-skyldige att deklarerat.

Vårt förslag kommer att innebära att fler blir skönsbeskattade utan att drabbas av skattetillägg. Skattetillägget vid skönsbeskattning (och möjligheten att bli av med detta genom att deklarerat) kommer därmed att fungera som påtryckning för att deklarerat i färre fall. Det utrymme för riskfri skönstaxerings-spekulation<sup>14</sup> utan skattetillägg som skapades efter lagändringarna 2003 kan därmed bli större. Den som blivit skönsbeskattad i enlighet med kontrolluppgifter riskerar inte att drabbas av ett skattetillägg som han eller hon inte kan bli av med även om Skatteverket senare skulle upptäcka ytterligare oredovisade inkomster. Det är då riskfritt för den uppgiftsskyldige att låta bli att redovisa inkomsterna. Vi föreslår dock i avsnitt 7.10 åtgärder för att motverka sådan spekulation. Förslaget innebär att den som trots skönsbeskattning inte deklarerar inom viss tid kommer att påföras skattetillägg (som inte undanröjs genom deklARATION) om ytterligare inkomster upptäcks. Den omständigheten att fler uppgiftsskyldiga som inte deklarerar blir skönsbeskattade utan att påföras skattetillägg och därmed inte har något incitament att fullgöra sin skyldighet, bör därför inte hindra de bestämmelser om beräkning av skattetillägget som vi föreslår här.

Vårt förslag är sammanfattningsvis att även en uppgiftsskyldig som inte deklarerar ska få tillgodoräkna sig uppgifter i normalt tillgängligt kontrollmaterial vid beräkningen av skattetillägg om uppgifterna utan utredning kan läggas till grund för skönsbeskattningen.

Bestämmelsen finns i 49 kap. 15 § första stycket 2 b.

---

<sup>14</sup> Skönstaxeringsspekulation behandlas i avsnitt 7.10.

### 7.8.5 Sänkt procentsats för skattetillägg på icke avdragen skatt

**Utredningens förslag:** Skattetillägg på underlåtet skatteavdrag ska tas ut med fem procent.

**Skälen för utredningens förslag:** Redovisningen av skatteavdrag, mervärdesskatt och arbetsgivaravgifter samordnades genom skattebetalningslagen. För skatteavdragens del innebar samordningen att skattetillägg numera kan tas ut. Som skäl för den ändringen angavs att uppnå ökad enhetlighet i behandlingen av oriktigt uppgiftslämnande (prop. 1996/97:100, s. 454 och 589).

Den som betalar ut ersättning för arbete, ränta eller utdelning är skyldig att göra skatteavdrag. Den vanligaste situationen är att en arbetsgivare gör skatteavdrag vid utbetalning av lön till arbetstagaren. I det följande håller vi oss för enkelhetens skull till den situationen. Arbetsgivaren ska i en skattedeklaration för varje redovisningsperiod redovisa gjorda skatteavdrag. På grundval av deklarationen fattas ett beslut om skatteavdrag och arbetsgivarens skattekonto debiteras beloppet. Arbetsgivarens inbetalning av det avdragna beloppet leder till en kreditering med motsvarande belopp. Arbetstagaren tillgodoräknas de gjorda avdragen vid avstämningen mellan preliminär och slutlig skatt som görs när den slutliga skatten för året har bestämts.

Skattetillägg på skatteavdrag kan tas ut i två olika situationer, nämligen dels på gjorda men inte redovisade skatteavdrag, dels på underlåtna skatteavdrag. I den första situationen är förhållandena i väsentliga avseenden jämförbara med skattetillägg på oredovisade arbetsgivaravgifter eller mervärdesskatt. Den skattskyldige ska redovisa den innehållna skatten. Gör han inte det ska beslutet om avdragen skatt omprövas och skattekontot debiteras med höjningen. Skattetillägg beräknas med 20 procent på höjningen. I den delen är regleringen adekvat utformad. Vi lämnar därför frågan om skattetillägg på avdragen men inte redovisad skatt.

Hur den andra situationen – utbetalaren har inte gjort något skatteavdrag – ska hanteras är inte lika självklar. Det kan diskuteras hur stort sanktionsbehovet är. Inledningsvis ska sägas att skyldigheten att göra skatteavdrag är en central del av preliminärskattesystemet. För uppbördseffektiviteten är ett fungerande preliminärskattesystem av avgörande betydelse.

Skyldigheten att göra skatteavdrag är sanktionerad genom att en arbetsgivare som inte gör skatteavdrag riskerar att få betala den anställdes skatt med egna pengar. Arbetsgivaren har regressrätt mot arbetstagaren, men får slutligt stå för kostnaden om arbetstagaren inte har betalningsförmåga.

Det skatteundandragande som kan förekomma i samband med svarta löner är sanktionerat med skattetillägg på annan grund än att skatteavdrag inte gjorts. När Skatteverket upptäcker oredovisade löner blir följden för arbetstagaren att den svarta lönen beskattas och att skattetillägg med 40 procent av skatten tas ut. Arbetsgivaren ska betala arbetsgivaravgifter på den oredovisade lönen och skattetillägg med 20 procent av avgifterna tas ut. Där det finns svarta löner finns regelmässigt oredovisade intäkter. Företaget beskattas för den oredovisade vinsten och påförs skattetillägg med 40 procent av skatten. Att i en sådan situation, vid sidan av skattetillägg på arbetsgivaravgifter och oredovisade vinst samt risk att få betala arbetstagarens skatt, också ta ut skattetillägg på icke avdragen skatt framstår inte som proportionellt. Risken för skattetillägg på icke avdragen skatt har i sådana situationer sannolikt inte heller någon effekt på viljan att följa bestämmelserna om skatteavdrag.

I fall då det underlåtna skatteavdraget inte är ett led i skattefusk bör risken att få betala arbetstagarens skatt normalt vara tillräcklig för att avhålla arbetsgivaren från att bryta mot reglerna. Förutsättningen för att risken att få betala arbetstagarens skatt ska ha någon avskräckande effekt är dock att det finns ett reellt tvåpartsförhållande mellan arbetsgivaren och arbetstagaren. Om t.ex. arbetsgivaren är ett aktiebolag och den anställda har avgörande inflytande över bolaget betyder risken att bolaget får betala den anställdes skatt i realiteten ingenting. För att det inte ska vara riskfritt att ställa sig utanför preliminärskattesystemet behövs det sanktioner. Bestämmelsen om skatteavdragsbrott i 6 § skattebrottslagen är enligt utredningens bedömning ensam inte en tillräckligt effektiv sanktion.

