

# 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

## 8 Betalning och återbetalning av skatter och avgifter

### 8.1 Skattekontot och vårt uppdrag

Skattekontosystemet infördes den 1 januari 1998. Syftet var att förenkla redovisning och inbetalning av skatter. Bestämmelserna om skattekontot finns i skattebetalningslagen (1997:483, SBL).

Hos Skatteverket upprättas ett konto för varje skattskyldig där samtliga transaktioner för de skatter som omfattas av skattekontosystemet bokförs.

Principerna för skattekontot är att de skatter som omfattas av skattekontosystemet debiteras på kontot. Inbetalningar till kontot krediteras. En gemensam förfallodag gäller för de flesta debiteringsposterna och inbetalningarna avräknas mot debiteringsposterna utan någon inbördes ordning.

Varje månad som någon transaktion förekommit på kontot görs en avstämning. Det saldo som uppkommer vid avstämningen räntoberäknas. På underskott, som uppgår till vissa belopp, skickas betalningskrav ut. Överskott återbetalas i vissa fall eller ligger kvar på kontot för att räknas av mot kommande debiteringar.

Vad som sagts nu gäller också avgifter som omfattas av skattekontosystemet. Detta gäller också i det följande.

Det ingår i vårt uppdrag att utvärdera skattekontosystemet (dir. 2005:129).

Våra direktiv ger oss möjlighet begära medverkan från Skatteverket. Vi har efter samråd gett Skatteverket i uppdrag att utvärdera systemet med skattekonto. Skatteverket redovisade sitt uppdrag i februari 2007 i slutrapporten *Skatteverkets utvärdering av skattekontot*. I rapporten pekar verket på flera problemområden.

Vårt uppdrag att utvärdera skattekontot innehåller flera frågor. Dessa frågor och de problemområden som Skatteverket har

identifierat behandlas i det följande. Skatteverkets slutsatser och förslag redovisas i respektive avsnitt.

## **8.2 Externa transaktioner på skattekontot**

### **8.2.1 Sammanfattning**

Utredningen gör följande bedömningar av hur externa transaktioner på skattekontot bör hanteras:

- Skattekontot bör även i fortsättningen kunna användas för utbetalning av statligt stöd. Inga särskilda haneringsregler bör dock accepteras. När kreditering på skattekonto övervägs som metod för utbetalning av statligt stöd bör effekterna av den metoden beaktas.
- De statliga stöd som redan betalas ut genom kreditering på skattekontot bör inte lyftas ut från skattekontot.
- Det finns inte anledning att samla samtliga bestämmelser om kreditering av stöd på skattekontot i en enda lag.

### **8.2.2 Vårt uppdrag**

Som en del i utvärderingen av skattekontot ska vi enligt direktiven (dir. 2005:129) undersöka om de olika formerna av statligt stöd som betalas ut via skattekontot i stället bör hanteras utanför skattekontot. En annan fråga är om det av lagtekniska skäl vore lämpligt att samtliga bestämmelser rörande utbetalning av stöd via skattekontot samlas i en enda lag. Utredningen ska undersöka om den nuvarande hanteringen inom skattekontosystemet av avgifter och stöd som inte beslutas av Skatteverket är den optimala eller om den kan förbättras i något avseende. Om utredningen anser att förbättringar kan göras ska förslag lämnas till hur förfarandereglerna bör utformas.

Direktiven tar upp den särskilda sjukförsäkringsavgiften enligt lagen (2004:1237) om särskild sjukförsäkringsavgift som trädde i kraft den 1 januari 2005. Avgiften betalades in av arbetsgivaren till dennes skattekonto. En uppgift för utredningen blir enligt direktiven att, med utgångspunkt i Skatteverkets erfarenheter av hanteringen av den särskilda sjukförsäkringsavgiften, undersöka om det är lämpligt att utvidga användningen av skattekonto-

systemet på detta sätt eller om utvidgningen medfört några olägenheter. Om utredningen finner att nuvarande ordning är olämplig eller bör förändras på något sätt ska utredaren föreslå nödvändiga åtgärder.

Sedan direktiven skrevs har den särskilda sjukförsäkringsavgiften avskaffats. Lagen upphörde att gälla vid utgången av 2006 (SFS 2006:1428). Uppdraget att överväga förändringar av hanteringen av denna avgift har således förfallit.

### 8.2.3 Skattekontot används för utbetalning av statligt stöd

Skattekontot konstruerades för att hantera skatte- och avgiftsbetalningar. Under åren som har gått har skattekontot dock kommit att även användas för utbetalning av olika former av ekonomiskt stöd som beslutas av någon annan myndighet än Skatteverket. Utbetalningen genomförs genom att stödbeloppet krediteras mottagarens skattekonto. Under slutet av 2006 användes skattekontot för hantering av 14 olika statliga stöd. Dessutom användes kontot för inbetalning av den särskilda sjukförsäkringsavgiften som Försäkringskassan beslutade om enligt lagen om särskild sjukförsäkringsavgift.

Utvecklingen har emellertid vänt. Sjukförsäkringsavgiften har avskaffats (SFS 2006:1428). Regeringen har intagit en restriktiv inställning till att använda kreditering på skattekontot som metod för utbetalning av statligt stöd eftersom utgiftstakets betydelse annars kan minska (prop. 2007/08:1 volym 1, s. 239 och utgiftsområde 13, s. 14). Flertalet av de statliga stöden som tidigare krediterades på skattekontot har omvandlats till anslagsfinansierade bidrag, det gäller t.ex. ett antal olika energistöd (prop. 2006/07:1 utgiftsområde 21, s. 18). Andra har avvecklats (t.ex. de så kallade plus-jobben, prop. 2006/07:1 utgiftsområde 13, s. 52). Bidragsperioderna för några tidsbegränsade stöd har löpt ut.

*Sjöfartsstöd* kommer även i fortsättningen att betalas ut genom kreditering på skattekonto (förordningen [2001:770] om sjöfartsstöd och lagen [1999:591] om kreditering på skattekonto av vissa stöd beslutade av arbetsmarknadsmyndighet och Rederinämnden). Sådant stöd lämnas till arbetsgivare för skatt på sjöinkomst samt för arbetsgivarens kostnader för arbetsgivaravgifter och allmän löneavgift. Stödet beslutas av Rederinämnden.

Two new statutory subsidies that are paid out through crediting on the tax account have been introduced, namely, start-up jobs and equalization bonus. Support for *nystartsjobb* means that employer contributions and general wage tax for the employee are repaid through crediting on the employer's tax account. The employment agency decides on the support (the regulation [2006:1481] on support for start-up jobs and the law [2006:1494] on crediting on the tax account of stimulus to employers for start-up jobs). *Jämställdhetsbonusen* is granted to parents on the withdrawal of parental allowance distributed in a certain way. The insurance fund decides on the equalization bonus. The bonus is granted through that the employer's tax account is credited with the tax on the parents' tax account as preliminary tax (14 § of the law [2008:313] on equalization bonus).

As it stands now, the tax account will be used for payment of only three different statutory subsidies.

#### 8.2.4 Kreditering på skattekontot är inte detsamma som utbetalning

From the perspective of the recipient, payment of a statutory subsidy through crediting on the tax account is not the same as direct payment. The tax account functions as a clearing account that does not distinguish between different types of debits and credits. A credit of a statutory subsidy is therefore treated in the same way as a payment to the tax account and is deducted from the tax liability for the same period and may result in a deficit. Payment can only be made after a reconciliation of the tax account shows a surplus.

If there is an obstacle to repayment, the payment is refused even if there is no tax liability (64 kap. 4 §). This applies, for example, if there is a decided tax that has not yet become due for payment. In such cases, the Tax Authority will not support the claim for payment of the tax in a later period.

A subsidy that is credited to the tax account will, in the first instance, be used for payment of taxes. This means that the subsidy cannot be used for the intended purpose. If the subsidy had been paid out in the traditional way, the state would not have been able to offset the subsidy against tax claims in this way. The crediting on the tax account gives the state the possibility of getting paid for a tax claim in a way that is not otherwise possible.

Om stödet inte tas i anspråk för betaling av skatt kan det betalas ut. Utbetalningen sker dock inte automatiskt, utan först efter en begäran om utbetalning. Kommuner och landsting betalar inte skatten över skattekontot utan betalningen hanteras inom det särskilda kommunavräkningssystemet enligt 62 kap. 9 §.<sup>1</sup> Det innebär att kommuner och landsting regelmässigt har varit tvungna att begära utbetalning av stödet. Vi föreslår dock att överskott efter avstämning av en kommuns eller ett landstings skattekonto ska återbetalas utan begäran oberoende av vad överskottet grundas på (se avsnitt 8.11). Kommuner och landsting kommer således i fortsättningen inte att behöva begära utbetalning för att få tillgång till ett stöd som har krediterats kontot.

Privatpersoner som inte betalar några skatter löpande under året vill säkerligen i de flesta fallen ha ett stöd utbetalat i så nära anslutning som möjligt till krediteringen. I sådana fall förutsätts normalt en begäran om återbetalning. Jämställdhetsbonusen krediteras dock som preliminär skatt vilket innebär att ett eventuellt överskott efter slutskatteberäkning och avstämning av skattekontot kommer att återbetalas automatiskt.

Många av de stöd som har hanterats på skattekontot har avsett bidrag för privata kostnader, t.ex. stöd för energieffektivisering i bostadshus. En enskild näringsidkare använder sitt skattekonto till övervägande del för transaktioner direkt knutna till näringsverksamheten. Om stöd för privata kostnader krediteras näringsidkarens skattekonto, blir följden att privata transaktioner blandas med transaktioner för näringsverksamheten.

Sammanfattningsvis kan alltså konstateras att kreditering av stöd på skattekonto inte kan likställas med utbetalning av stöd.

---

<sup>1</sup> Skattekontot används enligt nuvarande regler i begränsad omfattning för bl.a. betaling av preliminär skatt. Vi föreslår dock att det ändras, se avsnitt 8.11.

### 8.2.5 Fortsatt kreditering av statligt stöd på skattekontot

**Utredningens bedömning:** Skattekontot bör även i fortsättningen kunna användas för utbetalning av statligt stöd. Inga särskilda haneringsregler bör dock accepteras. När kreditering på skattekonto övervägs som metod för utbetalning av statligt stöd bör effekterna av den metoden beaktas.

De statliga stöd som redan betalas ut genom kreditering på skattekontot kan även i fortsättningen betalas ut på det sättet.

Det finns inte heller anledning att samla samtliga bestämmelser om kreditering av stöd på skattekontot i en enda lag.

Skatteverket efterlyser en principiell diskussion om i vilken mån skattekontots användningsområde ytterligare kan komma att utvidgas framöver. Enligt verkets uppfattning måste skatteförfarandelagens bestämmelser gälla fullt ut för stöd som registreras på skattekontot. Alla eventuella undantag medför sammantaget att överskådligheten minskar och risken för oförutsägbara problem ökar. Skattekontots administrativa vinster är enligt verket i fara.

Skatteverket tar inte ställning till om de statliga stöd som i dag betalas ut via skattekontot i stället bör hanteras på annat sätt. Verket konstaterar dock i sin utvärdering att skattekontot fungerar tillfredsställande trots att den ursprungliga tanken med skattekontot har luckrats upp i och med att användningsområdet har utökats.

#### Skälen för utredningens bedömning

*Skattekontot bör kunna användas för utbetalning av statligt stöd*

Metoden att betala ut statligt stöd genom kreditering på skattekonto är inte oproblematiske. Ur betalningsmottagarnas perspektiv kan utbetalning av statligt stöd genom kreditering på skattekontot som framgår av avsnittet ovan inte jämföras med en direkt utbetalning. De problem som kan uppstå för en stödmottagare – stödet används t.ex. för betalning av skatt i stället för att betalas ut – är många gånger svåra att förstå för mottagaren av ett stöd. Att skattekontots användningsområde vidgas innebär också att det blir svårare att överblicka transaktionerna på kontot och att konto-



utdragen blir svårare att förstå. Det leder i sin tur till ett ökande behov av informationsinsatser från Skatteverkets sida.

Utöver ett ökat informationsbehov har hanteringen av stöd på skattekontot också ställt högre krav på systemutveckling och systemunderhåll.

Att Skatteverket hanterar utbetalningen av stödet medan en annan myndighet beslutar om stödet innebär risker för missförstånd. För mottagaren av stödet kan det vara svårt att avgöra exempelvis till vilken av myndigheterna en viss fråga bör ställas.

Skatteverkets erfarenheter av utbetalning av statligt stöd genom kreditering på skattekontot kan ändå sammanfattas som att det är möjligt att hantera stöd på skattekontot utan att det skapar några större administrativa problem. Skattekontot har alltså fungerat tillfredsställande trots att den ursprungliga tanken med ett konto enbart för skatter och avgifter har luckrats upp. Det bör därför vara möjligt att använda skattekontot för utbetalning av stöd även i fortsättningen.

Om utvecklingen går mot en ytterligare utbyggnad av skattekontot till ett mer allmänt betalnings- och transfereringssystem, skulle enligt Skatteverket en total översyn av skattekontot bli nödvändig. Verkets uppfattning är att förfarandereglerna måste gälla fullt ut för allt som registreras på skattekontot. Alla undantag medför att överskådligheten minskar och att risken för oförutsägbara problem ökar.

Skattekontot är först och främst till för skatteadministrationen. Det handlar om hantering av ett stort antal skattskyldiga och mycket stora skatte- och avgiftsbelopp. I dagens läge inbetalas sammanlagt mer än 1 500 miljarder kronor årligen efter debitering på skattekontot. Det är därför mycket viktigt att dessa belopp hanteras på ett så säkert, snabbt och effektivt sätt som möjligt. Det viktigaste syftet med skattekontosystemet är att skapa ett enkelt uppbördsförfarande med enhetliga regler för de skatter och avgifter som ingår i systemet. Mot den bakgrunden är det självklart att hanteringen av stöd via skattekontot inte får äventyra kontots funktion. En förutsättning för att använda skattekontot bör därför vara att de generella bestämmelserna om skattekontot får gälla fullt ut även för stöden.

Vid valet av hur ett stöd ska administreras bör hänsyn tas till att krediteringsmetoden är förenad med bl.a. följande effekter:

- avräkning mot den sammanlagda skatteskulden går före en utbetalning,

- de spärrar mot återbetaling som gäller enligt 64 kap. 4 § hindrar utbetalning, och
- utbetalning förutsätter vanligen en begäran.

Fördelen med att välja kreditering på skattekontot som utbetalningsmetod är att det finns ett befintligt administrativt system som kan användas. Tiden mellan beslut och införande kan därmed bli kortare än annars. Om stödmottagaren är en näringsidkare som använder skattekontot regelbundet kan det också vara en fördel att använda ett redan känt system för stödet, i vart fall om stödet har koppling till näringsverksamhetens skatter. Mot fördelarna måste dock vägas de negativa effekter som skattekontots funktion kan innebära. För det fall effekterna inte bedöms vara acceptabla bör en annan utbetalningsmetod väljas.

Hur effekterna av krediteringsmetoden bör värderas är ytterst en politiskt fråga som får avgöras från fall till fall. Rent allmänt kan dock konstateras att ju större kretsen mottagare är som kommer att behöva begära utbetalning av stödet, desto mer administration uppkommer. Att stödet kan tas i anspråk för betalning av skatt är inte särskilt kontroversiellt om stödet avser att ge en skattesubvention, medan det förefaller mer tveksamt om stödet har någon form av socialt ändamål. Ett extremt exempel skulle vara att ett bostadsbidrag eller barnbidrag inte kunde betalas ut på grund av att mottagaren har skatteskulder.

Privatpersoner har typiskt sett mindre kunskap om skattekontots funktion och därför sannolikt mindre förståelse för att stödet faktiskt inte betalas ut utan i stället används för betalning av skatteskulder. Behovet av information är därmed särskilt uttalat om stöd till privatpersoner ska betalas ut genom kreditering på skattekontot.

#### *Fortsatt kreditering av sjöfartsstöd, stöd för nystartsjobb och jämställdhetsbonus*

Skattekontot kommer, som det ser ut för närvarande, framöver att användas för utbetalning av tre statliga stöd: sjöfartsstöd, stöd för nystartsjobb och jämställdhetsbonus. Skatteverket konstaterar i sin utvärdering att skattekontot fungerar tillfredställande. Den bedömningen gjordes när skattekontot användes till ett betydligt större antal statliga stöd än vad som för närvarande ser ut att bli fallet framöver. Dessutom användes skattekontot då också för

inbetalning av den särskilda sjukförsäkringsavgiften. Hanteringsproblem för Skatteverket motiverar alltså inte att de fåtal stöd som redan hanteras på skattekontot lyfts ut och hanteras utanför skattekontot.

Som framgår ovan finns det enligt utredningens mening anledning att i varje ärende när utbetalning genom kreditering övervägs för ett statligt stöd, bedöma om de effekter som följer av en sådan utbetalningsmetod är lämpliga. Den fråga som diskuteras här är dock om det finns anledning att ändra utbetalningsmetod för de tre stöd som för närvarande krediteras skattekontot. Utgångspunkten är således delvis en annan. Dessutom har dessa stöd samband med inbetalningen av skatt vilket talar för en hantering på skattekontot.

Utformningen av jämställdhetsbonusen ska enligt förarbetena ses i ljuset av att den delvis syftar till att förstärka motiven för kvinnor att bibehålla en förankring i yrkeslivet. För att understryka att bonusen ska stimulera återgång i arbete avsågs den ursprungligen utformas som en skattereduktion. Lösningen med kreditering på skattekonto valdes med hänsyn till att en skattereduktion skulle innebära ett ingrepp i inkomsttaxeringen och en mer komplicerad och tidskrävande lagstiftning. Bonusen hanteras som preliminär skatt vilket innebär att mottagaren kan få skatteavdragen beräknade enligt en särskild beräkningsgrund med hänsyn till bonusen (prop. 2007/08:93, s. 6).

Sjöfartsstödet och stödet för nystartsjobb är till sin storlek relaterat till mottagarens skattebetalningar. Här finns alltså en koppling till skattebetalningen som gör att hanteringen på skattekontot framstår som naturlig.

Sammanfattningsvis bedömer utredningen att de stöd som i dag betalas ut via skattekontot även i fortsättningen kan betalas ut på det sättet.

#### *En lag om kreditering på skattekontot?*

En annan fråga som utredningen ska överväga är om det av lagtekniska skäl vore lämpligt att samtliga bestämmelser rörande utbetalning av stöd via skattekontot samlas i en enda lag.

Krediteringen på skattekontot regleras för sjöfartsstödet och nystartsjobb i så kallade krediteringslagar som endast består av en respektive två paragrafer (lagen om kreditering på skattekonto av

vissa stöd beslutade av arbetsmarknadsmyndighet och Rederinämden samt lagen om kreditering på skattekonto av stimulans till arbetsgivare för nystartsjobb). Övriga bestämmelser om förutsättningar för stöd m.m. finns i förordningar (förordningen om sjöfartsstöd och förordningen om stöd för nystartsjobb).

När det gäller jämställdhetsbonusen regleras såväl krediteringen som övriga förutsättningar i en lag (lagen om jämställdhetsbonus). Bestämmelsen om kreditering i den lagen skiljer sig också från de två övriga genom att krediteringen ska göras som preliminär skatt. Att bryta ut den bestämmelsen ur lagen och placera den i en gemensam krediteringslag är inte en förbättring utan en försämring eftersom en i dag sammanhållen lagstiftning skulle splittras.

Så länge det endast rör sig om ett fåtal bestämmelser om kreditering blir vinsterna med att skapa en lag som visar samtliga krediteringar inte heller så stora. Utredningens bedömning är därför att det nu inte är motiverat av lagtekniska skäl att samla krediteringsbestämmelserna i en särskild lag.

## **8.3 Skattekonton som inte längre används**

### **8.3.1 Möjligheterna att avsluta skattekonton**

Skatteverket ska enligt 3 kap. 5 § första stycket SBL upprätta ett skattekonto för varje person som är skattskyldig enligt skattebetalningslagen. I dag finns ca 11 500 000 skattekonton registrerade. Motsvarande siffra var 9 950 000 skattekonton i början av år 2000.

Hittills har Skatteverket inte avslutat några skattekonton. Alla konton som en gång har upprättats finns kvar även om de inte används längre t.ex. på grund av att den skattskyldige har avlidit eller ett företag upplösts genom konkurs.

Skattekonton som inte används och inte heller bedöms komma att användas i framtiden fyller ingen funktion utan skapar bara administrativa olägenheter. Sådana skattekonton bör därför avslutas. Förutsättningen för att det ska vara möjligt är givetvis att skattekontot inte har något saldo.

Förekomsten av ett skattekonto har i sig inte några självständiga effekter för den skattskyldige. I vilka situationer ett skattekonto ska upprättas eller avslutas är alltså rent administrativa frågor som inte behöver regleras i lag. Vi föreslår därför ingen motsvarighet till bestämmelserna i 3 kap. 5 § första och andra styckena SBL om när

skattekonton ska upprättas. Det finns inte heller anledning att införa bestämmelser i lagen om när skattekonton ska avslutas.

I hur stor omfattning det är möjligt att avsluta skattekonton beror på möjligheterna att låta överskott som inte har kunnats återbetalas i stället tillfalla staten och avskriva mindre underskott som inte lämnas för indrivning och därför inte preskriberas. Det är frågor som behöver regleras i lagen. Behovet av förändring av skattebetalningslagens reglering i dessa avseenden behandlas i de två följande avsnitten.

### 8.3.2 Mindre underskott ska kunna skrivas av

**Utredningens förslag:** Ett underskott på ett skattekonto som understiger 2 000 kronor ska skrivas av om det har varit obetalt under fem år och det inte har förekommit några andra registreringar än ränta på skattekontot under lika lång tid.

**Skatteverkets förslag:** Skatteverket föreslår att verket får möjlighet att skriva av ett underskott som understiger gränsen för restföring under vissa i lagen angivna förutsättningar. Vilka dessa förutsättningar bör vara redogör verket inte för.

**Skälen för utredningens förslag:** Mindre underskott på skattekonton lämnas inte över till Kronofogdemyndigheten för indrivning. För näringsidkare (skattskyldiga som ska lämna skattedeklaration eller som har F-skattsedel) är beloppsgränsen 10 000 kronor. För andra skattskyldiga ska beloppsgränsen enligt vårt förslag vara 2 000 kronor.<sup>2</sup> Om ett belopp har varit obetalt under längre tid gäller beloppsgränsen 2 000 kronor även för näringsidkare (70 kap. 1 §). Lägre belopp än 2 000 kronor lämnas alltså inte till Kronofogdemyndigheten för indrivning.

Preskriptionstiden för en fordran som har påförts enligt skattebetalningslagen börjar enligt 3 § tredje stycket lagen (1982:188) om preskription av skattefordringar m.m. löpa först när den har lämnats för indrivning. Effekten blir att preskriptionstiden för underskott som är mindre än 2 000 kronor inte börjar löpa förrän underskottet tillsammans med upplupen ränta uppgår till minst 2 000 kronor och då överlämnas för indrivning.

---

<sup>2</sup> Enligt 20 kap. 1 § SBL är gränsen 500 kronor.

Den nuvarande ordningen får olämpliga effekter om underskottet finns på ett skattekonto som inte längre används, t.ex. för att den skattskyldige har avlidit eller inte längre är skattskyldig i Sverige. Det förekommer i sådana fall normalt inte några transaktioner över skattekontot som kan täcka underskottet. Underskottet kommer alltså att kvarstå även om det i de flesta fall helt saknas utsikter för att betalning kommer att ske. Det innebär att det kommer att ta lång tid innan skattekontot kan avslutas om underskottet är mycket lägre än 2 000 kronor. I dag finns det ca 94 500 skattekonton på vilka inga transaktioner har förekommit sedan den 1 januari 2003, men där det finns ett underskott.

Enligt utredningens bedömning är det rimligt att ett underskott som inte anses tillräckligt stort för att kunna lämnas för indrivning skrivs av efter en tid om skattekontot inte längre används. Om inga andra registreringar än ränta har förekommit under fem år bör det normalt vara fråga om ett skattekonto som inte kommer att användas mer. Då bör ett underskott under 2 000 kronor som har varit obetalt under lika lång tid skrivas av.<sup>3</sup> Tidsfristen på fem år motsvarar den femåriga preskriptionstid som gäller för större fordringar som lämnas för indrivning. Det kan vara lämpligt att ansluta till den tidsfristen eftersom avskrivningen kan ses som ett substitut för preskription.

Bestämmelsen finns i 70 kap. 6 §.

### 8.3.3 Mindre överskott som inte har kunnat återbetalas ska tillfalla staten

**Utredningens förslag:** Ett överskott på ett skattekonto som understiger 100 kronor ska tillfalla staten om inga andra registreringar än ränta har gjorts på skattekontot under tre år och ett försök att återbetala beloppet har misslyckats.

**Skatteverkets förslag:** Skatteverket föreslår att överskott som understiger 100 kronor ska tillfalla staten om det inte förekommit några transaktioner på skattekontot de senaste tre åren och återbetalningsförsök har misslyckats.

<sup>3</sup> I 66 § uppbördslagen (1953:272, UBL) fanns tidigare en bestämmelse om en annan typ av avskrivning. En skuld som skrivits av enligt den bestämmelsen kunde i vissa fall återupprättas. Det gäller inte här föreslagen avskrivning.

**Skälen för utredningens förslag:** Ett belopp som inte har kunnat betalas tillbaka till den skattskyldige inom tio år tillfaller staten (18 kap. 10 § andra stycket SBL). Denna bestämmelse får anses förutsätta att försök att återbetala beloppet enligt skattebetalningslagens bestämmelser har gjorts. Det innebär att överskott på skattekonton som understiger 100 kronor i praktiken inte omfattas av bestämmelsen. Sådana belopp återbetalas nämligen bara om det finns särskilda skäl (18 kap. 7 § SBL).

För den som löpande använder sitt skattekonto är det knappast några problem att överskott under 100 kronor inte återbetalas, det kan användas för att täcka andra skatter eller så småningom bilda ett återbetalningsbart överskott tillsammans med nya överskott och tillgodoräknad intäktsränta.

Om skattekontot inte längre används kommer överskottet inte att kunna tas i anspråk för att betala skatt. Ett litet överskott kan bli kvar under mycket lång tid utan att det tillsammans med tillgodoräknad ränta kommer upp i belopp över 100 kronor. För närvarande finns det ca 167 200 skattekonton på vilka inga transaktioner har förekommit sedan den 1 januari 2005, men där det finns ett överskott. 91 procent av överskotten på passiva skattekonton är mindre än 100 kronor.