Vår slutsats är att bestämmelserna om skatteavdrag bör vara sanktionerade i administrativ ordning, men att skattetillägg med tjugo procent av det belopp som borde ha dragits av är en onödigt hård sanktion. Enligt vår bedömning är fem procent av det underlåtna skatteavdraget en lämplig nivå för att säkerställa effektiviteten i preliminärskattesystemet. Vi föreslår därför en



sänkning av skattetillägget på icke avdragen skatt från tjugo till fem procent.

Grunden för att ta ut skattetillägg av den som inte gör skatteavdrag finns i 49 kap. 9 §. Hur skattetillägget ska beräknas regleras i 49 kap. 18 §. I 52 kap. 8 § finns en bestämmelse om när beslutet om skattetillägg senast ska fattas.

## 7.9 Dubbelbestraffningsförbudet

**Utredningens bedömning:** Behovet av lagändringar för att undvika konflikter med dubbelbestraffningsförbudet bör utredas.

### Skälen för utredningens bedömning

#### *Dubbelbestraffningsförbudet*

Enligt artikel 4.1 i sjunde tilläggsprotokollet till Europakonventionen får ingen lagföras eller straffas på nytt i en brottmålsrättegång i samma stat för ett brott för vilket han redan blivit slutligt frikänd eller dömd i enlighet med lagen och rättegångsordningen i denna stat.

#### *Skattebrotten*

För *skattebrott* döms enligt 2 § skattebrottslagen den som på annat sätt än muntligen uppsåtligen lämnar oriktig uppgift till myndighet (aktivt skattebrott) eller underlåter att till myndighet lämna deklaration, kontrolluppgift eller annan föreskriven uppgift (passivt skattebrott) och därigenom ger upphov till fara för att skatt undandras det allmänna eller felaktigt tillgodoräknas eller återbetalas till honom själv eller annan. Begreppet oriktig uppgift har samma innebörd som i bestämmelserna om skattetillägg. Straffet för skattebrott är fängelse i högst två år.

Det finns en oaktsam variant av det aktiva skattebrottet, *vårdslös skatteuppgift*. För vårdslös skatteuppgift döms den som på annat sätt än muntligen av grov oaktsamhet lämnar en oriktig uppgift till myndighet och därigenom ger upphov till fara för att skatt undandras det allmänna eller felaktigt tillgodoräknas eller

återbetalas till honom själv eller annan. Om gärningen med hänsyn till skattebeloppet och övriga omständigheter är av mindre allvarlig art, ska inte dömas till ansvar. Straffet är böter eller fängelse i högst ett år (5 § skattebrottslagen).

#### *Regeringens överväganden vid 2003 års reform*

Vid 2003 års reform diskuterades dubbelbestraffningsförbudet utifrån frågeställningen om skattetillägg och skattebrott enligt skattebrottslagen kan anses vara samma brott. Bedömningarna gjordes bl.a. mot bakgrund av avgöranden från Högsta domstolen (HD) och Regeringsrätten.

I *NJA 2000 s. 622* konstaterade HD att rättskraften enligt konventionen avser brott och inte gärning. Det innebär att konventionen inte hindrar ett nytt åtal för ”samma gärning” om det nya åtalet avser ett annat brott än det som prövats tidigare. Påförande av skattetillägg enligt svenska bestämmelser förutsätter varken uppsåt eller oaktsamhet. För att någon ska dömas för skattebedrägeri (numera skattebrott, SFS 1996:658) krävs däremot att han eller hon haft uppsåt. De brott som den klagande dömts för var därför enligt HD inte samma överträdelser som de som låg till grund för påförandet av skattetillägg. Därmed utgjorde Europakonventionen enligt HD inte något hinder mot att döma personen till påföljd för skattebedrägeri sedan han påförts skattetillägg.

Regeringsrätten fann i *RA 2002 ref. 79* att skattetillägg är en generell och schabloniserad sanktion för att motverka bl.a. bristande noggrannhet vid fullgörande av deklarationsplikten och som alltid, när grund för eftergift saknas, tas ut enligt en av två bestämda procentsatser. Det påförs utan hänsyn till uppsåt eller oaktsamhet. För de fall då någon uppsåtligen lämnat oriktig uppgift eller underlåter att deklarerera kan därutöver utmätas straff för brottet skattebedrägeri. Uppsåtet utgör enligt Regeringsrätten ett av detta brotts konstitutiva element vars existens det åligger åklagaren att bevisa.

För att någon ska dömas för skattebedrägeri fordras således, vid en jämförelse med grunderna för att påföra skattetillägg, att ett ytterligare, väsentligt rekvisit är uppfyllt. Det är därför enligt Regeringsrätten i Europakonventionens mening fråga om olika brott. Någon dubbelbestraffning förelåg därmed inte.

*Regeringen* pekade på att ansvar för skattebrott innefattar ett krav på uppsåt som saknas beträffande skattetillägg. De grundläggande förutsättningarna för skattebrott och skattetillägg skiljer sig därmed enligt regeringen åt beträffande de subjektiva förutsättningarna i sådan utsträckning att det inte kan anses vara samma "brott" i den mening som avses i artikel 4.

Samma resonemang kan enligt regeringen föras beträffande brottet vårdslös skatteuppgift och skattetillägg, eftersom även vårdslös skatteuppgift innehåller ett subjektivt rekvirit – grov oaktsamhet. Vid brottet vårdslös skatteuppgift är bedömningen enligt regeringen dock något mer osäker. Det krävs visserligen grov oaktsamhet, men vid skattetillägg kan bl.a. ursäktliga fall undgå sanktion, vilket innebär att konstruktionerna kan tyckas ganska likartade. Regeringen pekade vidare på att de olika sanktions-systemen har olika syften, vilket skulle kunna få betydelse vid en prövning av det svenska systemet i Europadomstolen. I denna del hänvisade regeringen till uttalanden i 1971 års förarbeten (prop. 1971:10, s. 198, 240 och 241) där det bl.a. sägs att det huvudsakliga syftet med ett administrativt sanktionssystem är att det verkar för att korrekta uppgifter lämnas in i rätt tid (prop. 2002/03:106, s. 102).