När ett skattekonto inte längre används är det inte rimligt att överskott på så obetydliga belopp som under 100 kronor ska stå kvar på skattekontot och räntoberäknas år efter år. Regelverket bör justeras så att sådana överskott betalas ut eller, om det inte är möjligt, tillfaller staten. Saldot på skattekontot blir då noll och kontot kan avslutas. Det innebär en administrativ fördel för Skatteverket.

Tioårsfristen i den nuvarande bestämmelsen om belopp som inte har kunnat återbetalas valdes med tanke på att de allmänna reglerna om preskription i preskriptionslagen (1981:130) tillämpades vid återbetaling av skatt enligt uppbördslagen (prop. 1996/97:100, s. 620 och 621). Med hänsyn till att den bestämmelse som nu föreslås ska tillämpas endast på belopp som understiger 100 kronor, bör det vara tillräckligt med en kortare tid än tio år. Enligt utredningens bedömning är en treårsperiod en lämplig avvägning mellan å ena sidan den skattskyldiges intresse av återbetaling av ett mindre belopp och å andra sidan det allmännas intresse av ett rationellt förfarande. Vi föreslår därför att ett överskott på ett skattekonto som är mindre än 100 kronor ska tillfalla

staten om inga andra registreringar än ränta har gjorts på kontot under tre år och ett försök att återbetala beloppet har gjorts.

Regleringen finns i 64 kap. 10 § andra och tredje styckena.

## 8.4 Avräkningsordningen

### 8.4.1 Avräkning ska i första hand göras från skatteskuld som inte har lämnats för indrivning

**Utredningens förslag:** Den avräkningsordning som Skatteverket tillämpar mellan restförda och icke restförda skatteskulder ska lagfästas. Inbetalda och andra tillgodoräknade belopp ska i första hand räknas av från den del av betalarens sammanlagda skatteskuld som inte har lämnats för indrivning och i andra hand från den del av skatteskulden som har lämnats för indrivning.

Skatteverket behandlar inte frågan i sin utvärdering.

**Skälen för utredningens förslag:** Enligt 16 kap. 9 § SBL ska ett inbetalt belopp räknas av från den skattskyldiges sammanlagda skatteskuld oberoende av vad den skattskyldige begärt. I 16 kap. 10 § SBL finns det enda undantaget vilket gäller den som inte bara är betalningsskyldig för egen skatt utan också ska betala annans skatt enligt ett beslut om ansvar.

Regleringen ger intrycket att det helt saknas avräkningsordning på skattekontot och att varje inbetalning räknas av mot den sammanlagda skulden för skatter och avgifter. Det är inte en helt rättvisande bild av förfarandet.

I praktiken görs nämligen en uppdelning mellan den del av skulden som har lämnats till Kronofogdemyndigheten för indrivning (restförda skatte- och avgiftsskulder) och övriga skulder. Samtliga dessa skulder ingår i det totala skuldsaldot på skattekontot, men behandlas inte på samma sätt. Ett inbetalt belopp räknas av mot restförda skulder först efter det att övriga skulder är täckta.

Denna avräkningsordning bör framgå av lagen. En sådan bestämmelse föreslås därför i 62 kap. 10 §. Hur bestämmelsen ska tillämpas beskrivs i författningskommentaren till paragrafen.



#### 8.4.2 Avräkningsordning för betalare som har mer än ett skattekonto

**Utredningens förslag:** Den avräkningsordning som Skatteverket tillämpar för ombud för generalrepresentation och andra företrädare som enligt 5 kap. är betalningsskyldiga för annans skatt ska lagfästas. En sådan företrädare ska få bestämma om ett *inbetalt belopp* ska räknas av från den egna skulden eller från skulden som avser någon annans skatt. *Andra tillgodoräknade belopp än inbetalningar* ska i första hand räknas av från skulden för den verksamhet som beloppet hör till.

**Skälen för utredningens förslag:** I skattebetalningslagen finns ingen särskild avräkningsordning för de företrädare som är betalningsskyldiga såväl för egna som annans skatter och avgifter. De aktuella företrädarna är ombud för en generalrepresentation, representant för ett enkelt bolag eller partsrederi, huvudman för en mervärdesskattegrupp och skatterepresentant för en utländsk försäkringsgivare (23 kap. 3–3 d §§ SBL, 5 kap. i vårt förslag).

I företrädarens sammanlagda skatteskuld ingår såväl de egna som huvudmannens skatte- och avgiftsskulder. Avsaknaden av särskild reglering innebär i princip att ett inbetalt belopp enligt 16 kap. 9 § SBL ska avräknas från den skattskyldiges sammanlagda skatteskuld. Betalaren skulle alltså inte kunna styra en betalning till antingen de egna eller huvudmannens skulder. En sådan ordning är ohållbar och tillämpas inte i praktiken.

Företrädarna har ett särskilt skattekonto för huvudmannens skatter och avgifter och styr i praktiken sina inbetalningar antingen till huvudmannens skattekonto eller till det egna skattekontot beroende på vilka skatter eller avgifter som en inbetalning är avsedd att täcka. Härigenom avgör företrädaren om avräkning ska ske från den egna skulden eller från skulden för huvudmannens verksamhet. Det är en fungerande ordning och vi föreslår därför att den kommer till uttryck i lagen.

När det gäller andra tillgodoräknade belopp än inbetalningar bör en annan princip för avräkningen gälla. De belopp som avses är t.ex. belopp som krediteras skattekontot när anstånd med att betala skatt medges eller när en skatt sätts ned. I sådana fall bör avräkningen styras av om skatten avser den egna verksamheten eller huvudmannens verksamhet. Om en egen skatt sätts ned ska

beloppet i första hand räknas av från skulden på det egna skattekontot. Avser beloppet i stället en skatt som hanteras på skattekontot för annans skatter och avgifter ska avräkning i första hand göras från skulder på detta skattekonto. Avräkningsordningen som föreslås motsvarar hur Skatteverket i dag hanterar avräkningen. En sådan ordning är också en förutsättning för att de åtgärder som vi föreslår i avsnitt 8.5 för att minska antalet så kallade skattebyten ska få avsedd effekt även för den som har två skattekonton.

Bestämmelserna finns i 62 kap. 12 § första och andra styckena.

#### 8.4.3 Avräkning om en skatt eller avgift som omfattas av ackord sätts ned

**Utredningens förslag:** En avräkningsbestämmelse för skatter och avgifter som satts ned genom ackord ska införas. Om en skatt eller avgift som omfattas av villkor om avräkning i ett beslut om ackord sätts ned, ska det tillgodoräknade beloppet i första hand räknas av mot den skatte- eller avgiftsskuld som ackordet avsåg.

**Skälen för utredningens förslag:** Enligt 18 kap. 7 § 3 SBL ska återbetaling inte göras av ett belopp som behövs för betaling av en skatteskuld efter beslut om ackord. Den situation som återbetalningsspärren tar sikte på är att skatt eller avgift som belöper på tid före ett ackordsbeslut sätts ned. Före skattekontoreformen försågs ackordsbeslut regelmässigt med ett villkor om att framtida nedsättning av sådan skatt eller avgift inte kommer att återbetalas utan i stället räknas av mot den fordran som fallit bort genom ackordet så länge någon del av denna återstår.

Före skattekontoreformen hanterades varje skatt och avgift för sig och en återbetalningsspärr fick då alltid effekt när en skatt eller avgift från tid före ackordet sattes ned. I skattekontomiljön leder en nedsättning av en skatt eller avgift till att skattekontot krediteras. Först om det efter en avstämning finns ett överskott på kontot kan återbetalningsspärren aktualiseras. Det innebär att krediteringen i stället räknas av mot periodens samtliga debiteringar och eventuellt ingående underskott. En näringsidkare som har löpande debiteringar på skattekontot kan därmed undgå avräkning mot den ackorderade fordringen genom att låta bli att

göra inbetalningar till skattekontot. Nedsättningen kommer då att räknas av mot de nya skatterna och avgifterna. Skattekontoreformen har således gjort att återbetalningsspärren inte är lika effektiv längre vilket i sin tur lett till att villkor om avräkning blivit ovanliga.

Skälen för att avräkna en nedsatt skatt eller avgift som avser tid före ackordsbeslutet mot den ackorderade fordringen har inte ändrats till följd av skattekontoreformen. Det är alltså rimligt att avräkning görs; ackordsbeslutet har ju fattats utifrån felaktiga förutsättningar.

För att få en effektiv avräkning till stånd måste avräkningen aktualiseras tidigare än på återbetalningsstadiet. Vi föreslår därför att återbetalningsspärren ersätts med en ny avräkningsbestämmelse. Om en skatt eller avgift som omfattas av ett villkor om avräkning i ett beslut om ackord sätts ned, ska det tillgodoräknade beloppet i första hand räknas av mot den skatte- eller avgiftsskuld som ackordet avser.

Bestämmelsen finns i 62 kap. 13 §.

## 8.5 Åtgärder för att motverka "skattebyten"

### 8.5.1 Skattebyte

Med skattebyte avses att en kreditering på skattekontot räknas av från en annan skatt än den som krediteringen avsåg. Definitionen haltar något eftersom en inbetalning eller annan kreditering på skattekontot inte avser en viss skatt utan räknas av från den skattskyldiges sammanlagda skatteskuld. Skattekontot saknar ju normalt avräkningsordning.

Upprinnelsen till andra krediteringar än inbetalningar är nästan alltid ett beslut. Det beslut som ligger till grund för en kreditering avser en viss skatt men krediteringen kopplas inte ihop med den skatten utan räknas av mot den sammanlagda skatteskulden. Om krediteringen räknas av mot en annan skatt än den som beslutet avser anses ett *skattebyte* ha skett.

### 8.5.2 Problem med skattebyten

Skatteverket redogör i sin utvärdering av skattekontot för olika problem som skattebyten skapar. Det rör sig om skattebyten vid anstånd med att betala skatt och nedsättning av skatt. Skattebyten i kombination med preskriberade fordringar utgör enligt verket ett särskilt allvarligt problem. Den kombinationen kan nämligen leda till felaktiga överskott och att "luftpengar" betalas ut till den skattskyldige.

Problemen med skattebyten berör även indrivning och verkställighet samt företrädaransvar. Ett problem är att anstånd och nedsättningar inte alltid leder till att indrivningen av skattefordringen avbryts. Även det omvända kan vara ett problem, dvs. att ett anstånd eller en nedsättning avseende en annan skatt räknas av från den skattefordran som lämnats över för indrivning.

Företrädaransvar förutsätter att det går att avgöra att ett visst skattebelopp var obetalt på förfallodagen och att det fortfarande är det. Skattebyten gör att det många gånger är svårt att avgöra om ett skattebelopp är betalt.

Dessutom kan skattebyten skapa förvirring hos de skattskyldiga genom att de kan tvingas betala en skatt som de fått anstånd med att betala, låt vara att de sluppit att betala en annan skatt.

I sin utvärdering åskådliggör Skatteverket problemen med ett antal exempel. Några av dessa exempel finns i *bilaga 7*.

### Skattebyten vid anstånd och nedsättning

I skattekontosystemet kan den skattskyldige inte välja att betala en viss skatt utan inbetalning kan bara ske till skattekontot där avräkning sker mot debiterade skatter utan särskild ordning. I 16 kap. 9 § SBL sägs nämligen att ett inbetalt belopp ska räknas av från den skattskyldiges sammanlagda skatteskuld oavsett vad den skattskyldige har begärt.

Skatt som ska tillgodoräknas ska registreras på skattekontot så snart underlag finns.

Om Skatteverket eller domstol fattat beslut om nedsättning av skatt ska den skattskyldige tillgodoräknas skatt. Även ett beslut om anstånd innebär att skatt ska tillgodoräknas, om än kanske bara temporärt. Besluten ska registreras på skattekontot så snart besluten fattats.

Beviljade anstånd och nedsättningar krediteras skattekontot. Dessa krediteringar, och övriga, behandlas på samma sätt som inbetalningar, dvs. de räknas av från debiterade skatter utan avräkningsordning. En nedsättning av skatt ändrar alltså inte den ursprungliga debiteringen på skattekontot och ett anstånd kopplas inte ihop med den skatt som anståndet avser (anståndsskatten).

Anstånd och nedsättningar räknas i första hand av från den aktuella periodens debiteringar och eventuella ingående underskott. Om ett överskott uppkommer för perioden (periodöverskott) räknas det av från skatteskulder som lämnats över till Kronofogdemyndigheten för indrivning, dvs. från restförda skatteskulder. Det sammanlagda skuldbelopp som ligger hos Kronofogdemyndigheten finns registrerat på skattekontot.

Om anståndet krediteras på skattekontot samma period som anståndsskatten debiteras kommer de att ta ut varandra och något skattebyte sker då inte utan anståndet får anses ha räknats av från anståndsskatten. Anståndet och anståndsskatten möter också varandra när anståndet registreras en period då anståndsskatten ingår i periodens ingående underskott. Även i sådana fall får alltså anståndet anses ha räknats av mot anståndsskatten.

Skattebyte kan däremot ske om anståndet krediteras före den period då anståndsskatten förfaller till betalning. I sådana fall kommer krediteringen att räknas av från den aktuella periodens debiteringar och eventuella ingående underskott. Om periodöverskott uppkommer räknas det av från restförda skatteskulder om sådana finns. När anståndsskatten sedan debiteras kan alltså anståndsbeloppet redan ha gått åt.

Även vid anstånd med betalningen av en restförd skatteskuld kan skattebyte äga rum. Krediteringen ska ju i första hand räknas av från den aktuella periodens debiteringar och eventuella ingående underskott och först därefter mot restförda skatteskulder. Även om det uppkommer ett periodöverskott som kan räknas av från restförda skulder är det inte säkert att avräkningen träffar anståndsskatten. Finns det flera restförda skatteskulder ska nämligen avräkning i första hand göras från den som preskriberas först.

När det gäller nedsättningar är det ytterst ovanligt att krediteringen möter den ursprungliga debiteringen. Orsaken är att få beslut omprövas så snabbt att nedsättningen hinner krediteras den period då den skatt som nedsättningen avser debiteras eller ingår i ett eventuellt ingående underskott. Om den skatt som nedsättningen avser (nedsättningsskatten) är restförd och

krediteringen leder till ett periodöverskott kan dock krediteringen träffa skatten. I likhet med vid anstånd kan dock avräkning i stället ske från andra restförda skulder.

### **Indrivning, verkställighet och preskription**

Skattebyten skapar problem vid indrivning och verkställighet. I kombination med preskriberade fordringar kan skattebyten leda till felaktiga överskott och att "luftpengar" betalas ut till den skattskyldige. Här görs en liten koppling till relevanta delar av regelverket för indrivning, verkställighet och preskription.

#### *När ska indrivning begäras?*

Skatteverket ska löpande överlämna obetalda fordringar för indrivning.

Om en skattskyldig inte betalar samtliga skatter som förfaller under en period jämte ränta kommer avstämningen av skattekontot att visa ett periodunderskott. Den skattskyldige ska då uppmanas att betala beloppet och upplysas om att det annars överlämnas för indrivning.

Finns det ett underskott på skattekontot även efter nästa avstämning kan ett kvarstående underskottsbelopp motsvarande högst det betalningsuppmanade beloppet överlämnas till Kronofogdemyndigheten för indrivning (se RÅ 2006 ref. 86 II).

#### *Indrivning när anstånd beviljats eller nedsättning beslutats*

Indrivning får enligt 17 kap. 10 § SBL inte begäras av ett belopp som omfattas av anstånd. Av ordalydelsen att döma reglerar bestämmelsen bara vad som gäller om anståndsbeloppet inte redan har restförts då anstånd beviljas (Skatteverket: *Handledning för skattebetalning 2006*, s. 588).

Genom att anståndsbeloppet krediteras på skattekontot kommer ett lika stort belopp att undgå indrivning och det oavsett om krediteringen räknas av från en annan skatt än anståndsskatten. Krediteringen innebär helt enkelt att indrivning inte begärs för ett belopp motsvarande anståndet.

Någon bestämmelse om att indrivning inte får begäras för skattebelopp som satts ned finns inte.

#### *Avräkningsordningen för restförda skatteskulder*

Som redan nämnts krediteras anstånd och nedsättningar på skattekontot. Den avräkningsordning som Skatteverket tillämpar innebär att krediteringen i första hand räknas av från periodens debiteringar och ingående underskott. Överskjutande belopp (periodöverskott) ska inom kontot räknas av från skattekontounderskott som lämnats över till Kronofogdemyndigheten för indrivning.

Den av Skatteverket tillämpade avräkningsordningen kan sägas innebära att en kreditering i första hand räknas av från de yngsta skatteskulderna och i sista hand från de äldsta, dvs. restförda skattekontounderskott.

I vilken ordning ett periodöverskott ska räknas av från restförda skatteunderskott styrs dock av en annan och omvänd avräkningsordning. Vid sådan avräkning tillämpas nämligen samma ordning som gäller enligt 19 § lagen (1993:891) om indrivning av statliga fordringar (indrivningslagen). Där sägs att belopp som kan användas för betalning i första hand ska räknas av från den skatteskuld vars preskriptionstid går ut först, dvs. i praktiken äldst först.

#### *Återtagande av indrivningsuppdrag*

Enligt 3 § tredje stycket lagen om preskription av skattefordringar preskriberas en fordran som påförts enligt skattebetalningslagen fem år efter utgången av det kalenderår då den lämnades för indrivning. Om indrivningsuppdraget återtas upphör beräkningen av preskriptionstid för det belopp som omfattas av återtagandet.

Ett anstånd eller en nedsättning kan leda till att indrivningsuppdrag återtas helt eller delvis. För att så ska ske krävs att krediteringen leder till ett periodöverskott. Periodöverskottet räknas av från restförda skattekontounderskott och minskar därmed indrivningsuppdraget. Här används avräkningsordningen i 19 § indrivningslagen, vilket innebär att det äldsta skattekontounderskottet återtas först.

Återtagandet är beloppsmässigt och behöver därför inte avse anståndsskatten eller den skatt som satts ned. Det underskott som

kan anses inrymma dessa skatter kan alltså ligga kvar för indrivning trots att anstånd eller nedsättning beslutats. I stället kan andra restförda underskott komma att helt eller delvis återtas från indrivning.

### *Verkställighet*

Det kan konstateras att ett anstånd eller en nedsättning inte alltid leder till att ett indrivningsuppdrag avseende det underskott till vilket anstånds- eller nedsättningsskatten kan hänföras återtas. Om indrivningen återkallas beror på övriga registreringar på skattekontot och om det finns andra restförda skatteskulder.

Hur denna tillämpning förhåller sig till praxis när det gäller hinder för verkställighet kan diskuteras. Högsta Domstolen har nämligen, i ett rättsfall från 1989, slagit fast att ett anstånd med inbetalning av skatt, som medgetts på grund av den skattskyldige överklagat aktuell skatt, är ett sådant förhållande som avses i 3 kap. 21 § andra stycket utsökningsbalken och som innebär att vidtagna verkställighetsåtgärder ska återgå (NJA 1989 s. 137). Högsta Domstolen ansåg alltså att anståndsbeslutet utgjorde hinder mot verkställighet och att beslutet om utmätning skulle återgå trots att det fattats före anståndsbeslutet. Det bör nämnas att innehållet i 3 kap. 21 § andra stycket utsökningsbalken inte har ändrats sedan Högsta Domstolen meddelade sin dom.

Å andra sidan har Regeringsrätten slagit fast att det faktum att en enskild har betalat ett betalningsuppmanat belopp inte hindrar att beloppet överlämnas för indrivning om ett underskott på skattekontot kvarstår till följd av att ytterligare skattebelopp har förfallit till betalning (RÅ 2006 ref. 86 II). Regeringsrätten noterar att ett sådant förfarande för betalningsuppmaning och överlämnade för indrivning förutskickades i förarbetena till skattebetalningslagen. Enligt Regeringsrätten är förfarandet en konsekvens av de principer som bär upp skattekontosystemet och det förhållandet att det belopp som anges i betalningsuppmaningen inte avser en viss skatt eller en avgift utan ett underskott på skattekontot.

Hur som helst kan ett indrivningsuppdrag hos Kronofogdemyndigheten inte avse ett större belopp än den skattskyldiges sammanlagda skatteskuld. Ett anstånd eller en nedsättning innebär att den sammanlagda skatteskulden skrivs ned (eventuellt bara temporärt i anståndsfallen). Om krediteringen i sin helhet räknas



av från den aktuella periodens debiteringar och eventuella ingående underskott uppkommer inget periodöverskott att räkna av från restförda skattekontounderskott. Det innebär att indrivningsuppdraget är oförändrat och i realiteten kommit att avse en annan skatt än anståndsskatten eller det undanröjda skattebeloppet.

En annan konsekvens är att en konkursansökan fortfarande kan vara aktuell trots att anstånd eller nedsättning beslutats avseende de skulder som ingår i ansökan.

Som vanligt kan även det omvända inträffa, dvs. att anstånd eller nedsättning avseende annan skatt än den som ingår i ett indrivningsuppdrag eller i en konkursansökan räknas av från restförda skulder med påföljd att förutsättningarna för verkställighet och konkurs bortfaller.

Avslutningsvis bör det nämnas att när det gäller utlandsindrivning, s.k. handräkning, gör hanteringen av anstånd och nedsättningar att det kan vara svårt för Kronofogdemyndigheten att utreda om anstånd eller nedsättning har beslutats avseende den skuld för vilken handräkning begärts.

### Företrädaransvar

Företrädaransvar innebär att företrädare för en juridisk person, t.ex. VD:n för ett aktiebolag, kan göras betalningsansvariga för skatt som den juridiska personen inte har betalat. Ett beslut om ansvar förutsätter att det går att avgöra att ett visst belopp var obetalt på förfallodagen och att det fortfarande är det. Skattebyten bidrar till att det många gånger kan vara svårt att avgöra.

I 12 kap. SBL finns bestämmelser om företrädaransvar (6–7 e §§). Ansvar gäller i princip för samtliga skatter och avgifter som ingår i skattekontosystemet. För ansvar krävs att företrädaren uppsåtligt eller av grov oaktsamhet inte gjort skatteavdrag eller betalat skatt.

Som redan nämnts sätter den juridiska personens betalningsskyldighet gränsen för vilket ansvar som kan krävas av företrädaren. Om skattefordran på den juridiska personen bortfaller eller sätts ned minskar företrädarens ansvar i motsvarande mån (prop. 2002/03:128, s. 137).

Om den juridiska personen får anstånd senast på förfallodagen kan inte företrädaransvar aktualiseras under anståndstiden. Däremot kan sådant ansvar inträda om skatten inte betalas på

förfallodagen vid anståndstidens utgång (prop. 2002/03:128, s. 137, Skatteverkets handledning för företrädaransvar, s. 29 och 30).

Medges anstånd först efter förfallodagen kan företrädaransvar knytas till förfallodagen. Anstånd i efterhand befriar alltså inte från företrädaransvar, men har anstånd medgetts på grund av att det är tveksamt om skatten kommer kvarstå, kan det vara svårt att styrka uppsåt eller grov oaktsamhet. Däremot kan inte ansvarsfrågan initieras så länge den juridiska personen har anstånd med betalningen av skatten (prop. 2002/03:128 s. 137, Skatteverket: *Handledning för företrädaransvar 2005*, s. 29 och 30).

Det bör nämnas att även om ansvarsfrågan inte får initieras under anståndstiden så kan den skatteskuld som ansökan avser (företräderskulden) vara aktuell för indrivning hos Kronofogdemyndigheten. Som redogjorts för ovan beror det på att krediteringen av anståndet i första hand räknas av från den aktuella periodens debiteringar och eventuella ingående underskott och först därefter från det restförda periodunderskott som inrymmer företräderskulden. Anståndet behöver med andra ord inte innebära att indrivningsuppdraget avseende företräderskulden återtas.

Om företräderskulden undanröjs eller sätts ned bortfaller företrädaransvaret helt respektive delvis. Här kan samma effekt som vid anstånd uppkomma, dvs. nedsättningen behöver inte innebära att indrivningsuppdraget återtas helt eller delvis.

Även anstånd eller nedsättning avseende andra skulder än företräderskulden kan få betydelse för företrädaransvaret. Om krediteringen leder till ett skattebyte räknas krediteringen av från det underskott som inrymmer företräderskulden och alltså inte från den skatt som anståndet eller nedsättningen avser. I sådana fall måste särskild utredning och argumentering anföras till stöd för att företräderskulden alltjämt ska anses obetald.

### Likafördelningsmetoden

Om det uppkommer behov av att ange om en specifik skatt är obetald är huvudregeln i skattekontosystemet att skulden ska fördelas proportionellt mellan de skatter som påförts under den aktuella perioden. Denna s.k. likafördelningsmetod finns i dag i 16 kap. 11 § SBL.

Metoden innebär att ett underskott på skattekontot ska fördelas proportionellt mellan de skattefordringar som finns registrerade på

skattekontot för den aktuella perioden, dvs. periodens debiteringar och eventuella ingående underskott. Skatt som lämnats för indrivning ingår alltså inte i fördelningen.

Om ett anstånd eller en nedsättning krediteras en period som vid avstämning uppvisar underskott fördelas underskottet mellan de skatter som debiteras under perioden och periodens eventuella ingående underskott. Ingår anståndsskatten i periodens debiteringar eller eventuella underskott kommer anståndskrediteringen att möta skatten. Likafördelningsmetoden innebär dock att krediteringen räknas av proportionellt mellan periodens samtliga skatteskulder. Även i fall där anståndsskatten och skatt som sätts ned är hänförliga till tidigare perioder innebär likafördelningsmetoden att krediteringen kommer att fördelas mellan aktuell periods debiteringar och eventuella ingående underskott.

### 8.5.3 Anstånd ska inte registreras före förfallodagen

**Utredningens förslag:** Om anstånd med att betala skatt eller avgift beviljas före förfallodagen för den skatt eller avgift som anståndet avser, ska anståndsbeloppet registreras först på förfallodagen.

**Skatteverket** lämnar inget konkret förslag utan anser att problemen kan lösas utan lagändringar genom att verket ändrar hanteringen av anstånd.

**Skälen för utredningens förslag:** Ett anståndsbelopp är något som ska tillgodoräknas den skattskyldige och beloppet ska därför registreras på skattekontot så snart underlag finns, dvs. så snart anståndet beviljats. Detta leder ibland till att anståndet krediteras före den period då den skatt som anståndet avser (anståndsskatten) förfaller till betalning. Anståndsbeloppet möter i sådana fall inte anståndsskatten utan räknas av från en tidigare periods debiteringar och eventuella ingående underskott. Om ett periodöverskott uppkommer och det finns restförda skattekontounderskott räknas anståndsbeloppet av från underskotten.

Den nu beskrivna effekten brukar benämnas skattebyte, dvs. anståndet räknas av från en annan skatt än anståndsskatten.

Effekten är en del av skattekontots funktion och beror på att det normalt inte finns någon avräkningsordning för inbetalningar

och andra krediteringar utan att avräkning sker från den sammanlagda skatteskulden. Det går därför inte att säga att en viss skatt är betald eller obetald utan skattekontot hanterar bara underskott och överskott.

Att inbetalningar och krediteringar räknas av utan ordning bidrar till skattekontots effektivitet. Ibland finns det dock behov av att fastställa om en specifik skatt är obetald. Företrädaransvar kan t.ex. bara beslutas för skatt som inte betalats på förfallodagen och som alltjämt är obetald. När det gäller indrivning och verkställighet finns också behov av att avgöra om aktuella fordringar är betalda eller inte.

Om det i skattekontosystemet uppkommer behov av att ange om en viss skatt är betald används den s.k. likafördelningsmetoden. Metoden innebär att periodunderskott ska fördelas proportionellt mellan de skatter som registrerats under perioden. Det kan också beskrivas som om periodens krediteringar ska fördelas proportionellt mellan periodens debiteringar.

Det nuvarande systemet för kreditering av anståndsbelopp komplicerar frågan om en skatt ska anses betald eller inte eftersom kreditering kan ske mot andra skatter än anståndsskatten, dvs. ett skattebyte inträder. Om anståndsskatten överlämnats för indrivning och anståndet har räknats av från annan skatt kan t.ex. diskussion uppkomma om indrivning får ske trots att anstånd beviljats. Vidare kan det uppstå oklarheter om en ansökan om företrädaransvar eller ett beslut om sådant ansvar avser en skatt som får anses betald på grund av ett skattebyte.

Även om ett skattbyte aldrig innebär att en skattskyldig sammanlagt behöver betala in mer skatt blir säkert många skattskyldiga förvirrade när de åläggs att betala en skatt som de fått anstånd med. Skattebyten kan även försvåra de skattskyldigas planering av sina skattebetalningar.

Mot bakgrund av det nu sagda anser vi att det finns skäl att föreslå åtgärder som minskar antalet skattebyten utan att effektiviteten i skattekontosystemet försämras.

Dagens registrering av anstånd innebär att om anstånd beviljas före förfallodagen kommer beloppet att krediteras innan anståndsskatten förfallit till betalning. Ett sätt att minska antalet skattebyten är att skjuta upp registreringen av anståndet till förfallodagen. Anståndsbeloppet skulle alltså krediteras samma dag som anståndsskatten debiteras. Med en sådan ordning uppkommer i princip inga skattebyten utan anståndsbeloppet kommer att träffa

debiteringen av anståndsskatten. Vi föreslår därför att anstånd ska registreras först på anståndsskattens förfallodag. Förslaget innebär att anstånd aldrig ska registreras tidigare än på anståndsskattens förfallodag.

Att anstånd ska registreras så snart det beviljats följer i dag av 3 kap. 5 § tredje stycket SBL där det bl.a. sägs att belopp som ska tillgodoräknas ska registreras så snart underlag finns. En motsvarande bestämmelse finns i 61 kap. 2 §. I 61 kap. 3 § sägs dock att om anstånd med att betala skatt eller avgift har beviljats före förfallodagen för den skatt eller avgift som anståndet avser, ska anståndet registreras på förfallodagen.

I syfte att ytterligare minska utrymmet för skattebyten föreslår vi särskilda bestämmelser för hur anstånds- och nedsättningskrediteringar ska behandlas när ett periodunderskott ska fördelas mellan periodens skatter enligt den s.k. likafördelningsmetoden. Bestämmelserna finns i 62 kap. 14 § och innebär att sådana krediteringar endast ska beaktas om beloppet avser en skatt eller avgift som har betalats under en tidigare period. Den skatt eller avgift som nedsättningen eller anståndet avser ska inte beaktas.

Visar en avstämning att det finns ett överskott på skattkontot ska överskottet betalas tillbaka om den skattskyldige begär det. I vissa fall återbetalas dock överskottet automatiskt, t.ex. när det är frågan om överskjutande slutlig skatt eller överskjutande ingående mervärdesskatt.

Det finns föreskrivna hinder mot återbetalning. Ett sådant hinder är att återbetalning inte får ske om överskottet kan komma att behövas för skatt (ej F-skatt eller särskild A-skatt) som beslutats men ännu inte förfallit till betalning. Om den skattskyldige t.ex. har slutlig skatt att betala kan skattekontot förses med en återbetalningsspärr motsvarande skattebeloppet. Bestämmelsen om hinder mot återbetalning finns i 64 kap. 4 §.

I dag registreras anstånd före förfallodagen, vilket påverkar möjligheten att få återbetalning av ett överskott på skattekontot. Om krediteringen av anståndet innebär att överskottet överstiger en eventuell återbetalningsspärr kan nämligen återbetalning ske med överskjutande belopp.

Förslaget påverkar inte möjligheten att få återbetalning. Det beror på att även om anståndet inte har registrerats ska hänsyn tas till anståndsbeloppet vid bedömningen av om den skatt som anståndet avser är ett återbetalningshinder. Om anstånd med betal-

ningen av skatten har medgetts, kan ett överskott på skattekotot nämligen inte komma att behövas för betalning av denna skatt.

Skattebyten kan även uppkomma i fall där anståndsbeloppet registreras efter det att anståndsskatten förfallit till betalning. Dessa skattebyten behandlar vi i nästa avsnitt.

#### 8.5.4 Återtagande av indrivningsuppdrag

**Utredningens förslag:** Om anstånd medges med inbetalning av skatt som redan lämnats över till Kronofogdemyndigheten för indrivning eller om en sådan skatt undanröjs eller sätts ned, ska Skatteverket återta indrivningsuppdraget i motsvarande mån.

Skatteverket lämnar inget konkret förslag utan anser att problemen kan lösas utan lagändringar genom att verket ändrar hanteringen av anstånd och nedsättningsbeslut.

**Skälen för utredningens förslag:** Om ett beviljat anstånd avser en skatt (anståndsskatten) som förfaller till betalning samma period som anståndet registreras på skattekotot eller som ingår i periodens ingående underskott får anståndsbeloppet anses ha räknats av mot skatten. Anståndsbeloppet och anståndsskatten tar då ut varandra och själva krediteringen av anståndsbeloppet kan inte anses ha räknats av från någon annan skatt eller orsakat ett eventuellt periodöverskott.

Ett periodöverskott beror alltså i sådana fall på något annat än anståndskrediteringen och det är därför rimligt att överskottet räknas av från restförda skulder, inte minst mot bakgrund av att den skattskyldige hade kunnat få överskottet utbetalt om det inte hade funnits restförd skatt.

Annorlunda förhåller det sig om anståndet avser en restförd skatt. I sådana fall kan nämligen ett skattebyte ske, dvs. anståndet räknas av mot en annan skatt än anståndsskatten. Anståndet kan t.ex. räknas av från periodens debiteringar och eventuella ingående underskott och inte mot den restförda skatten. Om ett periodöverskott uppkommer förs det över till Kronofogdemyndigheten som, om det finns flera restförda skattekotounderskott, räknar av det från det äldsta underskottet. Ingår anståndsskatten i en annan restföring kvarstår därmed indrivningsuppdraget för den skatten trots att anstånd medgetts.

Även vid nedsättning av skatt uppkommer samma problem. Är nedsättningsskatten restförd kan nämligen krediteringen komma att betala den aktuella periodens skatteskulder och andra restförda skulder. Indrivningsuppdraget avseende nedsättningsskatten kvarstår då oförändrat trots att skattefordran satts ned eller rentav undanröjts.

Ett anstånds- eller nedsättningsrelaterat periodöverskott kan sägas leda till ett automatiskt återtagande av en beloppsmässig del av de samlade indrivningsuppdragen, men inte till ett specifikt återtagande av indrivningsuppdraget avseende anstånds- eller nedsättningsskatten. Det beloppsmässiga återtagandet innebär alltså inte att anståndsfordran eller den fordran som undanröjts tas bort från den skuld som är registrerad i utsöknings- och indrivningsdatabasen. Vid nedsättningen sker inte heller någon korrigerings av fordringens belopp.

I praxis har anstånd som beviljats på grund av att aktuell skatt överklagats ansetts utgöra hinder mot verkställighet (NJA 1989 s. 137). Det kan dock diskuteras om det även gäller i skattekontosystemet (RÅ 2006 ref. 86 II).

När det gäller anstånd finns det ytterligare en komplikation och det är preskriptionstiden. Den löper nämligen så länge anståndsskatten ligger kvar för indrivning. Preskriptionstiden kan därför löpa trots att det är tveksamt om verkställighet kan ske.

Även när det gäller företrädaransvar uppkommer oklarheter. Om anståndet avser en restförd skuld som kan bli aktuell för företrädaransvar är det klart att frågan om företrädaransvar får vila under anståndstiden. Men om ett anstånd eller en nedsättning avser en annan restförd skuld kan effekten bli att krediteringen räknas av från företrädaraskulden, vilket väcker frågan om företrädaraskulden alltså ska anses vara obetald.

Vi anser att de problem som nu beskrivits skulle lösas om Skatteverket var skyldigt att återkalla indrivningsuppdrag när anstånd eller nedsättning beslutas i fråga om en restförd skatt. Vi föreslår därför att en sådan skyldighet införs för Skatteverket. Det innebär att Skatteverket kommer att behöva fastställa hur stor del av ett restfört skattekontounderskott som avser anstånds- eller nedsättningsskatt. Det lär många gånger vara komplicerat. Arbetsuppgiften är dock inte ny utan sådana utredningar görs redan i dag, t.ex. när det gäller företrädaransvar.

Efter återtagandet ska fordran inte längre ingå i en skuld som är registrerad för indrivning i utsöknings- och indrivningsdatabasen

enligt lagen (2001:184) om behandling av uppgifter i Kronofogdemyndighetens verksamhet.

Genom att återta indrivningsuppdraget kommer anstånd eller nedsättning avseende restförda skulder inte att räknas av mot andra skulder. Om skulden är restförd kommer alltså krediteringen att träffa skulden.

Om fordran betalats till Kronofogdemyndigheten är det givetvis inte aktuellt med återtagande.

Förslaget föranleder en ny bestämmelse om återtagande av indrivningsuppdrag. Den placeras i 70 kap. 5 §.

## 8.6 Slutlig skatt – ränta och betalningstid

### 8.6.1 Vårt uppdrag och Skatteverkets utvärdering

En fråga som vi ska överväga i samband med att vi utvärderar skattekontot är om det skulle vara en fördel för skattekontosystemet om hanteringen av den slutliga skatten lades utanför systemet för att därigenom minska problemen med ränteberäkningen.

I rapporten *Skatteverkets utvärdering av skattekontot* drar verket slutsatsen att den slutliga skatten även i fortsättningen bör redovisas på skattekontot. Att bryta ut den slutliga skatten från skattekontot skulle i och för sig ge några fördelar men det skulle också leda till betydande nackdelar för både skattebetalarna och Skatteverket.

Frågan om den slutliga skatten bör hanteras utanför skattekontot har enligt Skatteverket sin grund i att det är svårt att beräkna hur stort belopp som ska betalas på förfallodagen. Svårigheterna, som främst berör näringsidkare, beror till en del på att det i skattekontosystemet inte är möjligt att destinera en betalning till en viss skuld.

Det största problemet är dock enligt Skatteverket bestämmelserna om kostnadsränta på slutlig skatt. Ränteberäkningen är nämligen komplicerad på grund av att olika räntesatser och olika ränteperioder kan gälla för ett och samma skattebelopp.

Skatteverket redogör i sin rapport för problemen med att beräkna ränta på slutlig skatt och föreslår vissa ändringar för att komma till rätta med problemen.

Frågan om den slutliga skatten bör hanteras utanför skattekontot går inte att förstå utan kännedom om problemen med



att beräkna kostnadsränta på slutlig skatt. Dessutom faller i princip frågan om problemen med ränteberäkningen åtgärdas. Är det möjligt att konstruera ett enkelt och någorlunda lättförståeligt system för beräkning av kostnadsränta på slutlig skatt finns det inte längre skäl att överväga om skatten bör brytas ut från skattekontot. Vi börjar därför med att ta upp problemen med ränteberäkningen och de förslag till lösningar på problemen som Skatteverket lämnat i sin rapport. Vi inleder dock med en redogörelse för dagens regler och bakgrunden till dessa.

## 8.6.2 Bakgrunden till dagens regler

### Kostnads- och intäktsränta i skattekontosystemet

I skattekontosystemet beräknas intäktsränta och kostnadsränta. Intäktsränta beräknas för varje dag det finns ett överskott på skattekontot och kostnadsränta beräknas för varje dag det finns ett underskott på kontot. Ränta beräknas alltså dagligen men den tillgodoförs respektive påförs en gång i månaden i samband med att skattekontot stäms av. Räntan läggs sedan till saldot vilket innebär en beräkning av ränta på ränta.

Intäktsränta är inte skattepliktig och kostnadsränta är inte avdragsgill.

### Syftena med kostnads- och intäktsräntan

Tanken är att kostnadsräntan ska täcka statens kostnader för skattekrediterna och samtidigt fungera som ett påtryckningsmedel på de skattskyldiga, dvs. förmå dem att betala skatter och avgifter i rätt tid. De olika nivåerna på kostnadsräntan har bestämts med utgångspunkt i att räntan har dessa två uppgifter (prop. 1996/97:100, s. 333–342).

Syftet med intäktsräntan är att kompensera de skattskyldiga för tillgodohavanden på skattekontot. Avsikten är dock inte att nivån på intäktsräntan ska uppmuntra de skattskyldiga till att löpande ha medel inestående på skattekontot (prop. 1996/97:100, s. 334 och 339).

## Retroaktiv beräkning av ränta

Retroaktiv ränteberäkning gäller vid omprövning och överklagande och innebär att ränta påförs eller tillgodoförs som om skatten hade blivit rätt från början men med hänsyn till samtliga transaktioner som inträffat på skattekontot från och med den ursprungliga förfallodagen till och med den nya förfallodagen.

Utgångspunkten för en retroaktiv ränteberäkning kan även vara ett i lagen särskilt utpekat datum. Kostnadsränta på preliminär skatt, som debiterats efter inkomstarets utgång, och slutlig skatt beräknas nämligen från och med den 13 februari taxeringsåret. Det innebär t.ex. att kostnadsränta på slutlig skatt beräknas som om den slutliga skatten hade debiterats den 13 februari med beaktande av samtliga transaktioner på skattekontot mellan nämnda datum och förfallodagen för den slutliga skatten.

## Kostnadsränta på slutlig skatt

### *Principerna för ränteberäkningen*

Om det finns slutlig skatt att betala, dvs. när den slutliga skatten överstiger debiterad preliminär skatt eller avdragen skatt (underskott av slutlig skatt), ska kostnadsränta beräknas.<sup>4</sup> Den slutliga skatten ska betalas senast den förfallodag som infaller närmast efter det att 90 dagar har gått från beslutdagen. Slutlig skatt som beslutas sent i november ska alltså betalas senast den 12 mars. Kostnadsränta på slutlig skatt ska i sådana fall beräknas från den 13 februari taxeringsåret till och med den 12 mars året efter.

Att kostnadsränta på slutlig skatt att betala ska beräknas är inte detsamma som att ränta också kommer att påföras, även om det sannolikt är det vanliga. Avgörande för om kostnadsränta i slutändan påförs är nämligen saldot dag för dag på skattekontot under den period för vilken ränta ska beräknas (ränteperioden).

Det som händer när kostnadsränta ska beräknas är att slutlig skatt att betala debiteras retroaktivt men fiktivt. Utifrån denna fiktiva debitering räknas sedan saldot på skattekontot om dag för

---

<sup>4</sup> Av 11 kap. 14 § SBL följer att sedan den slutliga skatten bestämts ska Skatteverket stämma av skattekontot. Innan avstämningen ska dock verket från den slutliga skatten räkna av bl.a. debiterad preliminär skatt och avdragen skatt samt lägga till vissa särskilt angivna poster. Om den slutliga skatten plus tilläggsposterna med undantag av särskilda avgifter enligt taxeringslagen överstiger debiterad preliminär skatt eller avdragen skatt och övriga avräkningsposter ska kostnadsränta beräknas.

dag under hela ränteperioden. Om saldot, trots den fiktiva debiteringen, uppvisar överskott varje dag under ränteperioden påförs ingen kostnadsränta utan i stället korrigeras tidigare påförd intäktsränta. Orsaken till att skattekontot uppvisar överskott kan t.ex. vara att det rör sig om en näringsidkare som regelmässigt får tillbaka överskjutande ingående mervärdesskatt.

Ett överskott kan också bero på att den skattskyldige före den 13 februari taxeringsåret betalat in ett belopp motsvarande beräknat underskott av slutlig skatt. En sådan inbetalning behöver dock inte leda till att överskott uppkommer vid den retroaktiva ränteberäkningen, men en inbetalning leder alltid till att kostnadsräntan blir lägre än annars. Vilken ränteeffekt en inbetalning för att möta slutlig skatt att betala får beror nämligen på hur den skattskyldige sköter betalningen av övriga skatter.

#### *Skälen för att beräkna kostnadsränta på slutlig skatt retroaktivt*

Skälet till att kostnadsränta på underskott av slutlig skatt ska beräknas för tid före förfalldagen, dvs. redan från den 13 februari taxeringsåret, är systemet med preliminär skatt. Det är en grundläggande princip att preliminär skatt ska betalas med ett belopp som så nära som möjligt kan antas motsvara den slutliga skatten. Skatt ska alltså betalas i anslutning till inkomsternas förvärvande. Bestämmelserna om preliminär skatt är schablonmässiga och förutsätter att de skattskyldiga bidrar till att den preliminära skatten kommer så nära den slutliga som möjligt. Att kostnadsränta utgår redan innan den slutliga skatten förfallit till betalning kan ses som ett sätt att förmå de skattskyldiga att betala skatten i rätt tid, dvs. i anslutning till inkomsternas förvärvande eller i vart fall inte senare än då det står klart att den slutliga skatten kommer att överstiga den preliminära.

Preliminär skatt ska betalas löpande under inkomståret och ett underskott av slutlig skatt är därför hänförligt till hela inkomståret. Lagstiftaren ansåg dock att administrativa skäl talade emot att ta ut kostnadsränta redan under inkomståret. I stället borde utgångspunkten vara att kostnadsränta ska utgå från och med den dag då den skattskyldige har möjlighet att beräkna sin slutliga skatt och bedöma hur stor inbetalning till skattekontot som krävs för att undvika slutlig skatt att betala. Detta är bakgrunden till att ränteberäkningen knöts till förfalldagen den 12 februari taxerings-

året (prop. 1996/97:100, s. 342 och 343). Räntan beräknas, som redan nämnts, från den 13 februari taxeringsåret, dvs. från och med dagen efter den då det hade uppstått ett underskott på skattekontot om skatten hade debiterats på skattekontot den 12 februari.

#### *Kostnadsränta på slutlig skatt är ett missvisande uttryck*

Att tala om kostnadsränta på slutlig skatt är egentligen missvisande eftersom grunden för räntan är att den skattskyldige betalat för lite preliminär skatt. Något som den skattskyldige hade kunnat undvika genom att begära ändrad beräkning eller, om den tiden passerats, betala in skillnaden mellan debiterad preliminär skatt eller gjorda skatteavdrag och beräknad slutlig skatt.

#### *Två brytpunkter för ränteberäkningen*

På de första 20 000 kronorna av ett underskott av slutlig skatt ska kostnadsränta inte beräknas för tiden från och med den 13 februari till och med den 3 maj taxeringsåret. På denna del av ett underskott utgår s.k. låg kostnadsränta medan s.k. mellankostnadsränta tas ut på överskjutande del av underskott, dvs. på den del som överstiger 20 000 kronor. Kostnadsränta på belopp till och med 20 000 kronor beräknas alltså från en senare tidpunkt och enligt en lägre räntenivå än överskjutande belopp.

Den låga kostnadsräntan motsvarar basräntan som i sin tur beräknas med utgångspunkt från en räntesats som motsvarar den räntesats som gäller för sexmånaders statsskuldväxlar. Basräntan är för närvarande noll procent (SKVFS 2009:13). Med mellankostnadsränta avses 125 procent av basräntan, dock lägst 1,25 procent (prop. 2008/09:181). Den ränta som brukar benämnas hög kostnadsränta och som utgår vid sen betalning är lika med basräntan plus 15 procentenheter, dvs. 15 procent.

Det innebär att i dag är kostnadsräntan 1,25 procent på den del av slutlig skatt att betala som överstiger 20 000 kronor. På den del som understiger 20 000 kronor är räntan noll.

På skattekontounderskott upp till och med 10 000 kronor utgår alltid låg kostnadsränta, dvs. även då det finns förutsättningar för att beräkna ränta enligt mellannivån eller beräkna hög kostnadsränta. För skattskyldig som bara ska betala inkomstskatt

och vars preliminära skatt betalas genom att arbetsgivaren gör skatteavdrag innebär det att låg kostnadsränta alltid beräknas på de första 30 000 kronorna av ett underskott av slutlig skatt. När det gäller andra skattskyldiga, dvs. de som betalar F-skatt, arbetsgivaravgifter, skatteavdrag och indirekta skatter, får saldot på skattekontot betydelse för hur stor del av ett underskott av slutlig skatt som träffas av mellankostnadsränta. Här kan därför både låg kostnadsränta och mellankostnadsränta förekomma på belopp mellan 20 001–30 000 kronor.

#### *Skälen för brytpunkten på 20 000 kronor i slutlig skatt att betala*

Brytpunkten på 20 000 kronor för beräkning av kostnadsränta på slutlig skatt att betala fanns med i den ursprungliga lydelsen av skattebetalningslagen (prop. 1996/97:100, s. 341–343 och 621). Att kostnadsränta på belopp som understiger brytpunkten ska beräknas först från och med den 4 maj taxeringsåret beror på att lagstiftaren ansåg att den skattskyldige borde ges vissa marginaler i sin uppskattning av den slutliga skatten.

Den som vill undvika kostnadsränta på underskott av slutlig skatt bör senast dagen före den dag då kostnadsränta ska börja beräknas göra en kompletteringsbetalning av preliminär skatt. För att en sådan betalning ska få avsedd effekt krävs bl.a. att slutlig skatt att betala kan uppskattas med någorlunda säkerhet.

I förarbetena till skattebetalningslagen framhöll regeringen att för den som har F-skatt eller särskild A-skatt bygger inkomstberäkningen på bokslutstransaktioner. Eftersom dessa transaktioner inte alltid är kända redan den 13 februari taxeringsåret kunde de skattskyldiga enligt regeringen inte redan då beräkna hur stor kompletteringsbetalning som krävdes för att undvika kostnadsränta. Regeringen ansåg därför att kostnadsränta på slutlig skatt att betala upp till och med 20 000 kronor skulle beräknas från och med den 4 maj taxeringsåret (prop. 1996/97:100, s. 343).

Tanken är alltså att kostnadsränta på slutlig skatt inte ska börja beräknas förrän den skattskyldige har möjlighet att bedöma om debiterad preliminärskatt eller gjorda skatteavdrag räcker eller om den skattskyldige behöver betala in ytterligare belopp för att ett underskott av slutlig skatt inte ska uppkomma.

Att den senare starten för ränteberäkningen bara gäller för slutlig skatt upp till och med 20 000 kronor får ses som uttryck för

att lagstiftaren inte anser att det råder osäkerhet om hela den slutliga skatten utan att det är på marginalen som det finns en osäkerhet. Utgångspunkten synes vara att aktuella skattskyldiga redan den 13 februari taxeringsåret har en grov uppfattning om hur stort underskottet av slutlig skatt kommer att bli men inte tillräckligt underlag för en någorlunda säker uppskattning.

Det är inte lika lätt att förstå varför låg kostnadsränta ska utgå på de första 20 000 kronorna i slutlig skatt att betala. Den 4 maj taxeringsåret bör nämligen de skattskyldiga ha underlag för att beräkna slutlig skatt att betala och därmed möjlighet att undvika kostnadsränta genom en inbetalning till skattekontot. Förklaringen till den lägre räntenivån är nog dock ändå att lagstiftaren ansett att även efter den 4 maj taxeringsåret bör systemet ge utrymme för en viss felmarginal och låg kostnadsränta bör därför beräknas på de första 20 000 kronor.

Sammanfattningsvis kan sägas att brytpunkten på 20 000 kronor finns för att ge utrymme för en viss felmarginal när det gäller de skattskyldigas beräkningar av hur stora inbetalningar till skattekontot som krävs för att undvika kostnadsränta.

#### *Skälen för brytpunkten på 10 000 kronor avseende underskottet på kontot*

I förarbetena till skattebetalningslagen anförde regeringen att i ett system med löpande debiteringar och krediteringar samt räntebereäkningar bör det finnas en viss marginal som gör att mindre underskott på skattekontot inte belastas med alltför hög ränta. Regeringen ansåg därför att låg kostnadsränta alltid borde beräknas på de första 10 000 kronorna av ett underskott på skattekontot (prop. 1996/97:100, s. 341).

### **8.6.3 Enhetliga regler för ränta på slutlig skatt**

**Utredningens förslag:** Kostnadsränta på slutlig skatt att betala ska beräknas enligt låg kostnadsränta oavsett skattebeloppets storlek. Kostnadsräntan ska beräknas till lägst 1,25 procent. Ränta ska utan undantag beräknas från och med den 13 i andra månaden efter beskattningsårets utgång. Detta ska även gälla kostnadsränta på sent debiterad preliminär skatt.

Skatteverkets förslag stämmer i stort sett överens med vårt.

**Skälen för utredningens förslag:** Om slutlig skatt att betala överstiger 20 000 kronor ska enligt dagens regler kostnadsränta på de första 20 000 kronorna beräknas från och med den 4 maj taxeringsåret medan kostnadsränta på resterande belopp ska beräknas redan från och med den 13 februari taxeringsåret. Vidare beräknas låg kostnadsränta på de första 20 000 kronorna medan mellankostnadsränta beräknas på överskjutande belopp. Om slutlig skatt att betala överstiger 20 000 kronor måste alltså två olika ränteberäkningar göras.