*Lagrådet* bedömde att regeringen haft fog för att anse att de grundläggande förutsättningarna för skattetillägg och uppsåtligt skattebrott skiljer sig åt på ett sådant sätt att det inte uppkommer en konflikt med artikel 4. Att även de grundläggande förutsättningarna för skattetillägg och oaktsamt skattebrott (vårdslös skatteuppgift) skiljer sig åt på ett sådant sätt att det vid tillämpningen av artikel 4 ska anses vara fråga om olika brott framstår däremot enligt Lagrådet som mera tvivelaktigt. Detta gäller särskilt som befrielse från skattetillägg enligt förslaget ska medges i ett stort antal situationer då lämnandet av en oriktig uppgift varit ursäktligt. I realiteten ligger detta nära ett krav på att oaktsamhet ska föreligga för att skattetillägg ska utgå. Visserligen krävs det för straffansvar enligt skattebrottslagen att oaktsamheten är grov, men det framstår inte som sannolikt att enbart detta förhållande ska anses medföra att de väsentliga elementen för straffansvar och för påförande av skattetillägg skiljer sig åt. Enligt Lagrådets mening finns det därför skäl att ifrågasätta om det föreslagna systemet är förenligt med artikel 4 i protokoll 7 till den del som det medger att skattetillägg påförs vid sidan av straff för vårdslös skatteuppgift (prop. 2002/03:106, s. 332 och 333).

*Regeringen* instämde i att det finns en större osäkerhet kring brottet vårdslös skatteuppgift. Regeringen fann det trots allt sannolikt att det förhållandet att brottet vårdslös skatteuppgift förutsätter oaktsamhet – dessutom grov sådan – innebär att förutsättningarna för det brottet vid en prövning i Europadomstolen skulle anses skilja sig väsentligt från de förutsättningar som krävs för skattetillägg. Detta även om den skattskyldige ska befrias från skattetillägg i ursäktliga fall av oriktigt uppgiftslämnade. Regeringen stannade vid bedömningen att ”brotten” skiljer sig åt i tillräckligt hög grad för att det med största sannolikhet inte ska anses vara samma brott i den mening som avses i artikel 4 (prop. 2002/03:106, s. 103).

#### *Utvecklingen efter 2003 års reform*

Efter 2003 års reform har det kommit relevanta avgöranden från såväl Europadomstolen som svenska domstolar.

Europadomstolens avgörande *Rosenquist mot Sverige* (ansökan nr 60619/00) gäller förhållandet mellan skattebedrägeri (numera skattebrott) och skattetillägg. Rosenquist lämnade ingen självdeklaration för beskattningsåret 1991.<sup>15</sup> Han skönstaxerades i avsaknad av deklaration och påfördes skattetillägg. Efter revision omprövades beslutet och ytterligare inkomster beskattades. Skattetillägg påfördes på höjningen. Länsrätten och kammarrätten avslog Rosenquists överklaganden. Regeringsrätten meddelade inte prövningstillstånd.

Under tiden processen pågick i förvaltningsdomstolarna åtalades och fälldes Rosenquist för grovt skattebedrägeri på grund av att han underlåtit att lämna deklaration i avsikt att undgå skatt.

Europadomstolen konstaterade att förutsättningarna som gäller för att påföra skattetillägg inte var tillräckliga för ansvar för skattebedrägeri. En förutsättning för ansvar för skattebedrägeri var att det kunde visas att underlåtenheten att lämna korrekt information eller att lämna deklaration berodde på uppsåt eller grov oaktsamhet. Med andra ord var enligt domstolen straffvärt uppsåt

---

<sup>15</sup> Taxeringsåret 1992 gällde att särskild avgift skulle efterges helt, om felaktigheten eller underlåtenheten kan antas ha ett sådant samband med den skattskyldiges ålder, sjukdom, bristande erfarenhet eller liknande förhållande att den framstår som ursäktlig. Detsamma gällde om felaktigheten eller underlåtenheten framstår som ursäktlig med hänsyn till uppgiftens beskaffenhet eller annan särskild omständighet eller om det framstår som uppenbart oskäligt att ta ut den särskilda avgiften (5 kap. 6 § TL).

eller grov oaktsamhet (culpable intent or gross neglect), som inte var en förutsättning för skattetillägg, ett väsentligt element i skattebedrägeribrottet. Syftet med de straffrättsliga ansvaret var inte bara avskräckande utan också bestraffande. Domstolen hänvisade vidare till NJA 2000 s. 622 och RÅ 2002 ref. 79 och noterade att syftet med skattebedrägeribrottet skilde sig från syftet med att påföra skattetillägg. Syftet med skattetillägget var att säkerställa det nationella skattesystemets grunder; kontroller och sanktioner var nödvändiga verktyg för att effektivt åstadkomma att miljoner skattskyldiga ska uppfylla sin grundläggande skyldighet att lämna omfattande och korrekt information för taxeringen. Mot den bakgrunden fann domstolen att det var fråga om två helt skilda brott som i sina väsentliga element skiljer sig från varandra. Något brott mot artikel 4 hade alltså inte begåtts. Europadomstolen prövade därför inte målet i sak (inadmissible).

*HD* har i NJA 2004 s. 840 kommit fram till att ett slutligt beslut om miljöstraffavgift inte hindrar senare prövning av åtal för samma gärning.<sup>16</sup> *HD* hänvisade till Europadomstolens avgörande i målet Rosenquist mot Sverige och anförde följande. Miljöstraffavgift påförs, i likhet med skattetillägg, utan något krav på uppsåt eller oaktsamhet medan miljöbalksbrott, i likhet med skattebrott, förutsätter sådan subjektiv täckning. Att det för ansvar för otillåten miljöverksamhet, som åtalet avser, är tillräckligt med oaktsamhet medan ansvar för skattebrott förutsätter åtminstone grov oaktsamhet kan inte i sig antas vara tillräckligt för att motivera en skillnad när det gäller tillämpningen av bestämmelsen i tilläggsprotokollet. Härtill kommer att det får anses föreligga stora likheter mellan skattetillägg och miljöstraffavgifter vad gäller sanktionernas ändamål. Några andra särskilda omständigheter som skulle kunna medföra att de ställningstaganden som Europadomstolen gjort beträffande skattetilläggen inte är tillämpliga på miljöstraffavgifter synes inte föreligga. För att med hänvisning till Europakonventionen underkänna den ordning som gäller enligt intern svensk reglering bör det också krävas att det finns klart stöd för detta i konventionen eller i Europadomstolens praxis (jfr NJA 2000 s. 622).

---

<sup>16</sup> Miljöbalkens sanktionssystem har numera ändrats. De administrativa och straffrättsliga sanktionsformerna har renodlats vilket innebär att risken för dubbla sanktioner minskar. Lagändringarna motiveras inte av Europakonventionens krav utan av effektivitetsskäl och från principiella utgångspunkter (prop. 2005/06:182, s. 45).

Dubbelbestraffningsförbudet kan således enligt HD inte anses innebära att ett slutligt beslut om miljöanktionsavgift utgör hinder mot att därefter lägga samma objektiva omständigheter till grund för en talan om straffrättsligt ansvar.