Beräkningen kompliceras av att det även finns en brytpunkt på 10 000 kronor avseende underskottet på skattekontot. Det innebär att låg kostnadsränta alltid ska beräknas om underskottet på skattekontot är lägre än 10 000 kronor, dvs. även om slutlig skatt att betala överstiger 20 000 kronor.

Brytpunkten på 10 000 kronor påverkar inte ränteperioden, dvs. om slutlig skatt att betala överstiger 20 000 kronor ska kostnadsränta alltid beräknas från och med den 13 februari taxeringsåret. Däremot innebär brytpunkten på 10 000 kronor att låg kostnadsränta ska beräknas för dagar då underskottet på skattekontot är lägre än 10 000 kronor. Effekten av detta är att räntenivån varierar beroende på skattekontots saldo dag för dag.

När slutlig skatt ska betalas till följd av en omprövning eller ett beslut av domstol ska kostnadsränta beräknas från och med den 13 februari taxeringsåret. Så länge den sammanlagda slutliga skatten att betala håller sig under brytpunkten på 20 000 kronor ska dock låg kostnadsränta beräknas från och med den 4 maj taxeringsåret och det även om hela skatten eller en del av skatten ska betalas till följd av en omprövning eller ett domstolsbeslut.

Om slutlig skatt att betala understiger 20 000 kronor spelar det alltså ingen roll om skatten bestäms genom beslut om slutlig skatt eller först efter omprövning eller beslut av domstol. I båda fallen ska låg kostnadsränta beräknas från och med den 4 maj taxeringsåret.

För överskjutande belopp har det emellertid betydelse om slutlig skatt att betala grundar sig på ett beslut om slutlig skatt, omprövningsbeslut eller domstolsbeslut. Om slutlig skatt ska betalas till följd av ett beslut om slutlig skatt ska mellankostnadsränta beräknas på den del som överstiger brytpunkten på 20 000 kronor. Däremot ska låg kostnadsränta beräknas om den överskjutande delen beslutats genom omprövning eller av domstol.

Startpunkten för ränteberäkningen är i båda fallen den 13 februari taxeringsåret men räntenivån är alltså högre i fall grunden är ett beslut om slutlig skatt jämfört med om slutlig skatt att betala grundar sig på ett omprövningsbeslut eller ett beslut av domstol.

Det kan konstateras att en rad faktorer påverkar hur mycket kostnadsränta som kommer att utgå på ett underskott av slutlig skatt. En sådan faktor är brytpunkten för beräkning av kostnadsränta på slutlig skatt, närmare bestämt att på de första 20 000 kronorna beräknas kostnadsräntan från en senare tidpunkt och enligt en lägre räntenivå än på överskjutande belopp.

Ränteberäkningen blir givetvis enklare ju färre faktorer som påverkar beräkningen. Brytpunkten på 20 000 kronor finns bl.a. för att mellankostnadsränta inte ska beräknas på belopp som kan sägas ligga inom felmarginalen för en beräkning av slutlig skatt att betala. Skälet till att mellankostnadsränta inte beräknas från första kronan är alltså att för vissa skattskyldiga kan det vara svårt att beräkna slutlig skatt att betala. Det nu sagda innebär att om mellankostnadsränta slopas försvinner motivet för att ha en brytpunkt för räntenivån och den kan då avskaffas.

Att inte längre ha någon brytpunkt för räntenivån skulle dessutom innebära att kostnadsränta på slutlig skatt alltid beräknades enligt samma räntenivå och det oavsett om grunden är ett beslut om slutlig skatt, ett omprövningsbeslut eller ett beslut av domstol.

Mot bakgrund av det nu sagda anser vi att mellannivån på kostnadsräntan på slutlig skatt bör tas bort för att göra ränteberäkningen enklare och lättare att förstå. I dag beräknas mellankostnadsränta även på debiterad preliminär skatt som ska betalas efter den 17 januari taxeringsåret (sent debiterad preliminär skatt). Även för dessa fall slopas nu mellankostnadsräntan. Bestämmelser om kostnadsränta på sent debiterad preliminär skatt finns i 65 kap. 5 §.

Från och med den 1 juni 2009 finns det ett golv för mellankostnadsränta som ska beräknas på slutlig skatt att betala och debiterad preliminär skatt som ska betalas sent. Bakgrunden är att sedan den 1 april 2009 är basräntan noll procent, vilket innebär att mellankostnadsräntan som är 125 procent av basräntan också är noll. I syfte att motverka att de skattskyldiga avstår från att göra kompletteringsbetalningar av preliminär skatt och i stället väntar med betalningen till den slutliga skatten ska betalas har riksdagen nyligen beslutat att mellankostnadsräntan på slutlig skatt får



beräknas till lägst 1,25 procent (prop. 2008/09:181). Detta räntegolv gäller även mellankostnadsränta på sent debiterad preliminär skatt.

När vi nu föreslår att mellankostnadsränta slopas bör räntegolvet i fortsättningen gälla för kostnadsränta på slutlig skatt och sent debiterad preliminär skatt. I 65 kap. 4 § sägs därför att kostnadsräntan på slutlig skatt och sent debiterad preliminär skatt ska beräknas till lägst 1,25 procent.

Som redan sagts ska brytpunkten på 20 000 kronor inte längre gälla nivån på kostnadsräntan. Nästa fråga är om brytpunkten bör slopas helt eller om den alltså bör gälla i fråga om ränteperiodens längd.

Kostnadsränta på de första 20 000 kronorna beräknas från och med den 4 maj taxeringsåret medan överskjutande belopp räntebäknas redan från och med den 13 februari taxeringsåret. Skälet till att de första 20 000 kronorna i slutlig skatt att betala räntebäknas först från och med den 4 maj är att ge de skattskyldiga vissa marginaler vid beräkningen av slutlig skatt. Frågan är om det skälet alltså ska tillmätas betydelse eller om kostnadsränta alltid bör beräknas från och med den 13 i andra månaden efter beskattningsåret.

Den senare starten för räntebäknning tillkom med hänsyn till skattskyldiga vars inkomstberäkning bygger på bokslutstransaktioner, dvs. i princip de skattskyldiga som betalar F-skatt och särskild A-skatt. Det skäl som framhölls i förarbetena till skattebetalningslagen var att transaktionerna inte alltid var kända redan den 13 februari taxeringsåret (prop. 1996/97:100, s. 343). Å andra sidan utgår preliminärskattesystemet från att dessa skattskyldiga med någorlunda säkerhet kan beräkna sin slutliga skatt. Den preliminära skatt som de ska betala varje månad ska nämligen ligga så nära den slutliga skatten som möjligt.

En fördel med att utan undantag beräkna kostnadsränta på slutlig skatt att betala från och med den 13 i andra månaden efter beskattningsåret är att beräkningen blir väsentligen enklare och lättare att förstå. Denna fördel får vägas mot att ha ett beräkningssystem som inte ger utrymme för någon felmarginal.

Vi föreslår att det golv som i dag gäller för mellankostnadsräntan i fortsättningen ska gälla för kostnadsränta på slutlig skatt att betala. Med dagens räntenivåer innebär det att kostnadsräntan på slutlig skatt att betala blir 1,25 procent. Vid en sådan räntenivå är dagens utrymme på 20 000 kronor värt cirka 52 kronor för en

skattskyldig. Om basräntan stiger till fyra procent blir utrymmet värt cirka 167 kronor.<sup>5</sup> Understiger slutlig skatt att betala 20 000 kronor är värdet givetvis mindre.

Fördelarna med att bara ha ett utgångsdatum för beräkningen av kostnadsränta på slutlig skatt att betala väger enligt oss tyngre än värdet för de skattskyldiga av att dagens system ger utrymme för en felmarginal på 20 000 kronor vid beräkningen av slutlig skatt. Vi föreslår därför att kostnadsränta ska beräknas från den 13 i andra månaden efter beskattningsåret oavsett skattebeloppets storlek.

Brytpunkten på 20 000 kronor för ränteperiodens längd gäller även vid beräkning av kostnadsränta på sent debiterad preliminär skatt. Även här föreslås att kostnadsränta utan undantag ska beräknas från den 13 i andra månaden efter beskattningsåret.

Tillsammans med förslaget att slopa mellankostnadsräntan och alltså alltid beräkna kostnadsräntan enligt s.k. låg kostnadsränta innebär det att brytpunkten på 20 000 kronor försvinner och att beräkning av kostnadsränta på slutlig skatt att betala blir enhetlig. Med andra ord ska kostnadsräntan utan undantag beräknas från och med den 13 i andra månaden efter beskattningsåret och alltid enligt nivån för låg kostnadsränta (dock lägst 1,25 procent). I nästa avsnitt kommer vi att ta upp frågan om slutdatum för ränteberäkningen.

Avslutningsvis bör nämnas att vi i avsnitt 5.2.5 föreslår att preliminär skatt ska betalas för beskattningsår i stället för inkomstår. Termen inkomstår ska därför utgå. Eftersom även termen taxeringsår utgår ska kostnadsränta när det finns slutlig skatt att betala beräknas från den 13 i andra månaden efter beskattningsåret. För fysiska personer och för företag med kalenderår som räkenskapsår innebär det ingen förändring. Företag med brutet räkenskapsår måste dock betala kompletterande preliminär skatt tidigare än i dag för att undvika kostnadsränta.

Bestämmelserna om beräkning av kostnadsränta på slutlig skatt och sent debiterad preliminär skatt finns i 65 kap. 4–6 samt 8 och 9 §§ skatteförfarandelagen.

---

<sup>5</sup> Att ränteberäkningen skjuts upp till den 4 maj taxeringsåret innebär att ränta inte beräknas för perioden 13 februari–3 maj. Den räntefria perioden är alltså runt två och en halv månader. Om kostnadsräntan är 1,25 procent blir räntekostnaden för ett underskott på skattekontot på 20 000 kronor 250 kronor per år. Det maximala värdet för de skattskyldiga är lika med räntekostnaden för två och en halv månader, dvs. 52 kronor ( $250/12 \times 2,5$ ). Här bortses från att ränta ska beräknas på ränta, dvs. att räntan för månad 1 (21 kronor) ska ingå i underlaget för nästa månads ränteberäkning. Om basräntan stiger till fyra procent blir räntekostnaden för två och en halv månader 167 kronor. ( $800/12 \times 2,5$ ). Stiger basräntan till åtta procent stiger räntekostnaden till 333 kronor ( $1600/12 \times 2,5$ ).

#### 8.6.4 Betalningstiden för slutlig skatt

**Utredningens förslag:** Slutlig skatt ska betalas senast den förfallodag som infaller närmast efter det att 30 dagar har gått från dagen för beslutet om slutlig skatt. För fysiska personer ska den tidigaste förfalldagen dock vara den 12 september året efter beskattningsåret.

Kostnadsränta ska inte beräknas för tiden mellan beslutet om slutlig skatt och förfalldagen. Vid omprövning och överklagande ska kostnadsränta inte heller beräknas för tiden mellan beslutsdagen och förfalldagen.

**Skatteverkets förslag** stämmer överens med vårt bortsett från att vi föreslår att tiden mellan dagen för beslut om slutlig skatt och skattens förfalldag ska vara räntefri och att detsamma ska gälla vid omprövning och överklagande.

#### Skälen för utredningens förslag

##### *Dagens regler*

Enligt dagens regler ska underskott av slutlig skatt betalas senast den förfalldag som infaller närmast efter det att 90 dagar har gått från beslutsdagen.

Beslut om slutlig skatt ska fattas i sådan tid att Skatteverket senast den 15 december taxeringsåret kan skicka ett slutskattebesked till den skattskyldige. Tillsammans med slutskattebeskedet ska den skattskyldige få en beräkning som visar om skatt ska betalas eller fås tillbaka. Slutlig skatt att betala debiteras på skattekontot förfalldagen.

Den utredning som föregick skattekontoreformen föreslog att betalningstiden skulle vara 30 dagar (SOU 1996:100, s. 197–202). Regeringen ansåg dock att betalningsfristen borde vara 90 dagar och motiverade det bl.a. med att enligt dåvarande system betalades s.k. kvarskatt i regel genom skatteavdrag först under månaderna januari till och med mars året efter taxeringsåret. För en betalningsfrist på 90 dagar talade enligt regeringen även att debiteringen av slutlig skatt i skattekontosystemet skulle ske löpande och att de skattskyldiga därför inte vet när debiteringen kommer att ske (prop. 1996/97:100, s. 326 och 327).

*Problem med dagens betalningstid på 90 dagar*

Ett problem med dagens betalningstid på 90 dagar är att den komplicerar beräkningen av kostnadsränta på slutlig skatt. Kostnadsränta ska beräknas t.o.m. förfalldagen. Beräkningen är preliminär eftersom den ränta som ska debiteras på förfalldagen ska beräknas med hänsyn till saldot på skattekontot dag för dag fram till förfalldagen. Vilken ränta som faktiskt kommer att debiteras beror alltså på vad som händer på skattekontot under betalningstiden. Skatteverket kan därför i praktiken inte ange hur stort belopp det måste finnas täckning för på den skattskyldiges skattekonto på förfalldagen.

Det nu beskrivna problemet skulle givetvis försvinna om kostnadsränta bara beräknades fram till och med beslutdagen, dvs. om perioden mellan beslutdagen och förfalldagen var räntefri. Med en betalningstid på 90 dagar finns emellertid skäl för att beräkna ränta fram till förfalldagen. En betydligt kortare betalningstid skulle dock skapa utrymme för en räntefri mellanperiod och därmed för enklare ränteberäkningsregler.

Dagens betalningsfrist på 90 dagar skapar även problem när det gäller återbetaling av skatt. Visar en avstämning av skattekontot att det finns ett överskott på kontot ska överskjutande belopp betalas ut till den skattskyldige. Utbetalning sker antingen med automatik eller efter en begäran av den skattskyldige. Belopp som kan komma att behövas för betalning av slutlig skatt får dock inte återbetalas.

Ett överskott på skattekontot spärras alltså om överskottet behövs för slutlig skatt att betala. Spärren gäller under hela betalningsfristen, dvs. från dagen då den slutliga skatten beslutades och fram till förfalldagen drygt 90 dagar senare. Något förenklat kan man säga att när det gäller återbetalningar hanteras skattekontot som att slutlig skatt att betala redan hade debiterats.

Återbetalningsspärren innebär att en skattskyldig med slutlig skatt att betala och som har fått tillbaka överskjutande ingående mervärdesskatt eller har fått ett bidrag krediterat på skattekontot inte kan få skatten eller bidraget utbetalt till sig.

Återbetalningsspärrar behövs i skattekontosystemet för att inte återbetalningar och inbetalningar ska följa tätt på varandra. Dessutom bidrar spärrarna till att säkra skatteuppbörden. Långa spärrtider riskerar dock att skapa problem och även om de skattskyldiga inte önskar kortare betalningstider har de sannolikt svårt

att förstå att ett underskott av slutlig skatt kan spärra utbetalningar från skattekontot i drygt ett kvartal.

Det kan alltså konstateras att dagens betalningstid på 90 dagar skapar problem och att det därför finns skäl att korta ned betalningstiden.

#### *Dagens betalningstid och preliminärskattesystemet*

Även sedd i ljuset av preliminärskattesystemet förefaller dagens betalningstid vara alltför lång. En grundläggande princip är nämligen att företag ska betala preliminär skatt med ett belopp som så nära som möjligt kan antas motsvara den slutliga skatten. Skatten ska betalas i anslutning till inkomsternas förvärvande, dvs. löpande under beskattningsåret. Om det under beskattningsåret kan antas att den slutliga skatten kommer att överstiga den debiterade preliminära skatten och skillnaden är betydande ska företaget lämna en preliminär deklaration.

Fysiska personer som inte bedriver näringsverksamhet, dvs. i praktiken de som inte har F-skatt, betalar preliminär skatt genom att utbetalaren under beskattningsåret gör skatteavdrag från ersättning för arbete.

Om den beslutade slutliga skatten överstiger den preliminära skatten ska den skattskyldige betala in mellanskillnaden senast den förfallodag som inträffar närmast efter det att 90 dagar gått från beslutsdagen. I fall där besluten om slutlig skatt fattas sent under året efter beskattningsåret behöver de som har betalat för låg preliminär skatt reglera det först andra året efter beskattningsåret, dvs. väldigt långt efter inkomsternas förvärvande. Sedd i det här ljuset får dagens betalningstid anses vara alldeles för lång.

#### *Effekter av kortare betalningstid*

Det är dock inte tillräckligt att konstatera att dagens betalningstid är för lång utan det är viktigt att också se på effekterna av att korta ned betalningstiden. För det första bör det understrykas att i dag beräknas kostnadsränta under hela betalningstiden. Ränta beräknas enligt den s.k. mellannivån, som i dag är 1,25 procent. Vi föreslår i avsnitt 8.6.3 att denna nivå slopas men att kostnadsräntan på slutlig

skatt inte får understiga 1,25 procent, vilket motsvarar det golv som i dag gäller för mellankostnadsräntan (prop. 2008/09:181).

Att betalningstiden löper med ränta innebär för statens del att en kortare betalningstid bara leder till ränteintäkter om de tidigare inbetalningarna kan placeras till en bättre ränta än 1,25 procent. De skattskyldiga drabbas bara av ökade räntekostnader om en kortare betalningstid leder till att de tvingas låna till en högre ränta än 1,25 procent eller gå ur placeringar med högre ränta än 1,25 procent. Om hänsyn tas till att räntor normalt är avdragsgilla men att kostnadsränta inte är det kan skattskyldiga ta lån till högre ränta än 1,25 utan att drabbas av ökade räntekostnader. Det är med hänsyn till det nu sagda rimligt att anta att effekterna blir begränsade, dvs. det rör sig om små ränteintäkter för staten och små räntekostnader för de skattskyldiga. Om perioden mellan beslutsdagen och förfallodagen görs räntefri blir de skattskyldigas ränteförluster till följd av att betalningstiden kortas än mindre.

#### *Skattskyldiga ska ges skälig tid att planera sina skattebetalningar*

Nästa fråga att diskutera är om de skattskyldiga skulle kunna hantera en kortare betalningstid än i dag, dvs. skulle de ges skälig tid att planera sina skattebetalningar? Avgörande för svaret på den frågan är inte bara tiden mellan beslutsdagen och förfallodagen utan hur tidigt efter beskattningsåret som de skattskyldiga kan beräkna sin slutliga skatt.

Grunden för att kostnadsränta på slutlig skatt att betala ska beräknas från den 13 i andra månaden efter beskattningsåret är att då har nästan alla skattskyldiga en grov uppfattning om den slutliga skattens storlek. Att uppfattningen inte är säker innebär inte att hela den slutliga skatten är osäker utan det är på marginalen det finns en osäkerhet (prop. 1996/97:100, s. 341–343 och 621).

Fysiska personer som inte bedriver näringsverksamhet och som är nöjda med de kontrolluppgifter m.m. som Skatteverket informerar om i april efter beskattningsåret vet redan då om de ska betala slutlig skatt. Med uppgifterna finns nämligen en beräkning av om den skattskyldige vid taxering enligt de kontrolluppgifter m.m. som Skatteverket har ska betala eller få tillbaka skatt.

Näringsidkare och juridiska personer får däremot ingen hjälp med att räkna ut om de ska betala eller få tillbaka skatt. Denna kategori skattskyldiga debiteras dock preliminär skatt under

inkomståret och har därför intresse av att löpande beräkna den slutliga skatten. De är dessutom skyldiga att lämna en preliminär deklARATION om det kan antas att den slutliga skatten kommer att överstiga den debiterade preliminära skatten och skillnaden är betydande. År 2008 lämnade 201 000 företag av totalt 644 000 företag uppgifter om ändrad debitering (14 000 avsåg höjning). Nästan en tredjedel av alla företag gjorde alltså bedömningen att den debiterade preliminära skatten inte låg rätt i förhållande till den förväntade slutliga skatten. Eftersom näringsidkare och juridiska personer är vana att beräkna slutlig skatt bör de inte ha några nämnvärda problem med att beräkna om ett beslut enligt deklarerade uppgifter innebär att skatt ska betalas eller fås tillbaka.

Med hänsyn till det ovan sagda finns det fog för att påstå att de skattskyldiga tidigt under året efter beskattningsåret vet hur mycket slutlig skatt de ska betala om Skatteverket godtar deras uppgifter. De skattskyldiga har därför goda möjligheter att planera sina skattebetalningar. Rådrummet är givetvis inte lika stort för skatt som ska betalas till följd av att Skatteverket avvikit från deklarerade uppgifter, dvs. fall där den slutliga skatten blir högre än vad som följer av deklarerade uppgifter.

Om ett ärende inte tillförts uppgifter av någon annan än den skattskyldige behöver Skatteverket enligt vårt förslag inte kommunicera med den skattskyldige innan verket beslutar att avvika från deklarerade uppgifter. Rent teoretiskt kan därför en skattskyldig först i samband med slutskattebeskedet få reda på att den slutliga skatten kommer att bli högre än beräknat på grund av att Skatteverket t.ex. vägrat ett avdrag.

Skatteverkets utrednings- och kommunikationsskyldighet innebär dock, trots att det inte finns något generellt krav på kommunikering före ett avvikelsebeslut, att skattskyldiga i de allra flesta fall kommer att förvarnas om att Skatteverket avser att avvika från deklarerade uppgifter. Avvikelsebeslut utan förvarning kommer i praktiken nämligen bara att förekomma i fall där en skattskyldigs yrkande kan avslås utan utredning.

Med hänsyn till det nu sagda anser vi att även med en betydligt kortare betalningstid än 90 dagar skulle de skattskyldiga ges skälig tid att planera sina skattebetalningar. De allra flesta skattskyldiga kan nämligen beräkna slutlig skatt att betala innan de får slutskattebeskedet. För övriga skattskyldiga är inte hela den slutliga skatten osäker utan osäkerheten är begränsad till en del av skatten

eller en eller flera frågor. Dessa skattskyldiga vet därför ofta inom vilken beloppsram den slutliga skatten kommer att hamna.

### *Sammanfattning och förslag*

Resonemanget ovan kan sammanfattas i följande slutsatser. Kortare betalningstid skulle förenkla beräkningen av ränta på slutlig skatt att betala och förkorta tiderna då skattekonton behöver vara försedda med återbetalningsspärr. Eftersom kostnadsränta enligt dagens regler utgår under hela betalningstiden är det rimligt att anta att effekterna av en kortare betalningstid blir begränsade, dvs. det rör sig om små ränteintäkter för staten och små räntekostnader för de skattskyldiga. En betalningstid på 90 dagar från beslutsdagen rimmar illa med grunderna för preliminärskattesystemet och behövs inte för att ge de skattskyldiga skälig tid att planera sina skattebetalningar.

De sammanfattande slutsatserna i kombination med att en kortare betalningstid skapar utrymme för att inte längre beräkna kostnadsränta för perioden mellan beslutsdagen och förfallodagen gör att vi anser att betalningstiden för slutlig skatt bör kortas ned betydligt. I fortsättningen bör betalningstiden vara 30 dagar, dvs. betalningen ska ske senast den förfallodag som inträffar närmast efter det att 30 dagar gått från beslutsdagen för slutlig skatt. Den betalningstiden gäller i dag bl.a. för skatt som ska betalas till följd av omprövning och överklagande och förefaller väl avvägd även för slutlig skatt att betala.

Fysiska personer ska deklarerera inkomst senast den 2 maj året efter beskattningsåret. I fall där Skatteverket beslutar om slutlig skatt kort efter deklarationstidens utgång kommer förfallodagen att infalla under semesterperioden. Det är mindre lämpligt och den tidigaste förfallodagen för fysiska personer bör därför vara den 12 september året efter beskattningsåret.

En kortare betalningstid innebär att färre transaktioner påverkar kostnadsräntan och räntan blir därmed lättare att förstå och beräkna. Så länge kostnadsränta ska beräknas för tiden mellan dagen för beslutet om slutlig skatt och förfallodagen för slutlig skatt att betala kommer dock Skatteverket inte att kunna beräkna hur stort belopp det måste finnas täckning för på skattekontot på förfallodagen. För att det ska bli möjligt föreslår vi att perioden



mellan beslutsdagen och förfallodagen ska vara räntefri, dvs. kostnadsränta ska bara beräknas till och med beslutsdagen.

För att öka förståelsen för ränteberäkningen och för att Skatteverket även i andra sammanhang ska ha möjlighet att ange hur stort belopp det måste finnas täckning för på skattekontot på förfallodagen bör inte heller kostnadsränta på sent debiterad preliminär skatt beräknas för tiden mellan besluten och förfalldagen. Kostnadsränta bör inte heller beräknas för tiden mellan beslut och förfalldag när skatt eller avgift ska betalas till följd av en omprövning eller ett domstolsbeslut. Detta gäller inte bara sent debiterad preliminär skatt och slutlig skatt utan generellt.

Betalningstiden för slutlig skatt anges i 62 kap. 8 §. Bestämmelserna om beräkning av kostnadsränta på slutlig skatt och sent debiterad preliminär skatt finns i 65 kap. 4–6 samt 8 och 9 §§.

## 8.7 Slutlig skatt bör även i fortsättningen hanteras på skattekontot

**Utredningens bedömning:** Den slutliga skatten bör även i fortsättningen hanteras på skattekontot.

**Skatteverkets bedömning** stämmer överens med vår.

**Skälen för utredningens bedömning:** Frågan om den slutliga skatten bör hanteras utanför skattekontot har sin grund i att det är svårt att beräkna hur stort belopp som ska betalas på förfalldagen. Till en del beror det på att det i skattekontosystemet inte är möjligt att destinerar en betalning till en viss skatteskuld. Det största problemet är dock att det är komplicerat att beräkna kostnadsränta på slutlig skatt att betala, vilket beror på att olika räntesatser och olika ränteperioder kan gälla för ett och samma skattebelopp.

I avsnitt 8.6.3 föreslår vi enhetliga regler för beräkning av kostnadsränta på slutlig skatt. Förslagen innebär att kostnadsräntan oavsett skattebeloppets storlek ska beräknas från och med den 13 i andra månaden efter beskattningsåret och enligt en räntesats som motsvarar basräntan, dock lägst 1,25 procent. Det innebär en klar förbättring eftersom ränta på slutlig skatt att betala överstigande 20 000 kronor inte längre behöver delas upp på två ränteberäkningar.

Vi föreslår vidare i avsnitt 8.6.4 att betalningstiden för slutlig skatt att betala ska kortas ned från 90 till 30 dagar, vilket öppnar för att inte längre kräva att kostnadsränta ska beräknas för tiden mellan dagen för beslutet om slutlig skatt och förfallodagen. Effekten är att Skatteverket i samband med avräkningen av den preliminära skatten från den slutliga kan beräkna exakt hur mycket kostnadsränta som ska betalas samtidigt med skatten. Därmed kommer Skatteverket att kunna ange hur stort skatte- och räntebelopp som kommer att debiteras på förfallodagen.

Våra förslag åtgärdar i stort sett de problem som finns med att hantera den slutliga skatten på skattekontot och förslagen innebär därför att frågan om skatten bör hanteras utanför kontot förlorar aktualitet. Vår bedömning är alltså att den slutliga skatten alltså bör hanteras på skattekontot.

I följande avsnitt föreslås en särskild registreringsbestämmelse för slutlig skatt.

## 8.8 Överskott på skattekontot som motsvarar slutlig skatt att betala

**Utredningens förslag:** För en privatperson som har ett överskott på skattekontot som motsvarar slutlig skatt att betala, ska registreringen av slutlig skatt göras så snart det finns underlag.

**Skatteverket** tar inte upp frågan i utvärderingen.

**Utredningens förslag:** När slutlig skatt har bestämts ska Skatteverket göra en slutskatteberäkning (56 kap. 8 §). Härvid görs bl.a. avdrag för betald preliminär skatt och tillägg för förtids-återbetald skatt. Beräkningen görs utanför skattekontot och kan resultera i att slutlig skatt ska betalas eller att återbetalning ska göras.

Den slutliga skatten och tillhörande belopp ska registreras samtidigt på skattekontot. Om den skattskyldige ska tillgodoräknas skatt, ska registreringen av den slutliga skatten och tillhörande belopp göras omgående. Resulterar beräkningen i att skatt ska betalas, ska registreringen ske på förfallodagen för slutlig skatt.

Den ovan beskrivna ordningen överensstämmer med vad som gäller enligt skattebetalningslagen. I förtydligande syfte föreslås

dock en bestämmelse som klargör att den slutliga skatten och de övriga beloppen ska registreras samtidigt (61 kap. 5 §).

Vid slutskatteberäkningen beaktas inte ett överskott på skattekontot. Det innebär att registrering på skattekontot inte ska göras förrän på förfallodagen för den slutliga skatten även om den slutliga skatt som ska betalas täcks av ett överskott på skattekontot. En sådan ordning är inte praktisk när det gäller privatpersoner som i princip endast använder skattekontot för registrering av den slutliga skatten och härtill hörande poster. De inbetalningar som denna kategori gör till skattekontot avser regelmässigt att täcka den slutliga skatten. Om ett överskott på skattekontot innebär att det inte blir någon ytterligare slutlig skatt att betala är det mest rationella att registreringen på skattekontot och den efterföljande avstämningen görs omgående. En annan ordning riskerar att skapa missförstånd. Dessutom innebär en omedelbar registrering att den som har gjort en för stor egen inbetalning till skattekontot automatiskt får tillbaka det kvarstående överskottet efter avstämningen (64 kap. 2 §).

Ett överskott på skattekontot bör inte påverka registreringstidpunkten för personer som använder sitt skattekonto löpande under året. I dessa fall finns det inte fog för att göra några antaganden om att egna inbetalningar eller andra överskott på skattekontot avser att täcka slutlig skatt.

Bestämmelsen finns i 61 kap. 6 §.

## 8.9 Sidobetalningsansvaret på skattekontot

### 8.9.1 Sammanfattning

Utredningen bedömer att företrädaransvar och annat ansvar för någon annans skatter och avgifter enligt bestämmelserna i 59 kap. (sidobetalningsansvar) ska hanteras i skattekontosystemet. Vi lämnar följande förslag om förändrade ränteregler för sidobetalningsansvar:

- Ett beslut om sidobetalningsansvar ska inte omfatta ränta som huvudbetalaren påförts för tiden före beslutet.
- För tiden efter ett beslut om ansvar ska låg kostnadsränta beräknas på ansvarsbeloppet.

- Om en sidobetalare har betalat skatt eller avgift enligt ett ansvarsbeslut och beslutet sedan ändras, ska intäktsränta beräknas.

### 8.9.2 Vårt uppdrag och Skatteverkets utvärdering

En fråga som särskilt pekas ut i våra direktiv (dir. 2005:129) är om inte skatter och avgifter som berör en relativt liten del av de skattskyldiga, t.ex. skatt som påförts en företrädare för en juridisk person enligt reglerna om företrädaransvar i skattebetalningslagen, borde hanteras utanför skattekontot även om det skulle vara tekniskt möjligt att ha kvar dem i systemet.

Skatteverket har fått utredningens uppdrag att utreda den frågan. Verkets analys omfattar inte bara företrädaransvar utan även övriga former av betalningsansvar för annans skatt enligt 12 kap. SBL. Enligt verkets bedömning saknas det nämligen skäl att göra skillnad på företrädaransvar och andra sidobetalningsansvar eftersom de bedömnings- och hanteringsmässiga problem som hanteringen av företrädares betalningsansvar medför i skattekontosystemet drabbar även övriga sidobetalningsansvar.

I Skatteverkets utvärdering finns en redogörelse för vilka problem som hanteringen av sidobetalningsansvar i skattekontot skapar. Problemen har sin grund i att skattekontosystemet saknar avräkningsordning och att det därför inte går att avläsa ur skattekontot hur stor del av ett enskilt skattebelopp som är obetalt vid en viss tidpunkt. Ränthereglerna skapar också problem. De största problemen uppkommer enligt Skatteverket när huvudskulden inte är överlämnad för indrivning vid den tidpunkt då beslut om sidobetalningsansvar fattas. Hanteringen kan bli särskilt besvärlig när huvudbetalaren är en näringsidkare med flera transaktioner på skattekontot varje månad.

Skatteverkets slutsats är att dagens hantering av sidobetalningsansvar i skattekontosystemet bör bibehållas. Verket anser alltså att den skatteskuld som omfattas av sidobetalningsansvaret även i fortsättningen ska vara registrerad på den skattskyldiges, huvudbetalarens, skattekonto. Ansvarsbeloppet ska däremot inte registreras på sidobetalarens skattekonto. Verket föreslår en ny bestämmelse för att det ska framgå av lagtexten att registrering inte ska ske på sidobetalarens skattekonto. Vidare föreslås en särskild bestämmelse om beräkning av ränta på sidobetalningsansvaret.

Även i detta fall handlar det om att skapa uttryckligt lagstöd för den nuvarande tillämpningen.

### 8.9.3 Skatter och avgifter som omfattas av ett sidobetalningsansvar ska hanteras i skattekontosystemet

**Utredningens bedömning:** Skatter och avgifter som omfattas av ett sidobetalningsansvar bör inte brytas ut ur skattekontosystemet. Sådana skatter eller avgifter bör alltså även i fortsättningen vara registrerade på huvudbetalarens skattekonto.

Skatteverkets bedömning överensstämmer med vår.

#### Skälen för utredningens bedömning

##### *Problemen med att hantera sidobetalningsansvar i skattekontot*

Skatter och avgifter som ska betalas enligt ett beslut om ansvar för annans skatt (sidobetalningsansvar) hanteras i dag i skattekontosystemet. Ett beslut om sidobetalningsansvar innebär att flera blir betalningsskyldiga för samma skatt eller avgift. Ansvarsbeloppet registreras inte på sidobetalarens skattekonto. Oftast är den aktuella skatten eller avgiften redan registrerad på den skattskyldiges (huvudbetalarens) skattekonto. Om beslutet om sidobetalningsansvar fattas innan skatten eller avgiften som ansvaret avser har förfallit till betalning kommer beloppet att registreras på huvudbetalarens skattekonto på förfallodagen.

På sidobetalarens skattekonto registreras däremot en utbetalningsspärr motsvarande ansvarsbeloppet. Härigenom förhindras återbetalning av ett överskott på skattekontot. Sidobetalaren meddelar Skatteverket om en inbetalning ska räknas av mot huvudbetalarens skuld och därigenom minska sidobetalningsansvaret. Belopp som ska räknas av mot huvudbetalarens skuld registreras på huvudbetalarens skattekonto.

En av de grundläggande principerna i skattekontosystemet är att inbetalningarna inte räknas av mot en viss skatt eller avgift utan mot den totala skulden. Det finns alltså ingen avräkningsordning

avseende enskilda skatter och avgifter.<sup>6</sup> Av skattekontot går det därför inte att utläsa vilken specifik skatt eller avgift som är obetald. Det komplicerar hanteringen av sidobetalningsansvar eftersom det för sådant ansvar är av avgörande betydelse huruvida en viss skatt är betald eller inte. På grund av skattekontots konstruktion kan det helt enkelt vara svårt att avgöra om en sidobetalare ska åläggas betalningsskyldighet för viss skatt och i så fall med vilket belopp. Efter det att ett beslut om sidobetalningsansvar har fattats kan det vara svårt att bedöma hur stor del av den skuld som ansvarsbeloppet gäller som alltså är obetald.

De största problemen uppkommer när den skuld som sidobetalningsansvaret avser inte är restförd vid tidpunkten för beslutet om sidobetalningsansvar. Det gäller särskilt när huvudbetalaren är en näringsidkare som varje månad har flera transaktioner på skattekontot. Skulden ingår då i ett underskott på huvudbetalarens skattekonto som såväl före som efter beslutet om sidobetalningsansvar påverkas av transaktioner på skattekontot. Skattekontots saldo påverkas också av transaktioner som inte har något samband med den skuld som sidobetalningsansvaret gäller. Det är med andra ord inte alls givet att saldot på skattekontot motsvarar den återstående delen av ansvarsbeloppet. I vissa fall kan likafördelningsprincipen tillämpas (16 kap. 11 § första stycket SBL, i fortsättningen 61 kap. 14 §). Den innebär att man för att bedöma vilken skatt som är betald eller obetald fördelar skulden proportionellt mellan de skatter som har påförts under perioden.

I många fall avser sidobetalningsansvaret en skuld som är restförd när beslutet om sidobetalningsansvar fattas. Sidobetalningsansvaret ger i sådana fall upphov till mindre problem. Det beror på att skulden i praktiskt hänseende redan är utbruten ur skattekontot. En skuld överlämnas för indrivning i samband med månadsavstämningen av skattekontot. Skulden består alltså av ett underskottssaldo som inkluderar debiterad ränta fram till och med avstämningsdagen. Skulden hanteras därefter av Kronofogdemyndigheten som en separat skuld. Alla inbetalningar räknas av mot en bestämd skattekontoskuld enligt en särskild avräkningsordning. Hanteringen innebär att det går att avläsa hur stor del av

---

<sup>6</sup> Vi föreslår avräkningsbestämmelser som reglerar förhållandet mellan restförda respektive icke restförda skulder (62 kap. 10 §) och mellan egna och andras skulder (62 kap. 11 och 12 §§). Dessa bestämmelser anger från vilken del av den sammanlagda skatteskulden avräkning ska göras, däremot framgår det inte vilken enskild skatt eller avgift som blir betald.

skulden som kvarstår obetald (se dock i det följande om skattebyten).

Ränteberäkningen vållar också problem. I det beslutade ansvarsbeloppet ska ingå den ränta som påförts huvudbetalaren på grund av den skatt som ansvarsbeslutet gäller. Efter ansvarsbeslutet ska sidobetalarens ansvar i princip ökas med den ränta som huvudbetalaren debiteras på grund av den aktuella skulden. I praktiken kan det dock vara svårt att beräkna hur stor del av den ränta som debiteras huvudbetalarens skattekonto som avser en viss skatteskuld. Dessutom kan en beräknad ränta förändras till följd av senare händelser på huvudbetalarens skattekonto.

Ränteberäkning för tid efter det att huvudskulden lämnats för restföring skapar inga problem. Det beror på att all ränteberäkning efter restföringen sker hos Kronofogdemyndigheten med en räntesats som motsvarar låg kostnadsränta och att den påförda räntan läggs till skulden. Problemen gäller alltså ränteberäkningen för tiden före restföringen av huvudskulden.

Ränta beräknas dag för dag på skattekontots saldo och i vissa fall ska ränta beräknas retroaktivt.<sup>7</sup> Det innebär att en fastställd ränta för ett sidobetalningsansvar kan ändras på grund av händelser efter ansvarsbeslutet. Så kan t.ex. bli fallet om en skatt med en ursprunglig förfallodag som ligger tidigare än förfallodagen för den skatt som sidobetalningsansvaret gäller sätts ned. Ränteberäkningen sker då genom att nedsättningen krediteras retroaktivt men bara fiktivt. Utifrån denna fiktiva kreditering räknas sedan saldot på skattekontot om dag för dag under hela ränteperioden. Det innebär att det underskott som lett till ränta för sidobetalaren kan förvandlas till ett överskott på skattekontot. Under den period då det finns ett överskott på huvudbetalarens skattekonto tas ingen kostnadsränta ut. Sidobetalarens ansvar ska då inte heller avse någon ränta för den perioden.

Beräkningen av vilken ränta som ska anses vara hänförlig till den skatt som sidobetalningsansvaret gäller förutsätter att varje i ränteberäkningen ingående transaktion analyseras i relation till ställningen på skattekontot dag för dag. Det är inte möjligt att göra beräkningen maskinellt. Beräkningen kan bli så komplicerad att det inte ens har varit möjligt att skapa ett maskinellt stöd för att manuellt göra beräkningen.

---

<sup>7</sup> Retroaktiv ränteberäkning ska göras för slutlig skatt, sent debiterad preliminärskatt samt vid omprövning och överklagande (65 kap. 6, 8, 9, 17 och 18 §§).

För tiden efter beslutet om sidobetalningsansvar beräknar Skatteverket alltid låg kostnadsränta på sidobetalningsansvaret. Skälet är att det inte är praktiskt möjligt att åstadkomma en maskinell ränteberäkning som motsvarar det räntebelopp som påförs motsvarande skatt på huvudbetalarens konto. Om huvudskulden är överlämnad till Kronofogdemyndigheten för indrivning beräknas låg kostnadsränta även på huvudskulden. I sådana fall kommer räntan på sidobetalningsansvaret att vara korrekt beräknad eftersom den motsvarar den faktiska räntan på huvudskulden. Är huvudskulden inte överlämnad för indrivning kommer den beräknade räntan på sidobetalningsansvaret inte att överensstämja med den faktiska räntan på huvudskulden. Eftersom låg kostnadsränta beräknas blir räntan på sidobetalningsansvaret i vart fall inte högre än räntan på huvudskulden.

Något som ytterligare komplicerar hanteringen av sidobetalningsansvar är förekomsten av så kallade skattebyten. Ett skattebyte kan uppstå när ett beslut om anstånd eller nedsättning leder till en kreditering på skattekontot. Beslutet som ligger till grund för krediteringen avser en viss skatt eller avgift men krediteringen kopplas inte ihop med den skatten eller avgiften utan räknas av mot den sammanlagda skatteskulden. Om krediteringen räknas av mot en annan skatt eller avgift än den som beslutet avser anses ett skattebyte ha skett.

Ett skattebyte kan t.ex. gå till enligt följande. Huvudbetalaren har två skulder hos Kronofogdemyndigheten, skuld 1 och skuld 2. Sidobetalningsansvaret avser skuld 1. Skuld 2 sätts ned genom omprövning. Det leder till att skattekontot krediteras med ett belopp motsvarande nedsättningen. Om beloppet inte behövs för att täcka ett ingående underskott på skattekontot eller debiteringar under perioden uppstår ett överskott vid nästa avstämning. Överskottet förs över till Kronofogdemyndigheten och räknas av mot den äldsta restförda skulden. Skuld 1, den skuld som sidobetalningsansvaret avser, sätts alltså ned. Skulden som avser den skatt som sattes ned genom omprövningen kvarstår däremot obetald. I sådana fall kan det många gånger vara svårt att argumentera för att den skuld som sidobetalningsansvaret gäller alljämt ska anses vara obetald.



*Bör skatter och avgifter som omfattas av ett sidobetalningsansvar hanteras utanför skattekontot?*

Som framgår ovan är hanteringen i skattekontot av skatter och avgifter som omfattas av ett sidobetalningsansvar förenad med betydande problem. Det är dock inte alls självklart att problemen bör, eller ens kan, lösas genom en hantering utanför skattekontot.

Vad först gäller skattebyten är den företeelsen inte begränsad till situationer när sidobetalningsansvar är aktuellt. Skattebyten ställer till problem även i andra fall. Vi föreslår i avsnitt 8.5 åtgärder för att minska antalet skattebyten. Den fråga som här diskuteras bör därför kunna bedömas utan hänsyn till effekterna av skattebyten.

När sidobetalningsansvar aktualiseras kommer i många fall den skatt eller avgift som ansvaret gäller redan att vara registrerad på huvudbetalarens skattekonto. Det är en ofrånkomlig följd av att skatter och avgifter löpande registreras på skattekontot. Svårigheterna att vid beslutstidpunkten avgöra om en viss skatt eller avgift är helt eller delvis obetald kan alltså inte lösas genom att lyfta ut skatten eller avgiften från skattekontot. Inte heller problemen med ränteberäkning för tiden före ansvarsbeslutet kan lösas på det sättet.

När beslut om ansvar har fattats är det i princip möjligt att lyfta ut skatte- eller avgiftsskulden från huvudbetalarens skattekonto. I det skedet är dock ofta huvudskulden restförd. Det innebär att skulden i praktiskt avseende i princip är utbruten från skattekontot. Det finns därmed inte mycket att vinna med att bryta ut skulden. Dessutom måste ett samband mellan den skatt eller avgift som sidobetalningsansvaret gäller och huvudbetalarens skattekonto ändå upprätthållas. Ett överskott på huvudbetalarens skattekonto ska minska huvudskulden. Dessutom kan en senare transaktion på skattekontot innebära att den ränta som ingår i ansvarsbeloppet ska justeras.

Skatteverket bedömer att hanteringen som helhet skulle bli mer komplicerad om den skatt eller avgift som sidobetalningsansvaret avser bryts ut ur skattekontot. Det beror på att den utbrutna skatten eller avgiften och huvudbetalarens skattekonto måste kunna samverka. Varje ingrepp som innebär ett avsteg från principen om generella, för alla skatter gällande regler inger enligt verket allvarliga farhågor.

Utredningens slutsats är att det grundläggande problemet – att det kan vara svårt att avgöra huruvida en viss skatt eller avgift är

betald – inte kan lösas genom att bryta ut skatter och avgifter som blir föremål för sidobetalningsansvar från skattekontot. Sådan skatt eller avgift bör därför även fortsättningsvis hanteras på huvudbetalarens skattekonto.

Ansvarsbeloppet bör inte heller i fortsättningen registreras på sidobetalarens skattekonto. En registrering på sidobetalarens skattekonto innebär att ansvarsbeloppet blir en icke urskiljbar del av sidobetalarens sammanlagda skatteskuld. Det skulle i sin tur resultera i problem med att avgöra hur stor del av ansvarsbeloppet som sidobetalaren har betalat. Att registrera ansvarsbeloppet på sidobetalarens skattekonto skulle alltså inte underlätta utan skapa nya problem. För att det ska framgå av lagen att skatt eller avgift som ska betalas enligt ett ansvarsbeslut inte ska registreras på sidobetalarens skattekonto föreslår vi att bestämmelsen i 61 kap. 1 § om registrering på skattekontot kompletteras med ett uttryckligt undantag.

Givetvis är det inte en helt tillfredställande ordning med så omfattande hanteringsproblem i samband med beslut om sidobetalningsansvar. Det är en följd av att skattekontots funktion och ansvarsbestämmelserna inte riktigt passar ihop. Skattekontot fungerar på många sätt utmärkt och har möjliggjort ett rationellt förfarande. Här aktuella problem är därför inte ett skäl att ompröva skattekontots funktioner. Det är således ansvarsbestämmelserna som kan behöva förändras. För att lösa problemen krävs en genomgripande översyn av dessa bestämmelser. En sådan översyn är inte möjlig att göra inom ramen för vårt uppdrag. Problemen kommer dock att minska genom de åtgärder vi föreslår mot skattebyten. I det följande diskuterar vi också möjligheten att minska ränteproblemen.

#### 8.9.4 Förändrade ränteregler för sidobetalningsansvar

*Ingen ränta för tid före ansvarsbeslutet och låg kostnadsränta för tid därefter*

**Utredningens förslag:** Ett beslut om ansvar för annans skatt eller avgift ska inte omfatta ränta som huvudbetalaren påförts för tiden före beslutet.

Från och med dagen efter ett beslut om ansvar ska låg kostnadsränta beräknas på ansvarsbeloppet.

**Skatteverkets förslag:** Skatteverket föreslår en särskild bestämmelse om beräkning av kostnadsränta på sidobetalningsansvaret för tiden efter ansvarsbeslutet.

**Skälen för utredningens förslag:** Beräkningen av ränta på skatter och avgifter som omfattas av ett beslut om ansvar vållar i dag omfattande problem. I det beslutade ansvarsbeloppet ska ingå den ränta som påförts huvudbetalaren på grund av den skatt eller avgift som ansvarsbeslutet gäller. Efter ansvarsbeslutet ska sidobetalarens ansvar i princip ökas med den ränta som huvudbetalaren debiteras på grund av den aktuella skulden. Som konstaterats i föregående avsnitt uppstår de stora problemen när ränta ska beräknas för tiden innan huvudskulden överlämnas till Kronofogdemyndigheten för restföring. Det kan vara svårt att avgöra hur stor del av den ränta som debiterats på huvudbetalarens skattekonto som avser den skatt eller avgift som sidobetalningsansvaret gäller. Beräkningen kan bli mycket komplicerad och görs manuellt. En beräknad ränta kan dessutom behöva räknas om till följd av senare händelser på huvudbetalarens skattekonto.

Problemen är en följd av att det finns en viss konflikt mellan skattekontots konstruktion och grunderna för ansvarsbestämmelserna. Som ovan sagts är det inte möjligt att lösa det problemet inom ramen för utredningens uppdrag. Däremot finns det skäl att pröva behovet av att sidobetalaren ansvarar för ränta. Med andra ord: Är det nödvändigt att göra sidobetalaren betalningsskyldig för ränta?

Ett ansvarsbeslut är en ingripande åtgärd. Beslutet kan avse stora belopp och innebär en skyldighet att betala en annan persons skatt. I praktiken framstår inte möjligheten att göra sidobetalaren ansvarig för ränta som en central del av regleringen.

Räntan har två funktioner, nämligen dels att kompensera staten för den ränteförlust som uppkommer när skatt inte betalas i tid, dels att utgöra en påtryckning som kan förmå den betalningsskyldige att betala.

När det gäller den första funktionen – att kompensera för ränteförlust – kan konstateras att ränta givetvis ska beräknas på huvudbetalarens skuld i vanlig ordning.<sup>8</sup> Vad vi diskuterar här är

---

<sup>8</sup> Ränta beräknas inte alltid på huvudskulden. När det gäller ansvar för underlåtna skatteavdrag för preliminär skatt enligt 59 kap. 2 § kan mottagaren av ersättningen (huvudbetalaren) vara okänd. I sådana fall finns det ingen huvudskuld att ränteberäkna. En betalningsmottagares ansvar för arbetsgivaravgifter enligt 59 kap. 10 § förutsätter att utbetalaren har befriats från skyldigheten att betala avgifterna. Betalningsmottagaren ansvarar därför ensam för avgifterna. Det finns alltså ingen huvudskuld att ränteberäkna.

bara om sidobetalaren bör vara betalningsskyldig för den ränta som belöper på huvudskulden. Det handlar alltså inte om att ta ut mindre ränta än enligt dagens regler. Däremot kan risken för att räntan inte betalas bli större om det bara är huvudbetalaren som är betalningsskyldig. Om huvudbetalaren går i konkurs är det t.ex. inte säkert att staten får betalt för räntan.

Räntans andra funktion – att verka som påtryckning för betaling – saknar betydelse för räntan för tiden före ansvarsbeloppet. Den räntan kan ju sidobetalaren inte påverka genom att betala. Om företrädaren inte betalar ansvarsbeloppet växer däremot skulden genom att ränta för tid efter ansvarsbeslutet beräknas.<sup>9</sup> Räntan kan därigenom ha viss effekt. Efter ansvarsbeslutet beräknas dock endast låg kostnadsränta. Räntan har därför rimligen en mycket begränsad betydelse som påtryckning. För en företrädare som inte är restförd har sannolikt risken att hamna i Kronofogdemyndighetens register betydligt större effekt på betalningsviljan.

Sammanfattningsvis är utredningens bedömning att sidobetalarens ansvar för ränta skulle kunna avvaras utan att uppbörds-effektiviteten påverkas negativt i någon beaktansvärd omfattning. Med hänsyn härtill finns det egentligen ingen anledning att fortsätta med den besvärliga ränteberäkningen. Hänsyn måste emellertid tas till möjligheten att hantera räntelösa fordringar i Skatteverkets och Kronofogdemyndighetens IT-system.

Att slopa ränta på sidoansvaret *för tiden före ansvarsbeslutet* berör endast Skatteverkets rutiner och skapar inga systemtekniska problem. Genom att slopa den ränteberäkningen försvinner en betydande del av problemen. Det beror på att problemen gäller perioden innan huvudskulden restförs. Om ränta inte ska beräknas för tiden innan beslutet blir det också enklare att precisera vad ett ansvarsbeslut avser. Sammantaget innebär ett slopande av sidobetalningsansvar för ränta på huvudskulden för tiden före ansvarsbeslutet en klar förenkling. Vi föreslår därför en sådan ordning.

När det gäller ränta på sidobetalningsansvaret *för tiden efter ansvarsbeslutet* ser situationen annorlunda ut. Enligt vad utredningen har erfarit från Skatteverket skulle myndigheterna inte kunna hantera skatteskulder som löper utan ränta i sina befintliga system. För att klara det skulle systemutveckling med betydande

---

<sup>9</sup> Vi bortser här från att basräntan för närvarande är noll procent. Resonemanget får utgå från mer normala räntenivåer eftersom det nuvarande ränteläget inte kan förväntas gälla i ett längre perspektiv.

kostnader krävas framför allt för Kronofogdemyndigheten. Med hänsyn härtill och då skulder som avser sidobetalningsansvar är en marginell del av alla skulder som Kronofogdemyndigheten hanterar, är det inte rimligt att föreslå en sådan ordning. Även fortsättningsvis bör alltså ränta beräknas på sidobetalningsansvaret efter ansvarsbeslutet.