I NJA 2005 s. 856 har HD ansett att ett lagakraftvunnet beslut om skattetillägg inte var ett hinder mot att fälla till ansvar för vårdslös skatteuppgift. Den tilltalade hade i självdeklarationen för beskattningsåret 1998 underlåtit att redovisa en realisationsvinst. När HD dömde hade tiden för överklagande av beslutet om skattetillägg gått ut och den tilltalade ansåg att artikel 4 hindrade lagföring för vårdslös skatteuppgift. Av domen framgår att HD anser att det inte finns något klart stöd i Europadomstolens praxis för att beslutet om skattetillägg skulle innebära ett förbud mot prövning av frågan om straffrättsligt ansvar. Den förda talan avvisades därför inte. Det i tilläggsprotokollet upptagna förbudet mot dubbel lagföring och bestraffning kunde enligt HD inte heller läggas till grund för en frikännande dom.

*Kammarrätten i Stockholm* har prövat förhållandet mellan skattetillägg och vårdslös skatteuppgift (dom den 26 september 2008 i mål nr 4902-07). Den skattskyldige hade vid 2004 års taxering underlåtit att redovisa en inkomst i näringsverksamhet. Skatteverket tog genom omprövning 2005 upp inkomsten till beskattning och påförde skattetillägg.

Under 2007 dömdes den skattskyldige för vårdslös skatteuppgift.

Kammarrätten konstaterar att det för att någon ska dömas till vårdslös skatteuppgift fordras, vid en jämförelse med grunderna för påförande av skattetillägg, att han dessutom varit grovt oaktsam. Härfter hänvisar kammarrätten till regeringens och Lagrådets resonemang kring förhållandet mellan skattetillägg och vårdslös skatteuppgift i 2003 års lagstiftningsärende. Kammarrätten gör bedömningen, oaktat de möjligheter till befrielse från skattetillägg som finns, att det förhållandet att det fordras grov oaktsamhet för att dömas för vårdslös skatteuppgift innebär, vid en jämförelse med grunderna för påförande av skattetillägg, att ett ytterligare väsentligt rekvisit ska vara uppfyllt. Således finner kammarrätten att det i Europakonventionens mening är fråga om olika brott. Förbudet mot dubbelbestraffning innebär därmed inget hinder mot att låta det påförda skattetillägget kvarstå.

*Carlberg mot Sverige* (ansökan nr 9631/04) gäller förhållandet mellan bokföringsbrott och skattetillägg. Europadomstolen avvisar

målet. Skälet till att dubbelbestraffning inte ansågs föreligga var att bokföringsskyldigheten är en separat skyldighet som inte är beroende av att bokföringen används för att bestämma skattskyldighet. Även om den sökande inte hade fullgjort lagens krav på bokföring, kunde han ha fullgjort skyldigheten att lämna korrekt information till grund för beskattningen. – Utan att det fick betydelse för beslutet uttalar sig domstolen om betydelsen av att bokföringsbrottet till skillnad från skattetillägget innehåller ett subjektivt rekvisit. Enligt domstolen utgör de subjektiva rekvisiten ingen grund för att skilja två brott åt i den mening som avses i artikel 4.

Europadomstolen har nyligen meddelat ytterligare en dom om dubbelbestraffning (*Zolotukhin mot Ryssland*, ansökan nr 14939/03). Domen gäller inte sanktioner på skatteområdet, utan administrativa och straffrättsliga sanktioner för störande av ordningen. Zolotukhin tog med sig sin flickvän in på militärt område utan tillstånd. Han blev arresterad och fördes till en polisstation. Han var berusad, uppträdde oförskämt och hotade en tjänsteman med våld. Samma dag dömdes han enligt en lag om administrativa förseelser för att han uppträtt oförskämt. Domen kunde inte överklagas. Härefter inleddes det straffrättsliga förfarandet som också innefattade nämnda oförskämdhet.

Domen är intressant eftersom domstolen i stor kammare gör generella uttalanden om innebörden av förbudet mot dubbelbestraffning i artikel 4. Domstolen går igenom sin egen praxis vad gäller tillämpningen av artikel 4 och konstaterar att flera metoder använts för att bedöma om det är fråga om ett eller flera brott. Eftersom förekomsten av olika metoder skapar rättsosäkerhet finner domstolen skäl att ge en harmoniserad tolkning av begreppet "same offence" i artikel 4. Domstolen anser att artikeln ska tolkas som ett förbud mot åtal eller rättegång mot en person för ett andra brott i den mån det grundas på samma fakta ("identical facts") eller fakta som i allt väsentligt är desamma ("facts which are substantially the same") som de som ligger till grund för det första brottet. Domstolens undersökning ska fokusera på de fakta som utgör ett antal konkreta faktiska omständigheter, gäller samma person och hänger samman i tid och rum. Det handlar om de fakta som måste visas för att säkerställa en fällande dom eller för att inleda ett straffrättsligt förfarande.

I det aktuella fallet fann domstolen att förhållandena i de båda förfarandena skiljde sig åt endast på en punkt, nämligen hotet om

att använda våld mot en polis, och att de därför skulle anses som väsentligen desamma. En kränkning av artikel 4 förelåg.

### *Ett osäkert rättsläge*

Det är inte helt enkelt att analysera det aktuella rättsläget vad gäller risken för konflikter med dubbelbestraffningsförbudet på skatteförfarandeområdet.

Å ena sidan finns genom Rosenquist mot Sverige ett avgörande från Europadomstolen som specifikt gäller förhållandet mellan skattetillägget och skattebrottet och som talar för att det med största sannolikhet inte finns någon risk för konflikter med dubbelbestraffningsförbudet. Å andra sidan anger Europadomstolens dom i Zolotukhin-målet att nya utgångspunkter ska gälla för tillämpningen av artikel 4. I det följande diskuterar vi vilka slutsatser som kan dras av Rosenquist-målet och huruvida våra förslag påverkar dessa slutsatser. Därefter behandlas frågan i vilken utsträckning Zolotukhin-målet kan ligga till grund för andra slutsatser.

Av Rosenquist-målet framgår att det passiva skattebedrägeribrottet och skattetillägget (före 2003 års ändringar) kunde användas för samma gärning utan konflikt med dubbelbestraffningsförbudet. Avgörandet avsåg motsvarigheten till dagens skattebrott, dvs. ett uppsåtligt brott. Domstolen behandlar ändå uttryckligen även grovt oaktsamma brott. Avgörandet ger därför enligt utredningens mening stöd för att grov oaktsamhet är ett tillräckligt rekvisit för att vårdslös skatteuppgift ska bedömas som ett från skattetillägget skilt brott. Vidare lägger domstolen vikt vid att syftet med de båda påföljderna skiljer sig åt. Det sistnämnda förhållandet har inte förändrats genom 2003 års lagändringar.

HD har också bedömt att ett lagakraftvunnet beslut om skattetillägg (före 2003 års ändringar) inte hindrar ansvar för vårdslös skatteuppgift (NJA 2005 s. 856). I skälen hänvisar HD till ett tidigare avgörande avseende miljöskaktionsavgift och miljöbalksbrott (NJA 2004 s. 840) och konstaterar att dubbelbestraffningsförbudet inte innebär att talan ska avvisas eller ogillas.

I det sistnämnda avgörandet fann HD att miljöskaktionsavgift och miljöbalksbrott är två skilda brott i konventionens mening. För miljöbalksbrott krävs endast enkel oaktsamhet medan vårdslös skatteuppgift förutsätter grov oaktsamhet. Det bör alltså finnas en



större säkerhetsmarginal när det gäller förhållandet mellan skattetillägg och vårdslös skatteuppgift än mellan miljöstraffavgift och miljöbalksbrott.

De avgöranden som diskuteras ovan gäller skattetillägg som tagits ut före 2003 års reform. Härfter har befrielsegrunderna byggts ut. I avgörandena uppmärksammar varken Europadomstolen eller HD möjligheterna att göra undantag från straffavgifterna. Enligt de bestämmelser som var tillämpliga i Rosenquist-målet skulle skattetillägget efterges bl.a. om felaktigheten eller underlåtenheten kunde antas ha ett sådant samband med den skattskyldiges ålder, sjukdom, bristande erfarenhet eller liknande förhållande att den framstod som ursäktlig. Det fanns alltså redan då ett subjektivt inslag vid bedömningen. Såvitt framgår har den omständigheten inte tillmätts någon betydelse. I NJA 2004 s. 840 bygger HD:s slutsatser på en jämförelse mellan miljöstraffavgiften och skattetillägget, men inget avseende fästs vid de skillnader som fanns när det gäller möjligheten att göra undantag från de båda straffavgifterna.<sup>17</sup> Förutsättningarna för ansvar får mot den bakgrunden enligt utredningens mening anses ha större betydelse i sammanhanget än möjligheterna att göra undantag från ansvaret.

Den ovan refererade kammarrättsdomen avser det vårdslösa skattebrottet och skattetilläggsreglerna i sin nuvarande lydelse. Domen ger entydigt stöd för den bedömning som regeringen gjorde i 2003 års lagstiftningsärende.

Sammanfattningsvis kan alltså konstateras att Rosenquist-målet och senare avgöranden i svenska domstolar talar för slutsatsen att skattetillägget skiljer sig från såväl det uppsåtliga som det oaktsamma skattebrottet i tillräckligt hög grad för att det med största sannolikhet inte uppkommer någon konflikt med dubbelstraffningsförbudet.

De förslag till förändringar av bestämmelserna om skattetillägg som vi föreslår innebär enligt vår bedömning inte på något sätt att förutsättningarna för att ta ut skattetillägg närmar sig ett krav på oaktsamhet. Förslaget att slopa nivåerna för delvis befrielse ger större utrymme att inom ramen för det avgiftssanktionerade området variera avgiftens storlek. Förslaget att utvidga undantaget från skattetillägg för fel som kan rättas med ledning av obligatoriska kontrolluppgifter till att även gälla annat normalt

<sup>17</sup> Enligt 30 kap. 1 § miljöbalken, i då gällande lydelse, ska miljöstraffavgift inte tas ut om det är uppenbart oskäligt.

tillgängligt kontrollmaterial minskar det sanktionerade området. Skälet för förslaget är att Skatteverket i dessa fall har möjlighet att rätta felet med ledning av tillgängligt material och att risken för skatteundandragande därför är mycket liten. Det är således inte den uppgiftsskyldiges beteende eller andra förhållanden knutna till denne som motiverat förslaget. Vi föreslår också att utrymmet för frivillig rättelse ska bli större. Inte heller det förslaget förstärker de subjektiva inslagen vid prövningen av om skattetillägg ska tas ut. Våra förslag innebär alltså inte att skillnaderna mellan skattetillägget och skattebrotten kommer att bli mindre.

Nästa fråga är om det utifrån Zolotukhin-målet finns anledning att göra en annan bedömning än den som följer av en analys av Rosenquist-målet. Zolotukhin-målet gäller ett mycket speciellt ärende från ett helt annat rättsområde. Det är därför svårt att applicera det på svenska skattetillägg och skattebrott. Störst intresse har således domstolens generella resonemang. Det är tydligt att domstolen avser att skapa en gemensam metod för bedömningen av vad som är samma brott. Av domen framgår att det avgörande är om det är fråga om samma eller i huvudsak samma fakta. Domstolen anger dock inte om det endast är konkreta rättsfakta som avses eller om även abstrakta rättsfakta omfattas. I domen sägs inte heller någonting om vilken effekt det nya angreppssättet har för tidigare ställningstaganden om skattetillägg och liknande sanktioner. En slutsats som kan dras är dock att hänsyn i fortsättningen sannolikt inte kommer att tas till skillnader i fråga om syftena med olika sanktioner. Det handlar ju inte om fakta som läggs till grund för ett åtal och ryms inte i domstolens skrivningar.

Osäkerheten har enligt vår bedömning ökat genom Zolotukhin-målet. Även Carlberg-målet bidrar till ökad osäkerhet. Det avgörande är emellertid hur domstolen kommer att följa upp Zolotukhin-målet i kommande avgöranden. Det kan också nämnas att Regeringsrätten har meddelat prövningstillstånd i ett mål om skattetillägg där den skattskyldige är dömd för skatteförseelse enligt skattebrottslagen (mål nr 8133-08).

Att analysera behovet av lagändringar och, om det bedöms lämpligt, att utforma ett nytt sanktionssystem kräver en betydande arbetsinsats. När domen i Zolotukhin-målet meddelades återstod inte tillräckligt lång utredningstid för ett så omfattande arbete. Det är också tveksamt om en genomgripande reform av de administrativa och straffrättsliga sanktionerna skulle rymmas inom

våra direktiv. Frågan får därför analyseras vidare i ett annat sammanhang.

Avslutningsvis bör nämnas att den norska regeringen har lagt fram ett förslag om ändringar i reglerna om den norska motsvarigheten till skattetillägg, tillleggsskatt.<sup>18</sup> Enligt förslaget ska skattemyndigheten välja mellan att påföra tillleggsskatt och att göra en anmälan till polisen. Samma omständigheter ska inte kunna ligga till grund för både administrativt påförd tillleggsskatt och straffrättsligt åtal. Om den straffrättsliga vägen väljs och påföljden blir böter ska den tillleggsskatt som annars hade påförts inkluderas i boten. Vid fängelsestraff ska straffet kombineras med en ekonomisk sanktion.