För tiden efter ansvarsbeslutet beräknas i dag låg kostnadsränta på sidobetalarens ansvarsbelopp. Det innebär att sambandet mellan den ränta som beräknas på huvudskulden och räntan på sidobetalningsansvaret bryts. Lagstöd för den ordningen saknas. Skälet att ränteberäkningen ändå görs på det sättet är att det inte är praktiskt möjligt att åstadkomma en maskinell ränteberäkning som motsvarar det räntebelopp som påförs motsvarande skatt eller avgift på huvudbetalarens konto. I praktiken har det oftast inte heller någon betydelse att ränteberäkningen på sidoansvaret görs självständigt. Huvudskulden är i de flesta fall överlämnad till Kronofogdemyndigheten för indrivning. I sådana fall beräknas låg kostnadsränta även på huvudskulden. Räntan på sidobetalningsansvaret kommer då att motsvara den faktiska räntan på huvudskulden. Är huvudskulden inte överlämnad för indrivning kommer den beräknade räntan på sidobetalningsansvaret inte att överensstämma med den faktiska räntan på huvudskulden, men den kommer i vart fall inte att bli högre än räntan på huvudskulden.

Skatteverket föreslår att den nuvarande hanteringen kodifieras. Eftersom beräkningen är enkel och räntan inte blir för högt beräknad är det enligt utredningens mening acceptabelt att, för ränteberäkningen efter ansvarsbeslutet, bryta sambandet mellan huvudbetalarens skattekonto och sidobetalarens ansvar. Vi föreslår därför en särskild räntebestämmelse enligt vilken låg kostnadsränta ska beräknas på sidobetalningsansvar från och med dagen efter beslutet.

Sammanfattningsvis föreslår vi att en sidobetalare inte ska ansvara för ränta för tid före ansvarsbeslutet. Lagtekniskt framgår det av att bestämmelserna i 59 kap. som reglerar förutsättningarna för beslut om ansvar inte längre anger att ränta omfattas. För tid efter ansvarsbeslutet ska ränta på sidoansvaret beräknas med låg kostnadsränta. Det framgår av 65 kap. 20 §.

*Intäktsränta om ansvarsbelopp som är betalt sätts ned*

**Utredningens förslag:** Om en sidobetalare har betalat skatt eller avgift enligt ett beslut om ansvar och skatten eller avgiften sedan sätts ned, ska intäktsränta beräknas på det betalade beloppet från och med dagen efter betalningen till dess beloppet tillgodoräknas eller betalas tillbaka.

**Skatteverket** berör inte frågan i sin utvärdering.

**Skälen för utredningens förslag:** Betalningsfristen för skatt eller avgift som ska betalas enligt ett beslut om ansvar är minst 30 dagar; betalningen ska ske senast den förfallodag som infaller närmast efter 30 dagar från beslutet. Ett beslut om ansvar är direkt verkställbart. En företrädare eller annan sidobetalare är alltså, om anstånd inte beviljats, tvungen att betala ansvarsbeloppet även om ansvarsbeslutet har överklagats.

Det förekommer att Skatteverkets beslut om ansvar ändras genom omprövning eller efter överklagande. Länsrättens beslut att bifalla en ansökan om företrädaransvar kan också komma att ändras av kammarrätten eller Regeringsrätten. Om sidobetalaren på egen hand eller genom exekutiva åtgärder betalar hela eller delar av ansvarsbeloppet och beloppet sedan sätts ned uppkommer fråga om huruvida ränta bör beräknas på det belopp som ska tillgodoräknas sidobetalaren.

Vid nedsättning av andra skatter räknas intäktsränta på skattekontot. Ränteberäkningen sker retroaktivt från och med den ursprungliga förfallodagen med beaktande av övriga transaktioner på skattekontot.

Enligt utredningens bedömning är det rimligt att det beräknas intäktsränta även på ett ansvarsbelopp som satts ned efter betalning. Sidobetalningsansvaret hanteras emellertid utanför sidobetalarens skattekonto. Det behövs därför en särskild räntebestämmelse enligt viken intäktsränta ska beräknas på den del av ansvarsbeloppet som ska tillgodoräknas sidobetalaren. Ränta ska beräknas från och med dagen efter den då betalningen gjordes till dess beloppet tillgodoräknas sidobetalaren. Den vanliga intäktsräntan på 45 procent av basräntan ska tillämpas.

Bestämmelsen finns i 65 kap. 21 §.

## 8.10 Mindre belopp ska bara återbetalas automatiskt till konto

**Utredningens förslag:** Återbetaling av skatt ska inte göras utan begäran om beloppet som ska återbetalas är mindre än 2 000 kronor och återbetaling inte kan göras till ett konto.

**Skatteverkets förslag:** Skatteverket föreslår att återbetaling av skatt till utlandet inte ska göras utan begäran om beloppet som ska återbetalas är mindre än 2 000 kronor.

**Skälen för utredningens förslag:** Om det vid en avstämning av skattekontot finns ett överskott har kontohavaren i princip rätt att få beloppet återbetalt. I vissa fall ska återbetalningen göras utan att kontohavaren behöver begära det (automatisk återbetaling). Det gäller överskott som uppkommer efter den årliga avstämningen av skattekontot efter slutskatteberäkningen. Automatisk återbetaling ska också göras av överskott som grundas på ett beslut om överskjutande ingående mervärdesskatt eller punktskatt. Detsamma gäller överskott som grundas på ett omprövningsbeslut eller ett beslut av domstol. Automatisk återbetaling ska dock inte göras av belopp som understiger 100 kronor. Bestämmelserna finns i 18 kap. 1, 2 och 7 §§ SBL.

Sedan den 1 juli 2004 gäller att återbetaling av skatt ska ske genom insättning på den skattskyldiges bank- eller kreditmarknadsföretagskonto. Uppgift om sådant konto inhämtas från den skattskyldige eller, med den skattskyldiges tillstånd, från bank eller kreditmarknadsföretag. Om särskilda förhållanden föranleder det får Skatteverket besluta om återbetaling på annat sätt (51 § skattebetalningsförordningen [1997:750]). I praktiken görs återbetalningen regelmässigt på annat sätt om det inte finns något konto att göra utbetalningen till.

Varje år görs omkring 1 miljon återbetalningar på annat sätt än genom insättning på konto. Om mottagaren finns i Sverige görs utbetalningen med en utbetalningsavi och om mottagaren finns i utlandet används check. Insättning på konto är det billigaste och effektivaste återbetalningssättet. Betalningsmottagaren slipper den avgift som tas ut av banker eller motsvarande för att lösa in en avi eller check. För Skatteverket kostar en återbetaling genom insättning på konto 0,17 kronor. Den kostnaden ska jämföras med 7 kronor för utbetalningsavi och 25 kronor för en check.

Återbetalningar till utlandet är förenade med särskilda problem. För närvarande är det inte möjligt att registrera ett mottagarkonto i en utländsk bank. Det beror på att återbetaling bara får göras till den skattskyldige och att den regelbundna kontroll som görs av ägandet till föransmällda konton inte kan omfatta konton i utlandet av praktiska skäl. Däremot kan en manuell återbetaling göras direkt till ett konto i en utländsk bank om den skattskyldige i anslutning till den aktuella återbetalningen har tagit kontakt med Skatteverket och lämnat uppgift om kontot. Om ingen uppgift om konto har lämnats får återbetaling göras med check. Varje år görs ca 30 000 återbetalningar på det sättet.

Återbetaling av mindre belopp med check till utlandet är ingen bra lösning. Dels är kostnaden per check hög, dels misslyckas återbetalningen i omkring 45 procent av fallen. I många fall gäller det återbetaling av några hundra kronor. Betalningsmottagarens kostnad för att lösa in checken kan vara lika stor som det återbetalade beloppet. Det kan dessutom vara förenat med betydande praktiska problem att få checken inlöst, särskilt om mottagaren inte har ett konto i den bank som har ställt ut checken. Många avstår därför från att lösa in checken. Checken kommer då i retur till Skatteverket för återinsättning på skattekontot. Varje check som kommer i retur innebär kostnader för Skatteverket på ca 400 kronor.

Returer förekommer även vid återbetaling inom Sverige med utbetalningsavi, men andelen är mindre. Ungefär 7 procent av samtliga återbetalningar med utbetalningsavi kommer i retur. Av de återbetalningar som avser belopp upp till 2 000 kronor är returerna 11 procent.

Återbetalningen med utbetalningsavier och check medför således onödiga kostnader för såväl Skatteverket som betalningsmottagarna samtidigt som återbetalningen inte alltid kan genomföras. Om återbetaling i stället kan göras till ett konto blir förfarandet mindre kostsamt och effektivare. Alla skattebetalare har inte tillgång till ett bankkonto och det kommer därför att finnas behov av återbetaling på annat sätt även i framtiden. Det bör dock finnas förutsättningar för att avsevärt minska antalet återbetalningar genom utbetalningsavi och check eftersom de allra flesta har tillgång till ett bankkonto.

I dag förutsätter återbetaling till ett konto att betalningsmottagaren är aktiv, medan återbetaling på annat sätt inte kräver någon aktiv handling. Häri ligger förmodligen en stor del av



förklaringen till det stora antalet återbetalningar med utbetalnings-avi och check. Ett effektivt sätt att angripa problemet bör därför vara att minska utrymmet för automatiska återbetalningar på annat sätt än till konto.

Om den nuvarande beloppsgränsen för automatisk återbetalning på 100 kronor höjs till 2 000 kronor för återbetalning på annat sätt än till konto skulle ungefär 430 000 personer påverkas; de skulle inte få någon automatisk återbetalning. Det innebär givetvis inte att rätten till återbetalning försvinner. Efter avstämningen av skattekontot skulle Skatteverket i stället för att göra en automatisk återbetalning få meddela kontohavaren att det finns ett överskott som kan återbetalas efter begäran. Förutsättningarna för att den som kan ta emot återbetalningen till ett bankkonto faktiskt lämnar uppgift om kontot när återbetalning begärs bör vara goda. Om betalningsmottagaren är bosatt i Sverige kan anmälan av konto gälla tills vidare. Antalet som inte får en automatisk återbetalning på grund av att återbetalningen inte kan göras till konto kommer därmed att bli färre redan året efter begränsningen har införts.

Betalningsmottagare som inte är bosatta i Sverige eller som saknar bankkonto skulle få begära återbetalning varje år. I gengäld skulle de få möjlighet att påverka hur återbetalningen ska genomföras. Gäller det återbetalning till utlandet kan betalningsmottagaren välja om återbetalning med check eller till ett utländskt bankkonto passar bäst. Personer som har mindre överskott varje år kan också minska sina kostnader genom att begära återbetalning med något eller några års mellanrum. Förändringen bör alltså få i huvudsak positiva effekter för betalningsmottagarna.

Om samtliga återbetalningar under 2 000 kronor skulle göras genom insättning på konto skulle Skatteverkets kostnader för återbetalning enligt verkets beräkningar minska med 5,3 miljoner kronor. Som ovan sagts kan det förväntas att återbetalning på annat sätt kommer att behövas även i framtiden. I hur stor omfattning är däremot svårt att bedöma. Det är dock tydligt att utrymmet för besparingar är stort.

Sammanfattningsvis föreslår utredningen att belopp under 2 000 kronor inte ska återbetalas automatiskt om återbetalningen inte kan ske till ett konto. Härigenom ska återbetalningsförfarandet bli mindre kostsamt och effektivare.

Förslaget har föranlett en ny bestämmelse i 64 kap. 2 § andra stycket.

## 8.11 Betaling och återbetaling av skatt för kommuner och landsting

**Utredningens förslag:** Kommuners och landstings betaling av skatter och avgifter genom avräkning från fordran enligt 4 § lagen (1965:269) med särskilda bestämmelser om kommuns och annan menighets utdebitering av skatt, m.m. ska utvidgas till att även gälla punktskatt, preliminär skatt och slutlig skatt.

Om det efter en avstämning av en kommuns eller ett landstings skattekonto finns ett överskott, ska beloppet återbetalas automatiskt.

**Skatteverket** behandlar inte frågan hur kommuner och landsting ska betala skatter och avgifter i utvärderingen av skattekontot. Verket lämnar inga förslag om återbetaling till kommuner och landsting, men konstaterar att det är ett problem att statliga stöd som krediteras skattekontot inte betalas ut automatiskt.

**Skälen för utredningens förslag:** Kommuners och landstings betaling enligt 16 kap. 8 § SBL betala avdragen skatt, arbetsgivaravgifter och mervärdesskatt genom avräkning från fordran enligt 4 § lagen med särskilda bestämmelser om kommuns och annan menighets utdebitering av skatt, m.m. (kommunavräkningssystemet).

Utanför kommunavräkningssystemet ligger betaling av punktskatt. Sådan skatt ska alltså betalas in till Skatteverkets särskilda konto för skatteinbetalningar och inbetalningen ska registreras på skattekontot på samma sätt som gäller för andra skattskyldiga. Kommuners och landstings har också debiterad preliminär skatt och slutlig skatt som båda avser särskild löneskatt på pensioner och, i de flesta fall, fastighetsskatt. Inbetalningen av den preliminära och eventuella slutliga skatten ska också registreras på skattekontot.

Det finns ingen anledning att behandla de nu nämnda skatterna annorlunda än övriga skatter och avgifter som en kommun eller ett landsting ska betala. Det är en fördel om alla skatter och avgifter som ska betalas hanteras på samma sätt. Punktskatt, preliminär skatt och slutlig skatt bör därför inordnas i kommunavräkningssystemet. Inbetalningen av dessa skatter ska alltså i fortsättningen inte registreras på skattekontot.

Förslaget innebär att en kommun eller ett landsting inte ska göra några inbetalningar som hanteras på skattekontot. Skatte-

kontot kommer däremot att användas för återbetalning av överskjutande ingående mervärdesskatt och överskjutande punktskatt. Om slutlig skatt ska tillgodoräknas en kommun eller ett landsting kommer även den återbetalningen att göras via skattekontot. Denna typ av återbetalningar ska göras automatiskt utan att kontohavaren behöver begära det (18 kap. 1 och 2 §§ SBL, i fortsättningen 64 kap. 2 §).

Återbetalning av överskott på skattekontot kan även aktualiseras på grund av att ett statligt stöd har krediterats skattekontot. Eftersom kommuner och landsting bara ska betala begränsade belopp över skattekontot har de hittills tvingats begära återbetalning för att få ut stödet. Detta har upplevts som ett problem. I fortsättningen ska kommuner och landsting inte göra några inbetalningar alls som ska registreras på skattekontot. Ett överskott som beror på ett statligt stöd bör kunna betalas ut automatiskt på samma sätt som övriga återbetalningar som kan bli aktuella för kommuner och landsting. En generell bestämmelse om automatisk återbetalning av överskott på skattekonton som tillhör kommuner och landsting föreslås därför i 64 kap. 2 § första stycket 3.

Automatisk återbetalning är motiverad eftersom kommuner och landsting, till skillnad från andra som bedriver näringsverksamhet, inte löpande kan använda stödet för att betala skatter och avgifter. Bestämmelsen innebär inte att kommuner och landsting får tillgång till stödet tidigare än andra, utan att den möjlighet övriga har att kvitta stödet mot debiterade skatter och avgifter ersätts med en automatisk utbetalning vid den månatliga avstämningen av skattekontot.

## 8.12 Anstånd med att betala skatter och avgifter

### 8.12.1 Ökat utrymme för anstånd

**Utredningens förslag:** Anstånd ska alltid kunna beviljas om det är tveksamt hur mycket skatt den skattskyldige kommer att behöva betala, dvs. inte som i dag bara när den skattskyldige begärt omprövning eller överklagat utan även i andra fall där en nedsättning av skatt aktualiseras. Skatteverket ska också få bevilja anstånd om det kan antas vara till fördel för det allmänna.

## Skälen för utredningens förslag

*Anstånd när det är tveksamt hur mycket skatt som ska betalas*

Skattebetalningslagen bygger på principen att beslutade skatter ska betalas även om de kan komma att sättas ned genom omprövning, överklagande, befrielse från betalningsskyldighet, ackordsuppgörelse eller nedsättning av fordran på grund av att det finns förutsättningar för skuldsanering. En strikt tillämpning av denna princip skulle givetvis skapa problem och Skatteverket får därför enligt 17 kap. 2 § första stycket 1 och 2 SBL bevilja anstånd med att betala skatten om det kan antas att den skattskyldige helt eller delvis kommer att befrias från skatten (befrielseanstånd) eller om den skattskyldige begärt omprövning av eller överklagat beslutet om skatt och det är tveksamt hur mycket skatt den skattskyldige kommer att behöva betala (omprövningsanstånd).

Det bör noteras att kraven för anstånd är högre i fall där den skattskyldige inte begärt omprövning eller överklagat. Att skattefrågan är tveksam är nämligen ett lägre beviskrav än att det kan antas att skatten kommer att sättas ned (prop. 1989/90:74, s. 340 och prop. 1996/97:100, s. 419). Utrymmet för att bevilja anstånd är alltså större i fall där den skattskyldige begärt omprövning eller överklagat än i fall där den skattskyldige ansökt om befrielse, lämnat ett ackordsförslag eller påkallat nedsättning av en fordran med hänvisning till att förutsättningarna för skuldsanering är uppfyllda. Beviskravet "antas" gäller även i fall där Skatteverket initierar en omprövning till den skattskyldiges fördel.

Riksdagen beslutade 2007 att Kronofogdemyndigheten skulle vara helt fristående och inte knuten till Skatteverket. Samtidigt beslutades att Kronofogdemyndighetens offensiva borgenärsuppgifter skulle föras över till Skatteverket. I förarbetena väcktes frågan om inte Skatteverkets nya borgenärsroll borde förenas med en möjlighet att avvakta med att överlämna en fordran för indrivning, särskilt med tanke på fall där Skatteverket överväger om det finns förutsättningar för en betalningsuppgörelse med gäldenären (prop. 2006/07:99, s. 40 och 41).

Regeringen pekade på att enligt 20 kap. 1 § SBL får Skatteverket avvakta med att begära indrivning om det finns särskilda skäl och anförde att den nya borgenärsrollen innebär att särskilda skäl får anses föreligga t.ex. när verket överväger en ackordsuppgörelse.

För fordringar som redan överlämnats för indrivning ansåg regeringen att det behövdes garantier för att Kronofogdemyndigheten inte vidtar verkställighetsåtgärder under den tid då Skatteverket överväger exempelvis en ackordsuppgörelse. Skatteverket ska därför underrätta Kronofogdemyndigheten när verket överväger att vidta någon offensiv borgenärsåtgärd och Kronofogdemyndigheten ska avbryta en indrivning när verket överväger en ackordsuppgörelse eller att sätta ned en fordran (prop. 2006/07:99, s. 40–42, 53 och 54). En bestämmelse som ger Kronofogdemyndigheten möjlighet att avbryta indrivningen finns i 18 § indrivningslagen.

Vi föreslår i avsnitt 8.5.4 att om anstånd beviljas för en restförd skatt ska Skatteverket återta indrivningsuppdraget. Om anstånd beviljas på grund av att det kan antas att ackord kommer att medges ska alltså indrivningsuppdraget återtas. Avser ackordsuppgörelsen skulder som ännu inte restförts innebär krediteringen av anståndet att dessa helt eller delvis får anses betalda.

Enligt vårt förslag i avsnitt 8.5.4 ska ett indrivningsuppdrag också återtas om den restförda fordran sätts ned. Det gäller inte bara nedsättningar till följd av omprövningar och överklaganden utan även när skattefordringar sätts ned enligt 5 § lagen (2007:324) om Skatteverkets hantering av vissa borgenärsuppgifter på grund av att förutsättningarna för skuldsanering är uppfyllda. En ackordsuppgörelse innebär att Skatteverket i egenskap av företrädare för det allmännas borgenärsintressen går med på att sätta ned en skattskyldigs sammanlagda skatteskuld med en viss procentsats. Nedsättningen, som krediteras på skattekontot, innebär att en del av indrivningsuppdraget återtas.

Vårt förslag om återtagande av indrivningsuppdrag garanterar att verkställighetsåtgärder inte vidtas efter det att anstånd beviljats eller en fordran satts ned eller tagits bort helt. Under förutsättning att anstånd kan beviljas när en ackordsuppgörelse övervägs ger vårt förslag samma effekt som den nyligen införda ordningen att Kronofogdemyndigheten ska avbryta indrivningen när en ackordsuppgörelse övervägs eller när en sådan uppgörelse träffats.

Skatteverkets nya borgenärsroll och uttalandena om att Skatteverket bör avvakta med att begära indrivning om en betalningsuppgörelse övervägs samt möjligheten för Kronofogdemyndigheten att avbryta en indrivning i sådana fall gör att det finns skäl att överväga förutsättningarna för anstånd. Mer konkret handlar det om att överväga om Skatteverket bör ges större utrymme att bevilja

anstånd i fall där olika betalningsuppgörelser är aktuella. Ett alternativ är att låta det lägre beviskravet för omprövningsanstånd även gälla i fråga om befrielseanstånd dit t.ex. ackordsärendena hör, dvs. att ersätta de två aktuella anståndsgrunderna med en generell regel för fall där skatten kan komma att sättas ned.

I det här sammanhanget är det värt att nämna att Skatteverket anser att man bör avvakta med att begära indrivning om den skattskyldige har ansökt om ackord och det finns skäl som talar för att ackord kan komma att medges, men skälen inte är tillräckligt starka för att det ska kunna anses antagligt att en dylik uppgörelse kommer till stånd (Skatteverket: *Handledning för skattebetalning 2008*, s 729). När skälen inte når upp till kravet att det ska kunna antas att skatten kommer att sättas ned anser alltså Skatteverket att befogenheten att avvakta med att överlämna fordringar för indrivning bör användas som ett substitut för anstånd.

En betydelsefull skillnad mellan att anstånd beviljas med betalningen av en skattefordran och att Skatteverket avvaktar med att överlämna fordringen för indrivning är nivån på kostnadsräntan. Om anstånd beviljas beräknas kostnadsränta enligt den s.k. basräntan, som för tillfället är noll procent. Avvaktar Skatteverket med att överlämna fordringen till indrivning kommer s.k. hög kostnadsränta på grund av för sen betalning att fortsätta att beräknas fram till dess att fordringen överlämnas till indrivning, såvida den inte betalas innan dess. Den höga kostnadsräntan är för närvarande 15 procent. Efter att fordran överlämnats för indrivning beräknas kostnadsräntan enligt basräntan.

Begränsas synfältet till kostnadsräntan förlorar den skattskyldige på att fordran inte överlämnas för indrivning eftersom hög kostnadsränta i stället för basränta beräknas för varje dag som Skatteverket avvaktar med att begära indrivning. Fördelen är att den skattskyldige kan undvika att registreras i utsöknings- och indrivningsdatabasen.

Skillnaden i kostnadsränta gör att det är en fördel om de situationer som i dag hanteras genom att Skatteverket avvaktar med att begära indrivning i stället kan behandlas inom ramen för anståndsbestämmelserna. Om övervägandena i ett ärende drar ut på tiden och restföringstidpunkten närmar sig bör alltså anstånd kunna beviljas i stället. Skatteverkets rekommendation att indrivning inte bör begäras om det finns skäl som talar för en ackordsuppgörelse men skälen inte är tillräckliga för anstånd talar för att beviskravet för befrielseanstånd är för högt ställt. Även

Skatteverkets nya borgenärsroll talar för generösare möjligheter att bevilja anstånd när olika betalningsuppgörelser är aktuella eller när det är aktuellt att sätta ned en fordran utan att den skattskyldige begärt omprövning eller överklagat. En annan fördel med att sänka beviskravet är att det öppnar för att slå ihop grunderna för befrielse- och omprövningsanstånd till en anståndsgrund med ett gemensamt beviskrav. Det förenklar anståndsreglerna.

Mot bakgrund av nu angivna förhållanden föreslår vi att anstånd ska kunna beviljas om det är tveksamt hur mycket skatt den skattskyldige kommer att behöva betala. Denna anståndsgrund ska gälla oavsett hur frågan om nedsättning väckts. Det ska alltså inte längre spela någon roll om den skattskyldige begärt omprövning eller lämnat ett ackordsförslag utan i fortsättning ska möjligheterna till anstånd vara desamma i båda fallen liksom i alla andra fall där den skattskyldige eller verket tar initiativ till en nedsättning.

Den nya bestämmelsen om anstånd finns i 63 kap. 4 §.

#### *Anstånd på grund av att det är till fördel för det allmänna*

En annan fråga som bör tas upp är om Skatteverket även bör ges ökade befogenheter att bevilja anstånd när skattefrågan inte är tveksam. Skatteverket får i dag, och ska även i fortsättningen få, bevilja anstånd om det finns synnerliga skäl. Bestämmelsen, som i dag finns i 17 kap. 7 § SBL, tar sikte på betalningssvårigheter på grund av sociala skäl och andra liknande förhållanden. I förarbetena sägs att anstånd bara bör beviljas om det är till fördel för både den skattskyldige och det allmänna. Anstånd är uteslutet om betalningssvårigheterna bedöms som bestående eftersom ett anstånd då inte är till fördel för det allmänna. Huvudsyftet kan enligt förarbetena sägas vara att ge den skattskyldige ett skäligt rådrum att skaffa fram medel till betalningen, t.ex. genom att kräva kunder på betalning eller realisera tillgångar (prop. 1996/97:100, s. 420–424).

När det gäller fordringar som lämnats för indrivning har Kronofogdemyndigheten en liknande befogenhet att bevilja uppskov med betalningen. I 7 § första stycket 2 indrivningslagen sägs nämligen att uppskov får beviljas om det är påkallat med hänsyn till gäldenärens personliga förhållanden, dvs. om det är påkallat av s.k. sociala skäl. Den uppskovsgrunden kan tillämpas om den skattskyldige på grund av sociala skäl fått tillfälliga betalningssvårig-

heter. Är betalningssvårigheterna bestående ska uppskov inte beviljas utan andra indrivningsåtgärder vidtas (prop. 1992/93:198, s. 87 och 88).

Kronofogdemyndigheten får dessutom bevilja uppskov med betalningen om det kan antas vara till fördel för det allmänna. Ett uppskov antas vara till fördel för det allmänna om uppskovet ger ett bättre ekonomiskt utfall för det allmänna än om verkställighetsåtgärder vidtas omedelbart.

Varje uppskavsbeslut, även de som fattas av sociala skäl, ska ha som mål att gäldenären ska betala sin skuld. Om gäldenären inte bedöms kunna betala saknas förutsättningar för uppskov. Syftet med uppskovet är ytterst att Kronofogdemyndigheten ska avvakta med indrivningsåtgärder eftersom det främjar utsikterna att få betalt (prop. 1992/93:198, s. 87).