Om liknande åtgärder behövs i Sverige får bedömas i det fortsatta analysarbetet.

## 7.10 Skönstaxeringspekulation ska motverkas

**Utredningens förslag:** Så kallad skönstaxeringspekulation ska motverkas. Den som, trots skönsbeskattning, ändå inte deklarerar inkomst ska påföras skattetillägg om ytterligare intäkter upptäcks.

**Skälen för utredningens förslag:** Kontrolluppgifter och andra uppgifter som Skatteverket får från andra än den skattskyldige har fått allt större betydelse för beskattningen. Det innebär dock inte att den skattskyldiges uppgiftsskyldighet har förlorat sin betydelse. Det är bara den skattskyldige själv som kan avgöra om de uppgifter som Skatteverket har fått från bl.a. arbetsgivare och banker är tillräckliga för att ett riktigt skattebeslut ska kunna fattas. Deklarationsskyldigheten har därför en central betydelse för att skatteförfarandet ska fungera.

Enligt 5 kap. 3 § TL ska ett skattetillägg som har tagits ut på grund av att deklaration inte lämnats, undanröjas om deklarationen kommer in inom viss tid. Den bestämmelsen ska ses mot bakgrund av vikten av att deklarationsskyldigheten fullgörs. Syftet med att ta ut ett skattetillägg som undanröjs om deklaration kommer in är att den deklarationsskyldige ska förmås att deklarerar. Det är som ovan konstaterats viktigt och en motsvarande reglering finns även i den

---

<sup>18</sup> Ot.prp. nr. 82 (2008-2009).

nya lagen. Som regelverket ser ut i dag fungerar emellertid bestämmelsen inte som påtryckning i alla situationer.

Vid 2003 års översyn av de särskilda avgifterna tog regeringen upp problemet med så kallad skönstaxeringsspekulation. Regeringen konstaterade att det förekommer att skattskyldiga medvetet undviker att deklarerera i förhoppningen att skönstaxeringen och skattetillägget ska leda till en lägre betalningsbörda än vad som skulle bli fallet om en deklaration med korrekta uppgifter lämnas. Den åtgärd som regeringen föreslog var att korta fristen under vilken den skattskyldige ska komma in med en deklaration för att få skattetillägget undanröjt. Genom den kortare tidsfristen blir det enligt regeringen svårare att lämna en självdeklaration efter det att beslut om skönstaxering och skattetillägg har fattats och därigenom erhålla en lägre taxering (prop. 2002/03:106, s. 130 och 131). Från och med 2004 års taxering gäller som huvudregel att deklarationen ska ha kommit in inom fyra månader från utgången av det år då beslutet om skattetillägg meddelades. Det innebar en förkortning av tidsfristen med åtta månader.

En annan förändring som genomfördes vid 2003 års översyn, och som påverkar möjligheterna att skönstaxeringsspekulera, är att skattetillägg som tas ut vid skönstaxering i avsaknad av deklaration bara ska beräknas på den skatt som påförs *utöver* den skatt som skulle ha påförts enligt föreliggande kontrolluppgifter. Om det finns kontrolluppgifter på rimligt stora inkomster samtidigt som det saknas indikationer på att det finns andra inkomster kommer en deklareringskyldig som inte deklarerar att taxeras i enlighet med kontrolluppgifterna. Något skattetillägg tas då inte ut. Möjligheten att bli av med ett skattetillägg genom att komma in med deklaration inom viss tid fungerar då naturligtvis inte som påtryckning att deklarerera.

Skulle Skatteverket senare genom någon kontrollåtgärd upptäcka att det finns ytterligare inkomster kan skattetillägg tas ut enligt 5 kap. 2 § TL.<sup>19</sup> Detta skattetillägg kan den deklareringskyldige dock bli av med genom att deklarerera. Det är alltså i sådana situationer ur skattetilläggsynpunkt riskfritt att låta bli att deklarerera inkomster som det inte finns kontrolluppgifter på,

---

<sup>19</sup> Skattetillägg enligt 5 kap. 1 § TL på grund av att den skattskyldige har utelämnat en uppgift som han eller hon varit skyldig att lämna förutsätter att uppgifter faktiskt lämnats. 5 kap. 1 § TL kan därför inte tillämpas när den deklareringskyldige inte har lämnat några uppgifter.

exempelvis ränteinkomster från utlandet eller "svarta tjänsteinkomster".

Efter lagändringarna 2003 har alltså ett utrymme för riskfri skönstaxeringsspekulation utan skattetillägg skapats för en grupp personer. För dessa finns, utöver förseningsavgifter, inget påtryckningsmedel att deklarerat. Om oredovisade intäkter senare upptäcks kan den skattskyldige bli av med skattetillägget genom att deklarerat. Den enda sanktionsmöjlighet som kvarstår är ansvar för passivt skattebrott.

Enligt vårt förslag (se avsnitt 7.8.4) ska vid beräkningen av skattetillägg vid skönsbeskattning hänsyn inte bara tas till obligatoriska kontrolluppgifter utan också till annat normalt tillgängligt kontrollmaterial. Förslaget innebär att utrymmet för skönstaxeringsspekulation blir något större.

Enligt utredningens bedömning är det inte rimligt att deklarationsskyldigheten kan ignoreras och inkomster undanhållas på detta sätt utan att det leder till en bestående sanktion. Här bör beaktas att de personer som vi diskuterar inte har deklarerat trots att de är skyldiga att göra det enligt lagen, har påförts förseningsavgifter, har förelagts att deklarerat och har blivit skönstaxerade. Det handlar alltså om personer som upprepat nonchalerat sina skyldigheter trots att de på olika sätt uppmärksammats på detta. I jämförelse med många andra situationer då skattetillägg tas ut framstår ett sådant agerande typiskt sett som mer klandervärt. Denna brist i regelverket bör åtgärdas.