Skatteverkets nya borgenärsroll motiverar att även verket får bevilja anstånd med betalningen av skatt, om det kan antas vara till fördel för det allmänna. Befogenheten bör gälla skatteskulder som inte lämnats för indrivning och avse fall där förutsättningarna för att skulden betalas förbättras om anstånd beviljas och överlämnandet för indrivning får avvakta. Ett överlämnande till indrivning och registrering i utsöknings- och indrivningsdatabasen skulle nämligen i vissa fall kunna försämra den skattskyldiges möjlighet att fortsätta sin verksamhet eller ta lån och därmed betala sin skatteskuld (jfr prop. 1996/97:100, s. 422).

Ett alternativ till en ny anståndsbestämmelse är att låta behovet tillgodoses genom att Skatteverket avvaktar med att begära indrivning när det är till fördel för det allmänna. Skatteverket får avvakta med att lämna en skatteskuld för indrivning om det finns särskilda skäl (70 kap. 2 § 1). Under tid som Skatteverket avvaktar med att begära indrivning beräknas s.k. hög kostnadsränta. Den höga kostnadsräntan är i dag 15 procent, vilket är 15 procentenheter högre än kostnadsräntan vid anstånd och för skatteskulder som lämnats för indrivning. Skatteverket bör därför inte med hänvisning till att det är till fördel för det allmänna avvakta med indrivning och därmed låta den skattskyldige fortsätta att betala den höga kostnadsräntan. Vi anser därför att behovet bör tillgodoses genom att Skatteverket ges befogenhet att bevilja anstånd om det kan antas vara till fördel för det allmänna.

Bestämmelsen om att Skatteverket får bevilja anstånd om det är till fördel för det allmänna finns i 63 kap. 17 §.



### 8.12.2 Anstånd med betaling av kontrollavgift

**Utredningens förslag:** Den som begär omprövning eller överklagar ett beslut om kontrollavgift ska beviljas anstånd med betalningen av avgiften.

**Skälen för utredningens förslag:** Förutsättningarna för att få anstånd med att betala skattetillägg är generösare än de som normalt gäller vid omprövning och överklagande. Det är nämligen tillräckligt att den skattskyldige begär omprövning av eller överklagar beslutet om skattetillägg eller det beslut som föranlett skattetillägget och i samband därmed begär anstånd (automatiskt anstånd).

I förarbetena till bestämmelserna, som finns i 17 kap. 2 § SBL, anförde regeringen med hänvisning till uttalanden från Europadomstolen att det i princip är förenligt med Europakonventionen att verkställa Skatteverkets beslut om skattetillägg innan det har överprövats av domstol. Den skattskyldige måste dock på ett enkelt och effektivt sätt kunna få skyldigheten att betala skattetillägg prövad i domstol. Regeringen ansåg dock att det skulle kunna finnas situationer där omedelbar verkställighet riskerar att strida mot artikel 6 i Europakonventionen.

För att undvika det föreslog regeringen att anstånd alltid skulle beviljas i avvaktan på domstolsprövning om den skattskyldige begärde omprövning av eller överklagade skattetillägget. Tanken var att i tvistiga fall skulle beslutet om skattetillägg inte få verkställas förrän grunden för skattetillägget prövats av domstol (prop. 2002/03:106, s. 87, 88 och 183–187).

När det gäller kontrollavgifterna i lagen (2006:575) om särskild skattekontroll i vissa branscher (branschkontrollagen) och lagen (2007:592) om kassaregister (kassaregisterlagen) gjorde dock regeringen en annan bedömning. I förarbetena anförde regeringen att eftersom kontrollavgiften skulle uppgå till ett begränsat belopp var det inte nödvändigt med automatiskt anstånd vid omprövning och överklagande för att undvika att regelverket skulle komma i konflikt med artikel 6 i Europakonventionen (prop. 2005/06:169, s. 56 och prop. 2006/07:105, s. 78).

Frågan är om bestämmelserna om automatiskt anstånd i skatteförfarandelagen bör omfatta kontrollavgifter.

Förutom i branschkontrollagen och kassaregisterlagen finns bestämmelser om kontrollavgifter i 15 kap. 9 § SBL och 5 § lagen (1998:514) om särskild skattekontroll av torg- och marknadshandel m.m. (torgkontrollagen). Kontrollavgiften i skattebetalningslagen tas ut när en säljare av investeringsguld inte fullgjort skyldigheten att anteckna nödvändiga identifikationsuppgifter om köpare. Bestämmelser om kontrollavgifter kommer i fortsättningen att finnas i 50 kap..

I förarbetena till branschkontrollagen uttalade regeringen att det inte helt kunde uteslutas att artikel 6 i Europakonventionen var tillämplig på avgiften. Regeringen valde därför att utforma reglerna så att de rättssäkerhetsgarantier, bl.a. passivitetsrätten, som följer av artikel 6 uppfylldes (prop. 2005/2006:169, s. 52–54). Propositionen som föregick kassaregisterlagen innehåller ett närmast identiskt uttalande om den lagens kontrollavgift och även i det ärendet valde regeringen att utforma reglerna så rättssäkerhetsgarantierna uppfylldes (prop. 2006/07:105, s. 73–75 och 97). Lagrådet uttalade att en kontrollavgift enligt kassaregisterlagen vid tillämpning av Europakonventionen är att anse som en brottspåföljd (prop. 2006/07:105, s. 161).

Skillnaden mellan kontrollavgifterna på områden för skattekontroll av torg- och marknadshandel respektive försäljning av investeringsguld och kontrollavgifterna i branschkontrollagen och kassaregisterlagen är egentligen bara avgifternas storlek. Kontrollavgiften enligt branschkontrollagen och kassaregisterlagen är 10 000 kronor medan de två andra avgifterna är 2 000 kronor. En platsupplåtare eller en säljare av investeringsguld ska dock betala kontrollavgift för varje tillfälle då de brustit i sin dokumentations-skyldighet. Det innebär 2 000 kronor för varje hyrare av plats eller köpare av investeringsguld som inte antecknats. Eftersom det inte finns någon övre gräns kan avgifterna sammanlagt uppgå till betydande belopp.

Mot bakgrund av det nu sagda finns det även i fråga om kontrollavgifterna för platsupplåtare och säljare av investeringsguld skäl att utforma reglerna så att de rättssäkerhetsgarantier som följer av artikel 6 uppfylls.<sup>10</sup>

---

<sup>10</sup> Här bör nämnas att Kammarrätten i Stockholm i en dom från 2003 gjort bedömningen att kontrollavgiften i torgkontrollagen måste anses utgöra en brottspåföljd i den mening som avses i artikel 6 i Europakonventionen (mål nr 5619-03) och att Regeringsrätten slagit fast att artikel 6 är tillämplig på förfarandet för att ta ut särskild avgift enligt lagen (2000:1097) om anmälningsskyldighet för vissa innehav av finansiella instrument (RÅ 2004 ref. 17).

Som redan nämnts har regeringen tidigare gjort den bedömningen att eftersom kontrollavgifterna enligt branschkontrollagen och kassaregisterlagen uppgår till begränsade belopp är det inte nödvändigt med automatiskt anstånd vid omprövning och överklagande för att undvika att regelverket kommer i konflikt med artikel 6 i Europakonventionen.

För de kontrollavgifter som tas ut när platsupplåtare och säljare av investeringsguld inte fullgör sina anteckningsskyldigheter finns ingen övre gräns, vilket innebär att avgifterna sammanlagt kan uppgå till betydande belopp. Det kan därför uppkomma situationer där omedelbar verkställighet riskerar att komma i konflikt med artikel 6 i Europakonventionen. Med hänsyn här till och till att det saknas skäl att göra skillnad mellan olika kontrollavgifter ska bestämmelsen om automatiskt anstånd i 63 kap. 7 § även gälla för kontrollavgifter.

### 8.12.3 Ersättning för ställd anståndssäkerhet

**Utredningens förslag:** Möjligheten att få ersättning utvidgas genom att grunden för ersättning i fortsättningen ska vara att Skatteverket inte har behövt ta säkerheten i anspråk.

**Skälen för utredningens förslag:** Om det kan antas att den skatt eller avgift som en anståndsansökan avser inte kommer att betalas får Skatteverket med vissa undantag kräva säkerhet som villkor för anstånd. Den som får bifall till sin talan har rätt till ersättning för kostnaderna för ställd säkerhet.

Grunden för att kräva säkerhet är risken för att skatten eller avgiften inte betalas. Ersättning för ställd säkerhet bör därför beviljas i fall där säkerheten inte behöver tas i anspråk, dvs. i fall där skatten betalas när anståndstiden har gått ut. Vi föreslår alltså att förutsättningen för att få ersättning för kostnader för ställd säkerhet ska vara att säkerheten inte har behövts tas i anspråk.

Förslaget innebär att antalet fall där ersättning kan komma i fråga utvidgas något. Till skillnad från i dag kommer ersättning att kunna utgå även i fall där den betalningsskyldiges yrkande om ändring avslagits under förutsättning att skatten betalats i sådan tid att Skatteverket inte har behövt ta säkerheten i anspråk.

I 63 kap. 10 § anges förutsättningarna för ersättning för ställd säkerhet.

### 8.13 Höjd beloppsgräns för indrivning

**Utredningens förslag:** Den lägsta beloppsgränsen för begäran om indrivning ska höjas till 2 000 kronor.

**Skatteverket föreslår** att beloppsgränsen för överlämnande av en fordran till Kronofogdemyndigheten för indrivning ska höjas till minst 2 000 kronor.

**Skälen för utredningens förslag:** En fordran på skatt eller avgift som inte betalas i tid lämnas till Kronofogdemyndigheten för indrivning. Det finns dock beloppsgränser som innebär att mindre belopp inte ska lämnas för indrivning om det inte finns särskilda skäl (20 kap. 1 och 2 §§ SBL).

För den som har transaktioner på skattekontot varje månad (personer som ska lämna skattedeklaration eller har F-skattsedel) är beloppsgränsen 10 000 kronor. Mindre belopp lämnas bara för indrivning om det finns särskilda skäl eller om ett belopp om minst 500 kronor har varit obetalt under en längre tid. För andra personer, dvs. normalt privatpersoner, lämnas en fordran på minst 500 kronor för indrivning. För indrivning av mindre belopp krävs särskilda skäl.

Beloppsgränserna har gällt sedan skattebetalningslagen trädde i kraft. I förarbetena sägs att det är en viktig utgångspunkt för indrivningslagen att det ska gälla en näst intill ovillkorlig skyldighet att begära indrivning av en obetald skatt. Endast om det finns förutsättningar för att meddela anstånd eller eftergift eller på annat sätt formellt förfoga över fordran får myndigheten underlåta att begära indrivning. Dessutom får indrivning underlåtas när det gäller mycket små fordringar. Beloppsgränsen 500 kronor för fordringar enligt skattebetalningslagen valdes med hänvisning till att Kronofogdemyndighetens grundavgift för allmänna mål var 500 kronor. Enligt regeringen borde det inte komma i fråga att regelmässigt överlämna belopp som är mindre än grundavgiften för indrivning (prop. 1996/97:100, s. 350 och 351).

Ett överlämnande för indrivning får negativa effekter för den betalningsskyldige. Kronofogdemyndigheten tar ut en grundavgift

och registrerar fordran i utsöknings- och indrivningsdatabasen. Grundavgiften är 600 kronor sedan den 1 januari 2008 (6 § förordningen [1992:1094] om avgifter vid Kronofogdemyndigheten). Att förekomma med ett mål i utsöknings- och indrivningsdatabasen kan få långtgående konsekvenser för den enskilde eftersom uppgifterna lämnas ut till kreditupplysningsföretag och används av banker, hyresvärdar och andra vid bedömningen av en persons kreditvärdighet. För en privatperson finns uppgiften normalt kvar i kreditupplysningsföretagens register under tre år.

Sammantaget är de negativa effekterna av att en fordran lämnas för indrivning betydande för den betalningsskyldige. Dagens beloppsgränser innebär att en fordran som är lägre än Kronofogdemyndighetens grundavgift lämnas för indrivning. Det är inte en bra ordning. Enligt utredningens mening bör beloppsgränsen höjas så att det blir en rimligare relation mellan de lägsta beloppen som överlämnas för indrivning och de konsekvenser som överlämnandet för med sig.

Risken för ökade uppbördsförluster till följd av en höjd beloppsgräns måste beaktas. Erfarenheten har visat att möjligheten att utverka betaling är störst om indrivningsåtgärder kan sättas in så snart som möjligt efter den ordinarie betalningsdagen (prop. 1992/93:198, s. 54). En höjd beloppsgräns innebär att fler fordringar kommer att ligga kvar på skattekontot under längre tid. När indrivning senare begärs kommer skulderna att uppgå till högre belopp. Beloppsgränsen får inte sättas högre än att de flesta kan förutsättas klara av att betala en skuld i den storleken.

Eftersom preskriptionstiden inte börjar löpa förrän fordran har lämnats för indrivning innebär en höjd beloppsgräns inte några risker för att en fordran preskriberas utan att något indrivningsförsök gjorts. En annan sak är att vi föreslår att underskott på skattekonton som är passiva (t.ex. för att den skattskyldige har avlidit eller inte längre är skattskyldig i Sverige) ska skrivas av efter fem år om de understiger beloppsgränsen för indrivning, se avsnitt 8.3.2.

Under 2008 överlämnade Skatteverket ungefär 230 000 indrivningsuppdrag till Kronofogdemyndigheten. Omkring 17 procent av dessa avsåg belopp mellan 500 och 1 999 kronor. Skuldbeloppet inom intervallet motsvarade 0,3 procent av det totala beloppet som lämnades för indrivning.

En beloppsgräns på 2 000 kronor är enligt utredningens mening en rimlig avvägning. Beloppet är inte så lågt att grundavgiften och

övriga konsekvenser av registreringen i utsöknings- och indrivningsdatabasen framstår som oproportionella. Beloppet är inte heller större än att en skattskyldig privatperson normalt bör kunna betala det. Beloppsmässigt innebär höjningen, beräknat på 2008 års siffror, att det totala beloppet som lämnas för indrivning kommer att minska med 0,3 procent. Endast en liten del av de totala fordringarna skulle alltså beröras vilket talar för att effekterna för uppbördseffektiviteten kan begränsas.

Även om den enskilde inte frivilligt betalar sin skuld kan den komma att betalas av framtida överskott vid avräkningen mellan preliminär och slutlig skatt. Om i stället för lite preliminär skatt har betalats kommer bristen att läggas till det tidigare underskottet på skattekontot. När det samlade underskottet uppgår till minst 2 000 kronor ska hela fordran lämnas för indrivning.

I fråga om en fordran som varit obetald under en längre tid gäller enligt dagens regler beloppsgränsen på 500 kronor även för den som använder skattekontot varje månad. Det finns inte några skäl att behålla en lägre beloppsgräns för en sådan fordran. Även den beloppsgränsen bör således höjas till 2 000 kronor.

Avslutningsvis ska nämnas att Skatteverket om det finns särskilda skäl kan lämna en fordran för indrivning även om den understiger beloppsgränsen. Den höjda beloppsgränsen innebär att Skatteverket för ett större antal fordringar får bedöma om det finns särskilda skäl att begära indrivning trots att beloppsgränserna inte är uppfyllda. Skatteverket får alltså ett större ansvar. Det ligger i linje med den förstärkta borgenärsroll som Skatteverket har fått genom de regler som föreslogs i propositionen *En fristående kronofogdemyndighet m.m.* (prop. 2006/07:99).

Bestämmelserna finns i 70 kap. 1 och 2 §§.

## 9 Omprövning och överklagande

### 9.1 Snabbare förfarande för omprövning och överklagande

#### 9.1.1 Skatteverkets handläggningstider för omprövningar

**Utredningens bedömning:** Skatteverkets handläggningstider för omprövningar är numer acceptabla. Det behövs inga lagändringar för att Skatteverket ska kunna fortsätta att hålla acceptabla handläggningstider och på sikt förkorta tiderna ytterligare.

**Skatteverkets bedömning** stämmer överens med vår.

**Skälen för utredningens bedömning:** Det ingår i vårt uppdrag att lämna förslag som kan leda till ett snabbare omprövningsförfarande hos Skatteverket. Exempel på frågor som enligt direktiven bör övervägas är om tiderna för omprövning och överklagande bör förkortas.

Bakgrunden till uppdraget är att Europadomstolen för mänskliga rättigheter i några domar om skattetillägg ansett att Sverige kränkt rätten till domstolsprövning inom skälig tid.<sup>1</sup> Den som anklagas för brott ska enligt artikel 6.1 i Europakonventionen ha rätt till domstolsprövning inom skälig tid och med att anklagas för brott jämföras att anklagas för en gärning som kan medföra skattetillägg.

Skatteverket är skyldigt att snarast ompröva beslut som överklagas. Handläggningstiderna hos verket har därför betydelse för om enskilda får en domstolsprövning inom skälig tid. Av betydelse är givetvis också handläggningstiderna hos de allmänna

---

<sup>1</sup> Janosevic samt Västberga Taxi och Vulic mot Sverige, avgöranden den 23 juli 2003. Det har kommit fler domar efter det att våra direktiv beslutades, nämligen Lija mot Sverige avgörande den 23 januari 2007 och Wassdahl mot Sverige avgörande den 6 februari 2007.

förvaltningsdomstolarna, men det ingår inte i vårt uppdrag att föreslå åtgärder för att förbättra och påskynda skattemåls-hanteringen.

Till bakgrunden hör också att Riksdagens ombudsmän (JO) i ett par beslut riktat allvarlig kritik mot hur långsamt vissa omprövningsärenden handlagts. I ett av besluten uttalade JO att endast i undantagsfall bör handlingarna i ett överklagat ärende överlämnas till länsrätten senare än någon eller några månader från det att överklagandet kom in (beslut den 17 september 2004 i ärende med dnr 342-2003).

Det är svårare att fastställa vad som i Europakonventionens mening generellt sett utgör en skälig handläggningstid. Europadomstolen är nämligen, med hänvisning till att omständigheterna i varje mål måste bedömas separat, ovillig att ange några allmänna principer för vad som är skälig tid. I ett antal mål har dock Europadomstolen uttalat att en grov tumregel är att handläggningstiderna inte bör överstiga ett år per instans (SOU 2008:16, s. 36).

Våra direktiv beslutades sent under 2005 och det har alltså förflutit förhållandevis lång tid sedan frågan om långa handläggningstider hos Skatteverket uppmärksammades genom nyssnämnda domar och beslut. Av rapporten *Ett snabbare omprövningsförfarande hos Skatteverket*<sup>2</sup>, som verket tagit fram på uppdrag av utredningen, framgår att Skatteverket som svar på kritiken genomfört åtgärder för att korta handläggningstiderna och att åtgärderna gett gott resultat.

Skatteverkets mål är att minst 50 procent av alla överklagade beslut ska vara omprövade (obligatoriska omprövningar) inom en månad och minst 90 procent inom tre månader. För omprövningar utan överklagande är målet att minst 60 procent inom inkomst-taxeringen ska vara klara inom en månad och minst 80 procent inom två månader. Hur Skatteverket klarar målen framgår av tabellen nedan.

---

<sup>2</sup> 2007-06-25, dnr 131 189971-07/113.



**Tabell 9.1 Andel omprövningar klara inom en månad respektive tre månader**

<i>Målsättning</i>		2006	2007	2008
Obligatoriska omprövningar ska handläggas skyndsamt				
Inom 1 månad är minst 50 procent klara	Riket	38 %	42 %	47 %
	Regional spridning	16–45 %	26–50 %	41–57 %
Inom 3 månader är minst 90 procent klara	Riket	75 %	79 %	83 %
	Regional spridning	48–81 %	64–89 %	74–90 %
Omprövningar på skattebetalarens initiativ ska handläggas skyndsamt				
Inom 1 månad är minst 60 procent inom inkomsttaxeringen klara	Riket	52 %	61 %	65 %
	Regional spridning	42–62 %	50–73 %	56–72 %
Inom 2 månader är minst 80 procent inom inkomsttaxeringen klara	Riket	72 %	79 %	82 %
	Regional spridning	65–79 %	73–85 %	76–88 %

*Källa:* Skatteverkets årsredovisning 2008, utdrag ur tabell Bemötande s. 75.

En jämförelse med statistik för tidigare år än 2006 visar att handläggningstiderna har förkortats avsevärt sedan 2004.<sup>3</sup> År 2004 var inte ens 25 procent av alla överklagade beslut omprövade inom en månad. Hälften av besluten var omprövade inom tre månader. År 2005 var cirka 30 procent av de obligatoriska omprövningarna klara inom en månad och cirka 70 procent var klara inom tre månader.

Av tabellen framgår vidare att utvecklingen även har varit positiv när det gäller omprövningar utan överklagande.

Det kan alltså konstateras att handläggningstiderna förbättrats stadigt sedan våra direktiv beslutades och att handläggningstiderna håller på att stabiliseras på en acceptabel nivå. När det gäller omprövningar av överklagade beslut bör det noteras att handläggningstiderna uppfyller de krav som enligt JO följer av att besluten ska omprövas snarast, nämligen att endast i undantagsfall bör ett överklagat beslut överlämnas till länsrätten senare än någon eller några månader efter överklagandet. Det bör också noteras att i över 80 procent av ärendena är handläggningstiderna med bred marginal

<sup>3</sup> Uppgifterna finns i rapporten *Ett snabbare omprövningsförfarande hos Skatteverket*.

skäliga enligt Europadomstolens grova tumregel att handläggningstiderna inte bör överstiga ett år per instans.

De ovan redovisade förbättringarna har skett inom befintligt regelverk och inget tyder på att det krävs regeländringar för att Skatteverket ska kunna förkorta handläggningstiderna ytterligare. Eftersom en regeländring nämns särskilt i direktiven, nämligen kortare tider för omprövning och överklagande, bör något ändå sägas om dessa tidfristers betydelse för handläggningstiderna.

I dag är tiden för omprövning och överklagande sex år räknat från utgången av det kalenderår då beskattningsåret gick ut. I sin rapport drar Skatteverket slutsatsen att långa handläggningstider i stor utsträckning beror på brister i verkets egen verksamhet och inte på omprövnings- och överklagandefristerna i sig.

Även vi har svårt att se hur tiderna för omprövning och överklagande skulle kunna orsaka långa handläggningstider. Ett ärende handläggs ju inte långsammare bara för att tiderna för omprövning och överklagande är förhållandevis långa. Däremot skulle en förkortning av tiderna sannolikt leda till att Skatteverket fick färre ärenden att ompröva. Om ärendena blir färre frigörs resurser för att handlägga de ärenden som blir kvar snabbare än i dag.

Orsaken till att en alltför liten andel ärenden förut omprövades inom acceptabel tid var brister hos Skatteverket bl.a. i fråga om styrning och uppföljning. Detta har nu åtgärdats med gott resultat. Det viktiga är nu att dagens handläggningstider stabiliseras och förkortas ytterligare på sikt. Vi anser dock inte att de skattskyldiga ska behöva bidra till det genom kortare tider för omprövningar och överklagande. De ska kunna förvänta sig korta handläggningstider ändå och bör alltså inte drabbas av försämringar på grund av att Skatteverket tidigare inte klarat av att hålla acceptabla handläggningstider.

Dessutom anser vi, i likhet med Skatteverket, att kortare tider för omprövning och överklagande skapar behov av fler bestämmelser om att en fråga ska omprövas trots att begäran eller överklagandet kommit in för sent. Sådana undantagsbestämmelser komplicerar förfarandet och leder till fler tvistiga ärenden. Det finns därför en klar risk för att kortare omprövnings- och överklagandetider inte alls leder till färre ärenden och kortare handläggningstider.

Mot bakgrund av nu angivna förhållanden anser vi att det inte behövs några lagändringar för att Skatteverket ska kunna fortsätta att hålla handläggningstiderna på en acceptabel nivå och på sikt

förkorta tiderna ytterligare. Om det i framtiden skulle visa sig att det behövs andra åtgärder än de som Skatteverket vidtagit vill vi understryka att enskilda inte ska behöva drabbas av förkortade omprövnings- och överklagandetider för att få ett beslut omprövat inom acceptabel tid. Frågan om den enskildes möjlighet att påskynda handläggningen behandlas i nästa avsnitt.

### 9.1.2 Den enskildes möjlighet att påskynda handläggningen

**Utredningens bedömning:** Frågan om den som har ett ärende hos Skatteverket ska kunna begära att ärendet handläggs med förtur (förtursförklaring) kan tas upp senare i ett annat sammanhang om det skulle visa sig att Förvaltningslagsutredningen inte lämnar något förslag om förtursförklaring hos förvaltningsmyndigheter.

**Skälen för utredningens bedömning:** Att Skatteverkets handläggningstider för omprövningar och överklagande totalt sett är acceptabla är en klen tröst för den som inte får en skyndsam handläggning.

Handläggningen av förvaltningsärenden ska alltid ske skyndsamt. Riksdagen har tillkännagett som sin mening att regeringen bör lägga fram förslag till åtgärder avseende myndigheters handläggningstider och dröjsmål (bet. 2004/05:KU14, rskr. 2004/05:153). I tillkännagivandet anförts bl.a. att det i en rättsstat är viktigt att medel står till buds som garanterar den enskilde medborgarens rätt till en säker och snabb handläggning av ett ärende, särskilt i fall som avser myndighetsutövning mot någon enskild. Den enskildes ställning gentemot den offentliga förvaltningen bör därför stärkas.

Härtill krävs, för att Sveriges åtaganden enligt artikel 6.1 i Europakonventionen ska vara uppfyllda, att prövningen sker inom skälig tid även i första instans. Sverige har vidare en skyldighet enligt artikel 13 i konventionen att tillhandahålla ett effektivt rättsmedel mot bl.a. långsam handläggning.

Mot den nu angivna bakgrunden ingår det i Förvaltningslagsutredningens uppdrag att utreda vilka åtgärder som kan vidtas för att komma tillrätta med alltför långa handläggningstider hos myndigheterna (dir. 2008:36).

I detta sammanhang ska utredningen bl.a. beakta de förslag som lämnats i betänkandet Förtursförklaring i domstol (SOU 2008:16). Där föreslås att om handläggningen av ett mål eller ärende har oskäligt fördröjts, ska domstol efter skriftlig ansökan från enskild part förklara att målet eller ärendet ska handläggas med förtur i domstolen. En lagrådsremiss med den inriktningen beslutades den 8 maj 2009.