Vi föreslår att en bestämmelse om skattetillägg vid omprövning av skönsbeskattningsbeslut ska införas. Den som inte har deklarerat inkomst och därför skönsbeskattats ska omfattas av bestämmelsen. Om han eller hon inte deklarerar inom fyra månader efter utgången av den månad då skönsbeskattningsbeslutet meddelades och beslutet omprövas i höjande riktning, ska skattetillägg tas ut på höjningen. Höjningen kan vara skönsmässig eller i enlighet med en deklARATION som lämnats in efter det att Skatteverket upptäckt att skönsbeskattningsbeslutet är för lågt och uppmärksammat den skattskyldige på att en höjning övervägs. Skattetillägget behöver alltså inte knytas till några specifika inkomster. Skattetillägg ska bara tas ut om omprövningen sker på Skatteverkets initiativ. Tar den deklarationsskyldige själv initiativet är situationen jämförbar med en frivillig rättelse och då finns det inte anledning att ta ut skattetillägg.

Skattetillägg som tas ut vid omprövning av skönsbeskattningsbeslut ska kvarstå även om deklARATIONSSKYLDIGHETEN senare fullgörs. Innebörden av bestämmelsen är att även den som inte deklarerar, efter viss tid, får ett reellt och sanktionerat ansvar för oredovisade inkomster.

Bestämmelserna finns i 49 kap. 8 och 17 §§.

## 7.11 Tulltillägg

**Utredningens förslag:** Tullagens (2000:1281) bestämmelser om tulltillägg ska inte ändras i sak. Lagtexten ska dock justeras för att bibehålla likheterna med skattetilläggsbestämmelserna när det gäller formuleringar och struktur.

### Skälen för utredningens förslag

#### *Dagens regler*

Bestämmelserna om tulltillägg finns i 8 kap. tullagen. Tulltillägget är en sanktion som riktar sig i huvudsak mot vissa brister vid fullgörandet av anmälnings- och uppgiftsskyldigheten i tullbehandlingen av den kommersiella importen.

Tillämpningsområdet avgränsas mot privatimport genom att det endast omfattar sådan import för vilken skriftlig eller med databehandlingsteknik upprättad tulldeklaration ska lämnas till ledning för tulltaxeringen (8 kap. 2 § första stycket tullagen).

Den som är gäldenär och skyldig att lämna tulldeklaration ska påföras tulltillägg, om han eller hon på annat sätt än muntligen under förfarandet lämnat oriktig uppgift till ledning för tulltaxering. Tulltillägget är 20 procent av den tull som inte skulle ha påförts om den oriktiga uppgiften hade godtagits. Om det gäller mervärdesskatt som får dras av vid redovisning av skatt enligt mervärdesskattelagen ska beräkningen av tillägget i stället ske efter 10 procent (8 kap. 2 § andra–fjärde styckena tullagen).

Vid skönstulltaxering (på grund av att deklARATIONEN inte har inkommit eller genom avvikelse från deklARATIONEN) tas tulltillägg också ut. Tillägget är 20 procent av den tull som till följd av skönstulltaxeringen påförs gäldenären utöver den tull som annars skulle ha påförts (8 kap. 2 a § första stycket tullagen).

Tulltillägg påförs vidare när tull tas ut på grund av olaga införsel och andra olagliga förfaranden (8 kap. 3 § tullagen).

I 8 kap. 6 § tullagen finns undantag när tulltillägg inte ska tas ut som i stort sett motsvarar bestämmelserna om undantag från särskilda avgifter i taxeringslagen och skattebetalningslagen. Detsamma gäller befrielsereglerna i 8 kap. 10 § tullagen. Tullagen saknar dock motsvarighet till bestämmelserna i 5 kap. 8 § 2 och 14 § andra stycket 3 TL som handlar om betydelsen av kontrolluppgifter.

Tulltilläggen har alltså stora likheter med skattetilläggen. Utgångspunkten när tulltilläggen infördes var att de skulle utformas i så nära överensstämmelse som möjligt med bestämmelserna om skattetillägg (prop. 1985/86:41, s. 17). Ambitionen har även härefter varit att hålla ihop sanktionssystemen (prop. 1996/97:100, s. 489).

Det finns emellertid också skillnader. Ett exempel är att bestämmelserna om skattetillägg sanktionerar en uppgiftsskyldighet som gäller större delen av befolkningen medan tulltilläggen tar sikte på en mindre krets kommersiella aktörer. EG-rättens stora betydelse på tullområdet är en annan skillnad. Deklaranten måste inte bara beakta de svenska reglerna utan även EG:s komplexa tullrättsnormer och andra medlemsstaters tullrättspraxis. Tillförlitlig information om EG-normernas rätta tolkning kan vara svåråtkomlig i Sverige och information om tullrättspraxis i andra medlemsländer kan saknas helt. Vidare kan dokumentation som följer med importsändningar vara bristfällig och det kan vara svårt att upptäcka brister eller avhjälpa dem, inte minst eftersom dokumentationen ofta är på främmande språk.

En tulldeklaration innebär även krav på relativt komplicerade uppgifter kring varors klassificering, införselvillkor och en noggrann tullvärdeberäkning. Detta leder till att det föreligger en reell risk för oavsiktliga fel även om företagen har ambitionen att göra rätt. En orsak till detta är att tullvärdeberäkningar och konsekvenser av tullregler inte utgör ett naturligt inslag i bokförings- och redovisningssystem på samma sätt som är fallet vid beräkning av många skatter (prop. 2002/03:106, s. 198 och 199).

*2003 års reform*

Vid 2003 års reform uttalade regeringen att skatte- och tulltilläggen även i fortsättningen bör behålla samma grundläggande struktur så långt det är sakligt motiverat (prop. 2002/03:106, s. 195 och 196).

Regeringen konstaterade att kritiken mot tulltilläggen till stora delar var densamma som kritiken mot skattetilläggen. Lagstiftningen ansågs sakna proportionalitet mellan förseelse och sanktion genom att relativt enkla fel ofta leder till höga tulltillägg. Vidare var uppfattningen att tillämpningen av befrielsegrunderna för tulltillägg var alltför restriktiv. Regeringen ansåg att det i många delar fanns fog för kritiken och att systemet borde förändras för att inte förlora legitimitet (prop. 2002/03:106, s. 195, 196 och 201).

Genom reformen genomfördes i huvudsak följande förändringar:

- En definition av oriktig uppgift infördes i 8 kap. 2 § andra stycket tullagen. Vid bedömningen av om oriktig uppgift föreligger tas numera, på motsvarande sätt som gäller för skattetillägg, hänsyn till om uppgiften tillsammans med övriga lämnade uppgifter utgör tillräckligt underlag för ett riktigt beslut. Med lämnade uppgifter avses såväl uppgifter som lämnas direkt i deklarationen som uppgifter i kontrollmaterial till vilket hänvisas i en elektronisk deklaration eller bifogas en pappersdeklaration (prop. 2002/03:106, s. 204, 205 och 251).
- Befrielsebestämmelserna gjordes mer omfattande i syfte att uppnå en generösare tillämpning på motsvarande sätt som för skattetilläggen. Någon bestämmelse om vilseledande eller missvisande kontrolluppgifter föreslogs dock inte eftersom det inte finns några sådana uppgifter. Möjlighet till delvis befrielse fanns redan (prop. 2002/03:106, s. 207–209).
- Det förtydligades att tulltillägg kan tas ut vid skönstulltaxering i avsaknad av deklaration. Vid beräkningen av tulltillägget vid skönstulltaxering ska hänsyn tas till såväl uppgifter som lämnas direkt i deklarationen som uppgifter i kontrollmaterial till vilket hänvisas i en elektronisk deklaration eller bifogas en pappersdeklaration (prop. 2002/03:106, s. 212 och 213).



*Regelverken bör alltjämt vara så lika som möjligt*

Det är en fördel att samma uttryckssätt i stor utsträckning kan användas i bestämmelserna om tull- respektive skattetillägg. Givetvis gäller detta endast när sakliga skäl inte talar emot det.

Den lagtekniska översyn som vi gör av bestämmelserna om skattetillägg när vi infogar dem i den nya skatteförfarandelagen innebär ändringar i struktur och formuleringar. Vissa bestämmelser har också slopats utan att någon ändring i sak är avsedd. Det gäller t.ex. slopandet av två grunder i bestämmelsen om undantag från skattetillägg (49 kap. 10 §). Motsvarande ändringar bör göras i tullagen. Förslagen kommenteras i författningskommentaren till förslaget om ändring i tullagen.

Vi föreslår också ett antal förändringar av reglerna om skattetillägg för att ytterligare öka utrymmet för nyanserade och rättssäkra bedömningar. Förslagen är att nivåerna för delvis befrielse från skattetillägg ska tas bort (avsnitt 7.8.1), utrymmet för frivillig rättelse ska bli större (avsnitt 7.8.2) och normalt tillgängligt kontrollmaterial ska få större betydelse för skattetilläggsfrågan (avsnitt 7.8.3 och 7.8.4).

Motsvarande förändringar bör enligt utredningens mening inte göras för tulltilläggen.

*Delvis befrielse utan nivåer* är redan enligt nuvarande bestämmelser möjlig för tulltillägg.

Möjligheterna till *frivillig rättelse* ska enligt vårt förslag bli större när det gäller skattetillägg och skattebrott. Skälet för förslaget är att Skatteverket ska kunna utveckla nya kontrollmetoder där de informerar via media om att en viss typ av kontroll kommer att företas. Sådan generell information ska enligt vårt förslag inte hindra en frivillig rättelse.

Förutsättningarna för kontroll skiljer sig åt mellan skatte- och tullområdet. På skatteområdet handlar det om ett mycket större antal skattskyldiga som ska kontrolleras. Det finns också skillnader vad gäller vilka personer som omfattas av regelverken. Skattetillägget sanktionerar uppgiftsskyldigheter för större delen av befolkningen. Tulltillägget avser i stort sett bara den som yrkesmässigt importerar varor. Skillnaderna innebär att det inte är givet att det finns behov av att förändra utrymmet för frivillig rättelse på tullområdet.

Om förutsättningarna för frivillig rättelse ska ökas bör det inte bara gälla tulltillägg utan också de brott enligt lagen (2000:1225)

om straff för smuggling (smugglingslagen) som kan bli aktuella för gärningar som leder till tulltillägg. I annat fall riskerar den som frivilligt vänder sig till Tullverket med en rättelse att i stället drabbas av straffrättsligt ansvar. Bestämmelserna om frivillig rättelse från bl.a. smugglingsbrott och tulltillägg finns i 15 § smugglingslagen. Av intresse är främst den situationen att en person lämnar oriktig uppgift vid tulltaxering och att grund för såväl tulltillägg som ansvar för tullbrott föreligger.<sup>20</sup> Vid olaglig införsel kan också tulltillägg och smugglingsbrott komma i fråga för samma gärning. Smugglingsbrott och tullbrott kan dessutom bli aktuellt för samma gärning. Eftersom brotten har olika skyddsobjekt döms till ansvar för båda brotten (prop. 1999/2000:124, s. 113). Utrymmet för frivillig rättelse bör därför vara desamma för de olika brotten. En ändring av bestämmelserna om frivillig rättelse i smugglingslagen skulle alltså behöva gälla både smugglingsbrottet och tullbrottet.

Smugglingsbrottet har ett betydligt vidare tillämpningsområde än bestämmelserna om tulltillägg. En förändring av utrymmet för frivillig rättelse kräver därför helt andra överväganden än de som gäller utrymmet för frivillig rättelse från tulltillägg och tullbrott. Att föreslå generella förändringar av utrymmet för frivillig rättelse enligt smugglingslagen faller utanför vårt uppdrag. Mot den bakgrunden bedömer utredningen att inte heller tullagens bestämmelser om frivillig rättelse bör ändras.

I tullagen finns inga bestämmelser om *kontrolluppgifter och annat normalt tillgängligt kontrollmaterial*. Det är i stället det kontrollmaterial som den enskilde själv lämnar vid deklarationen eller hänvisar till i deklarationen som är av intresse. Detta kontrollmaterial beaktas redan fullt ut. Om den oriktiga uppgiften tillsammans med övriga lämnade uppgifter utgör tillräckligt underlag för ett riktigt beslut ska tulltillägg inte tas ut eftersom det då inte föreligger någon oriktig uppgift. Vid beräkningen av tulltillägg vid skönstulltaxering tillgodoräknas den enskilde det kontrollmaterial som han lämnat eller hänvisat till. Det finns alltså inte några bestämmelser om normalt tillgängligt kontrollmaterial att utvidga tillämpningen av på det sätt som vi föreslår i fråga om skattetilläggen.

Avslutningsvis ska sägas att frågan om det finns konflikter med dubbelbestraffningsförbudet kan diskuteras även när det gäller

<sup>20</sup> Enligt 31 § smugglingslagen får åtal för tullbrott i en sådan situation väckas endast om det är påkallat av särskilda skäl.

tulltillägg.<sup>21</sup> Gärningar som kan leda till tulltillägg kan också leda till ansvar enligt smugglingslagen eller till ansvar enligt 10 kap. tullagen. Som framgår av avsnitt 7.9 har utredningen inte haft möjlighet att analysera rättsläget efter den senaste utvecklingen av Europadomstolens praxis. Vår slutsats är att behovet av lagändringar bör utredas. En sådan utredning bör också uppmärksamma sanktionerna på tullområdet.

---

<sup>21</sup> Jfr prop. 2002/03:106, s. 103, 104, 333 och 334.