Det kan alltså konstateras att ett förslag om förtursförklaring i domstol är på gång. Frågan om enskilda ska få ansöka om förtursförklaring även hos förvaltningsmyndigheter, som t.ex. Skatteverket, utreds för närvarande av Förvaltningslagsutredningen.

Med hänsyn till det arbete som bedrivs i andra sammanhang anser vi att det inte finns skäl att nu överväga om enskilda ska kunna ansöka om förtursförklaring hos Skatteverket i fall deras ärende oskäligt fördröjts. Frågan kan tas upp senare i ett annat sammanhang om det skulle visa sig att Förvaltningslagsutredningen inte föreslår förtursförklaring.

## **9.2 Skattenämndernas roll i förfarandet**

### **9.2.1 Sammanfattning**

Utredningen föreslår att skattenämnderna ska avskaffas.

Allmänhetens behov av inflytande och insyn i Skatteverkets verksamhet ska i fortsättningen tillgodoses genom informella organ som t.ex. Intressetrådet och regionala företagsråd.

Beslut i ärenden som tidigare fattats av skattenämnd, ska i fortsättningen fattas av Skatteverkets tjänstemän. Ett omprövningsärende ska normalt avgöras av en särskilt kvalificerad beslutsfattare som tidigare inte har prövat ärendet.

### **9.2.2 Vårt uppdrag**

Utredningen ska enligt direktiven (dir. 2005:129) överväga om lekmannainflytandet i Skatteverkets verksamhet löses bäst genom nuvarande skattenämnder eller om det finns andra mer effektiva sätt för insyn och medverkan. I detta arbete ska vi väga in de synpunkter som förs fram av Skatteverket i en analys av hur medborgarinflytandet genom skattenämnderna fungerar (Skatte-

verkets promemoria den 25 februari 2005, *Medborgarinflytande genom skattenämnder?*, dnr 130 747465-04/122). Anser utredningen att skattenämnderna ska vara kvar eller att en ny nämndlösning bör väljas ska ställning tas till frågan var nämnden ska finnas. Bör det finnas en nämnd vid varje beslutande arbetsenhet eller bör nämnden knytas till skattekontoren? Om utredningen bedömer att skattenämnderna ska vara kvar ska en översyn göras av omröstningsreglerna i sådana ärenden som rör skattetillägg.

Fastighetstaxeringen omfattas inte av utredningens uppdrag.

### 9.2.3 Dagens reglering

Lekmannamedverkan vid taxeringen har en lång tradition i Sverige. Som skäl för lekmannamedverkan har bl.a. anförts att lekmännen kan tillföra person- och lokalkännedom. Lekmännens medverkan har också framhållits som ett sätt att ge allmänheten insyn i och inflytande på taxeringsarbetet.

Skattenämnderna tillkom vid taxeringsreformen som genomfördes 1991. De ersatte dåvarande taxeringsnämnder. Skattenämnderna skulle fatta beslut för myndighetens räkning i ärenden där ett behov av insyn och inflytande av lekmän gör sig gällande. Avsikten var att lekmän skulle delta i avgöranden där deras medverkan kunde antas stärka tilltron till myndighetens objektivitet (prop. 1989/90:74, s. 268 och 279).

Skattenämnderna ingår i Skatteverket och fattar beslut i verkets namn. Det ska finnas en skattenämnd vid varje skattekontor (2 kap. 1 § andra stycket taxeringslagen [1990:324, TL]). I dag är antalet skattenämnder 45. Vid de större kontoren är skattenämnden indelad i avdelningar. I en skattenämnd finns ordförande, vice ordförande och övriga ledamöter. Om nämnden består av flera avdelningar, ska det finnas en ordförande för varje avdelning (2 kap. 5 § TL). Ordföranden och vice ordföranden i skattenämnden förordnas av Skatteverket och ska vara tjänstemän vid verket (2 kap. 6 § första stycket TL). Val av övriga ledamöter förrättas av landstingsfullmäktige i det landsting där skattekontoret är beläget (vid skattekontor i Gotlands län av kommunfullmäktige). En allsidig sammansättning av lekmanakåren med hänsyn till ålder, kön och yrke ska eftersträvas (7 kap. 5 § TL). Valbar till ledamot i skattenämnd är den som har rösträtt vid val till kommun-

fullmäktige och inte har förvaltare enligt föräldrabalken (7 kap. 6 § TL).

Skattenämnden är beslutför när ordföranden eller vice ordföranden och tre övriga ledamöter är närvarande. Nämnden är dock beslutför med tre ledamöter, bland dem ordföranden eller vice ordföranden, om de är ense om utgången i ärendet. Fler än ordföranden eller vice ordföranden och fem övriga ledamöter får inte delta i behandlingen av ett ärende (2 kap. 7 § TL).

Ett taxeringsärende ska enligt 2 kap. 4 § TL avgöras i skattenämnd, om ärendet

1. avser omprövning av en tvistig fråga och nämnden inte tidigare provat de omständigheter och bevis som den skattskyldige åberopar,

2. avser en skälighets- eller bedömningsfråga av väsentlig ekonomisk betydelse för den skattskyldige, eller

3. av någon annan särskild anledning bör prövas i nämnden.

Skattenämnd beslutar alltså främst i omprövningsärenden och beslut som innefattar en skälighets- eller bedömningsfråga av väsentlig ekonomisk betydelse. En skälighetsfråga föreligger när verkets beslut grundar sig på en sköns- eller skälighetsuppskattning av den skattskyldiges inkomster eller avdragsgilla kostnader. Med bedömningsfrågor avses rena tillämpningsfrågor där rättsläget är oklart (Riksskatteverket: *Handledning för taxeringsförfarandet*, 1996, s. 68 och 71–74).

Väsentlighetskravet bör enligt Skatteverket generellt knytas till skatteeffekten av det tilltänkta beslutet. Tjänsteman får enligt verket avgöra ärende om det skattebelopp<sup>4</sup> som ska tas ut med anledning av beslut i en fråga som rör fysiska personer och dödsbon inte uppenbart överstiger 20 procent av prisbasbeloppet enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring. Detsamma bör gälla för andra juridiska personer än dödsbon i fall omsättningen uppgår till högst 250 prisbasbelopp. Om omsättningen för sådana personer överstiger 250 prisbasbelopp men är högst 10 000 prisbasbelopp gäller i stället för 20 procent av prisbasbeloppet ett prisbasbelopp och överstiger omsättningen 10 000 prisbasbelopp gäller två prisbasbelopp. Övriga ärenden av skälighets- eller bedömningskaraktär ska enligt verket avgöras i skattenämnd.

Med hänsyn till att skattetillägg enligt Europakonventionen utgör ett straff och till att ärenden om skattetillägg nästan

---

<sup>4</sup> Med skattebelopp avses den faktiska skatten utom i underskottsfall. I dessa fall jämförs med faktisk skatt en fjärdedel av minskningen av underskottet.

undantagslöst innehåller moment av bedömningskaraktär anser Skatteverket att ett beslut om skattetillägg, oavsett beloppets storlek, av rättssäkerhetsskäl alltid ska fattas av skattenämnd (Skatteverkets ställningstagande *Väsentlig ekonomisk betydelse enligt 2 kap. 4 § p. 2 taxeringslagen*, dnr 130 358422-05/111).

På skattebetalningsområdet är det tjänstemän som fattar besluten. Om ett beskattningsärende enligt skattebetalningslagen (1997:483, SBL) har ett nära samband med ett taxeringsärende som enligt 2 kap. 4 § TL ska avgöras i skattenämnd, får dock även beskattningsärendet avgöras i nämnden om det är lämpligt att ärendena prövas i ett sammanhang (2 kap. 8 § SBL).

Om ett ärende ska avgöras i skattenämnd ska en skattskyldig som vill det få lämna upplysningar muntligt till nämnden om inte särskilda skäl talar emot det (3 kap. 4 § TL).

#### 9.2.4 Kritiken mot skattenämnderna

Det finns en omfattande kritik mot skattenämnderna. Kritiken kommer från såväl näringslivet som från Skatteverket.

*Skatteverket* anser att medborgarinflytandet genom skattenämnderna har spelat ut sin roll, att de framstår som otidsenliga och att de därför bör kunna avskaffas. De skäl (bl.a. om lokal-kännedom och i fråga om skälighetsbedömningar) som en gång anfördes när lekmannainflytandet i enskilda beskattningsärenden infördes har enligt Skatteverkets uppfattning inte samma betydelse i dagens samhälle. Allmänheten har fått allt bättre kunskaper om skattereglerna och har ett högt förtroende för Skatteverket. Skatteverket gör omfattande interna uppföljningar av kvalitén i bl.a. skattebeslut och kan konstatera att den rättsliga kvalitén i besluten är hög. Medborgare och företag har av dessa skäl enligt Skatteverket inte samma behov av att lekmän deltar i beslutsfattandet. Skatteverkets bedömning är att skattenämnderna i sin nuvarande form har mycket begränsat inflytande på medborgarnas och företagens beskattning och att det inte är troligt att ett slopande av skattenämnderna skulle påverka allmänhetens och företagens förtroende för Skatteverket på ett negativt sätt.

Enligt Skatteverkets rapport har skattenämnderna följande styrkor.

– Föredragningen för skattenämnden bidrar till högre kvalitet i besluten. Föredragningen innebär också en kvalitetssäkring eftersom skattenämndens ordförande granskar besluten.

– Ledamöterna i nämnden står för sunt förnuft och medborgarinsyn.

– Lekmannainflytandet genom skattenämnden är en motkraft till att "kåranda" och "fartblindhet" uppstår inom Skatteverket.

– Skattenämnden står ensam för insyn i verksamheten eftersom skatteseekretessen omöjliggör andras insyn i arbetet.

– Bedömningsfrågor och skälighetsuppskattningar lämpar sig för lekmananämnder.

Skatteverket pekar på att skattenämnderna har bl.a. följande svagheter.

– Ledamöterna är inaktiva och i den mån de reserverar sig mot beslut är detta ofta på en känslomässig grund.

– Ledamöterna är inte pålästa inför mötet.

– Skattenämnderna har en sned åldersfördelning med överrepresentation av pensionärer.

– Det är svårt att rekrytera ledamöter till nämnden.

– Ledamöterna har liten eller ingen person- eller företagskännedom (Skatteverkets promemoria den 25 februari 2005, *Medborgarinflytande genom skattenämnder?*).

Lekmannaledamöternas aktivitet har undersökts av dåvarande Riksskatteverket. Undersökningen avsåg samtliga skattenämnds-sammanträden under 1994 i Stockholm och Göteborg. Avvikande mening från lekmanaledamöter förekom i 123 av 33 490 ärenden, dvs. i mindre än 0,4 procent av ärendena. I Stockholm beslutade lekmanaledamöterna i majoritet på ett för den skattskyldige mer positivt sätt än vad tjänstemannen föreslagit i 0,03 procent av ärendena (RSV Rapport 1995:10, *Förslag till förenklningar i skattelagstiftningen*, bilaga 2).

Även föreningen *Svenskt Näringsliv* anser att skattenämnderna bör avskaffas. Nämnderna bör enligt föreningen ersättas med ett skatteråd som knyts till varje skattekontor inom Skatteverket. Rådet bör inrättas efter samråd mellan företrädare för enskilda, företag, föreningar osv. anpassat efter lokala förhållanden. Rådet ska inte delta i handläggning som avser myndighetsutövning mot enskild. De omprövningsbeslut som i dag avgörs i skattenämnd bör enligt föreningen i fortsättningen inte få fattas av samma tjänsteman som fattat tidigare beslut i ärendet. När det gäller ärenden av särskild betydelse bör det allmänna ombudet höras innan



omprövningsbeslut fattas (begäran den 11 november 2004 hos Finansdepartementet om översyn av taxeringslagen).

Svenskt Näringsliv hänvisar till rapporten *Medborgarnas insyn och inflytande i Skatteverkets verksamhet – överväganden och förslag* (Börje Leidhammar, Ernst & Young/Karlstads universitet, juni 2004). I rapporten redovisas en enkätundersökning från 2002 där lekmanaledamöter, föredragande och ordförande vid dåvarande Skattemyndigheten i Stockholm deltagit. Undersökningens resultat var bl.a. att en stor majoritet av lekmanaledamöterna ansåg att de hade bra eller mycket bra skatterättsliga kunskaper. Bland föredragande och ordförande var det emellertid bara 24 respektive 22 procent som ansåg att lekmanaledamöterna hade tillräckliga skatterättsliga kunskaper för att kunna göra en korrekt bedömning av ärendena. Drygt fyra av fem lekmanaledamöter ansåg att de fyllde en viktig funktion vid beslutsfattandet. Funktionen bestod enligt många av att tillföra livserfarenhet eller sunt förnuft samt att genom den demokratiska insynen medverka till en rättssäker bedömning. En betydande majoritet av föredragande (70 procent) och ordförande (78 procent) ansåg att lekmanaledamöterna inte fyller en viktig funktion i beslutsfattandet eller var tveksamma till om de gör det.

I rapporten dras i huvudsak följande slutsatser.

– Med hänsyn till att åldersfördelningen bland lekmanaledamöterna är bristfällig är det tveksamt om de i tillräckligt hög grad kan anses ge medborgerlig insyn i och inflytande på taxeringsarbetet.

– Lekmanaledamöternas bristande skatterättsliga kunskaper medför mindre aktiva och insatta ledamöter. Lagstiftarens intentioner om att lekmannainflytandet ska främja objektiviteten i beslutsfattandet och ge inflytande på taxeringsarbetet kan inte anses uppfyllda. Med en mycket omfattande, komplicerad och snabbt föränderlig skattelagstiftning krävs för att dessa intentioner ska kunna uppfyllas att lekmanaledamöter har både djup och bred skatterättslig kunskap och erfarenhet. Dessa förhållanden gör att lekmännens insyn i och möjligheten att låta medborgarnas värderingar slå igenom framstår som en demokratisk kuliss utan verkligt innehåll.

– Det är inte någon större skillnad i ändringsfrekvensen på länsrättsnivå mellan å ena sidan beslut om inkomstskatt som avgjorts i skattenämnd och å andra sidan beslut om mervärdesskatt och arbetsgivaravgifter som inte avgjorts i skattenämnd. Med hänsyn

till att lekmannaledamöter sällan lämnar avvikande mening och att ändringsfrekvensen i länsrätten inte är markant högre i ärenden som inte avgörs i skattenämnd, kan nödvändigheten av lekmanna- inflytande enbart avseende beslut om inkomstskatt starkt ifrågasättas.

Vid diskussioner i *utredningens referensgrupp* framkom en bred enighet om att skattenämnderna inte längre fyller någon funktion och därför bör avskaffas.

*Regeringen* gav uttryck för en helt annan uppfattning om skattenämndernas betydelse i samband med att Skatteverket bildades. Då avvecklades skattemyndigheternas styrelser vilket föranledde en diskussion om den medborgerliga insynen i skatteförvaltningen. Regeringen konstaterade att skattenämnderna formellt utgör det främsta organet för lekmanna- inflytande inom skatteförvaltningen och genom sitt deltagande i ett stort antal beslut på beskattnings- området bör kunna anses ha goda möjligheter till insyn och inflytande över skatteförvaltningens beskattningsverksamhet. Regeringen instämde dock till viss del i den kritik som framförts, nämligen att lekmännen i skattenämnderna i realiteten inte alltid har så stora möjligheter till insyn och inflytande. Förutsättningarna därvidlag borde dock enligt regeringens bedömning kunna förbättras i och med den nya organisationen. Inflytandet och insynen genom skattenämnderna beskrev regeringen som både reellt och substantiellt i den meningen att ledamöterna deltar i ett mycket stort antal sammanträden och faktiskt fattar beslut i ett synnerligen stort antal beskattningsärenden (prop. 2002/03:99, s. 245 och 246).

På socialförsäkringsområdet fanns genom socialförsäkrings- nämnderna tidigare ett lekmanna- inflytande liknande det i skatte- nämnderna. Socialförsäkringsnämnderna avskaffades fr.o.m. den 1 januari 2008. Numera är det tjänstemän vid Försäkringskassan som fattar besluten. Regeringen pekade på att det är Försäkrings- kassans ansvar att handläggningen av enskilda ärenden är rättssäker och att lagstiftningen tillämpas lika i hela landet. För att regeringen ska kunna utkräva ansvar för verksamhetens resultat måste myndighetens ledning ha ansvar för hela verksamheten, inklusive beslutsfattandet. I detta avseende utgör socialförsäkrings- nämnderna ett hinder för regeringen att utkräva ansvar av myndighetsledningen. Ett tungt vägande skäl för att avskaffa socialförsäkringsnämnderna var enligt regeringen risken för att ovidkommande subjektiva faktorer förs in vid bedömningen av

frågor som bör avgöras utifrån strikt förvaltningsmässiga och försäkringsmässiga kriterier. Rättssäkerheten och effektiviteten bör enligt regeringen öka genom att socialförsäkringsnämnderna avskaffas (prop. 2006/07:117, s. 54 och 55).

### 9.2.5 Skattenämnderna ska avskaffas

**Utredningens förslag:** Skattenämnderna ska avskaffas.

Allmänhetens behov av inflytande och insyn i Skatteverkets verksamhet ska tillgodoses genom informella organ som t.ex. Intressetrådet och regionala företagsråd.

Beslut i ärenden som tidigare fattats av skattenämnd, ska i fortsättningen fattas av Skatteverkets tjänstemän. Ett omprövningsärende ska normalt avgöras av en särskilt kvalificerad beslutsfattare som tidigare inte har prövat ärendet.

### Skälen för utredningens förslag

*Skattenämnderna fyller inte längre någon funktion*

Enligt utredningens mening bör frågan om lekmannainflytandet genom skattenämnderna fyller någon funktion bedömas ur två olika perspektiv. Det handlar dels om betydelsen av medverkan i beslutsfattandet i de enskilda fallen, dels om inflytande och insyn på ett mer generellt plan.

När det gäller skattenämndens medverkan i beslutsfattandet kan inledningsvis konstateras att den omständigheten att lekmannaledamöterna deltar i många beslut inte är detsamma som att de har stort inflytande på beslutens innehåll.

Argumentet att lekmän ska bidra med person- och lokalkännedom har förlorat sin giltighet. Skatteverkets arbetssätt har ändrats på ett sådant sätt att besluten inte alltid fattas där den skattskyldige är bosatt. Därmed är det i många fall inte möjligt för lekmännen att bidra med person- och lokalkännedom. Det är vidare tveksamt om ledamöterna bör bidra med sådan kännedom. En förskjutning har skett från ett beslutsfattande där enskilda ledamöters kännedom om den skattskyldige och lokala förhållanden värderas till en allt större betoning av vikten av objektivitet i beslutsfattandet. Information om lokala förhållanden

ska vid behov tillföras ärendet som en del av utredningen och inte vid beslutsfattandet. I annat fall finns det risk att irrelevanta subjektiva faktorer får betydelse och att lika fall inte bedöms på samma sätt. Det är negativt ur rättssäkerhetssynpunkt och stärker inte allmänhetens tilltro till myndighetens objektivitet.

I takt med att skattelagstiftningen har blivit mer omfattande och komplicerad ställs allt större krav på kunskaper inom ekonomi och juridik för att det ska vara möjligt att sätta sig in i de enskilda ärendena. Möjligheterna för en lekman att bidra till ökad kvalitet i beslutsprocessen och påverka beslutens innehåll har därmed blivit mindre. Enligt vår bedömning är lekmännens inflytande i dag i realiteten mycket begränsat.

Lekmannaledamöterna i skattenämnderna har genom sin medverkan i beslutsprocessen viss insyn i Skatteverkets verksamhet. Insynen är dock begränsad till den del av beslutsfattandet som nämnden deltar i. Värdet av den insynen är inte tillräckligt stort för att motivera skattenämndernas existens. Övriga delar av verkets verksamhet har ledamöterna varken insyn i eller något inflytande över. Det innebär att de inte bidrar till insyn och inflytande på de områden där det är särskilt påkallat. Det gäller t.ex. Skatteverkets information, service, utformning av blanketter och handläggningstider.

I detta sammanhang bör också nämnas att Skatteverket har kostnader för skattenämnderna. Under 2003 användes 38 årsarbetskrafter för arbete i skattenämnd.<sup>5</sup> Kostnaden för lekmannaledamöternas arvode och reseersättning uppgick till 4,6 miljoner kronor under 2004 (Skatteverkets promemoria den 25 februari 2005, *Medborgarinflytande genom skattenämnder?*, s. 48, 51 och 52).

Sammanfattningsvis anser vi att lekmannaledamöterna i skattenämnderna inte på ett tillfredsställande sätt bidrar till ökad rättssäkerhet och kvalitet i beslutsfattandet. Nämnderna är inte heller en effektiv form för inflytande och insyn i Skatteverkets verksamhet. Vi föreslår därför att nämnderna ska avskaffas.

---

<sup>5</sup> Uppgiften om årsarbetskrafter avser ordförandes, vice ordförandes och föredragandes arbete i nämnden enligt Skatteverkets tidrapporteringssystem. Den tid som redovisats kan enligt verket vara underskattad och bara avse sammanträdestid i nämnden.

*Inflytande och insyn genom informella organ*

Allmänheten bör ha insyn och inflytande i Skatteverkets verksamhet. Sedan 2003 finns vid Skatteverkets huvudkontor ett intressentråd. I rådet kan Skatteverket tillsammans med näringslivet utbyta information och erfarenheter avseende den administrativa hanteringen. Från näringslivet ingår företrädare för FAR/SRS, Fastighetsägarna Sverige, Företagarnas Riksorganisation, LRF, Näringslivets Regelnämnd, Stockholms Handelskammare, Svenska Bankföreningen, Svenskt Näringsliv, Sveriges Aktiesparares Riksförbund, Sveriges kommuner och landsting och Sveriges Redovisningskonsulters Förbund. Mötena i Intressentrådet har upplevts som mycket positiva av såväl Skatteverket som av deltagarna från näringslivet. Skatteverket anser att det är värdefullt att få in synpunkter utifrån och att det är viktigt för näringslivet att få tillfälle att lämna synpunkter för att därigenom kunna påverka utvecklingen (*Det fortsatta arbetet inom intressentrådet*, Skatteverkets promemoria den 24 maj 2004, dnr 130 379450-04/122).

Även vid några av Skatteverkets regioner prövas nya former för att öka insynen och dialogen med medborgare och företag genom informella organ. Erfarenheterna är så gott som uteslutande positiva. Nästan alla insynsorgan har vänt sig till intresseorganisationer och företagare. En region har försökt att starta ett medborgarråd för privatpersoner, men skjutit detta på framtiden på grund av svårigheter att hitta deltagare (*Medborgarinflytande genom skattenämnder?*, Skatteverkets promemoria den 25 februari 2005).

Organ av det slag som Intressentrådet utgör är en bra form för samverkan kring frågor som t.ex. Skatteverkets service och handläggningstider. Sådana organ kan vidare på begäran få generell information om hur Skatteverket hanterar en viss rättsfråga. Härigenom kan allmänheten, utan att delta i handläggningen av enskilda ärenden, få insyn i verkets rättstillämpning.

Enligt utredningens mening kan sådan samverkan tillgodose behovet av att allmänheten har insyn och inflytande i Skatteverkets verksamhet på ett betydligt bättre sätt än genom skattenämndernas arbete. Det bör lämnas till Skatteverket att i samarbete med representanter för olika organisationer och andra sammanlutningar bestämma formerna för samverkan. På så sätt kan arbetet förändras över tiden. Samverkan kan också anpassas till

skilda behov i olika delar av landet och på olika nivåer inom Skatteverket.

Det krävs ingen lagstiftning för att Skatteverket ska kunna vidareutveckla denna samverkansform. Om regeringen bedömer att det finns skäl att styra Skatteverkets arbete i detta avseende kan det ske genom förordning eller regleringsbrev.

### *Rättssäkert beslutsfattande*

Som framgår ovan är vår uppfattning att skattenämndernas lekmanaledamöter har ett mycket begränsat inflytande på besluten. De bidrar alltså inte i någon beaktansvärd omfattning till att höja kvalitén i beslutsfattandet.

En effekt av att ett ärende ska beslutas i skattenämnd är dock att en föredragning ska ske och att två tjänstemän, föredraganden och nämndens ordförande (eller vice ordförande), involveras. Ordföranden är en tjänsteman vid Skatteverket som är särskilt kvalificerad. Även om lekmannainflytandet har begränsad betydelse, innebär alltså kravet på beslut i skattenämnd en viss kvalitetssäkring.

Enligt vårt förslag ska skattenämnderna avskaffas. Det innebär att besluten i fortsättningen ska fattas endast av verkets tjänstemän. Det är inte givet att frågan om hur beslutsfattandet ska organiseras bör lagregleras. Något krav på lagform för sådana föreskrifter finns inte. Vanligen reglerar myndigheten också själv de närmare formerna för beslutsfattandet i sin arbetsordning. I det följande diskuteras vilka avvägningar som måste göras och behovet av lagreglering.

Hur Skatteverket organiserar beslutsfattandet har betydelse för kvalitén i besluten och därmed för rättssäkerheten. En annan för rättssäkerheten viktig aspekt måste emellertid också beaktas i detta sammanhang, nämligen de enskildas intresse av att få ett beslut inom rimlig tid. Vi har undersökt Skatteverkets handläggningstider för omprövningar utifrån frågeställningen om bestämmelserna om omprövning bör justerats, se avsnitt 9.1. 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. Det får inte ställas sådana krav på Skatteverkets beslutsordning att arbetet med att hålla nere handläggningstiderna äventyras. När formerna för beslutsfattandet diskuteras måste således en avvägning göras mellan intresset av ett

effektivt förfarande och behovet av särskilda kvalitetsstärkande åtgärder.

Beslut om skattetillägg och omprövningsärenden där den som beslutet gäller och Skatteverket inte är ense (tvistiga ärenden) förtjänar att lyftas fram. Det är enligt utredningens mening rimligt att bygga in ett kvalitetsstärkande moment när den enskilde är missnöjd med ett beslut och begär omprövning eller överklagar. Det bör ske genom att omprövningsbeslutet fattas av en mer erfaren och kvalificerad tjänsteman efter föredragning. Förutom att högre kompetens tillförs har en sådan ordning den fördelen att en annan tjänsteman än den som fattat det första beslutet (grundbeslutet) kopplas in. En ofta framförd kritik mot Skatteverket är att den enskilde möts av samma person genom hela processen och därför inte anser sig få en objektiv omprövning. I undantagsfall kan det t.o.m. förekomma att den tjänsteman som har fattat det ursprungliga beslutet också är ordförande i skattenämnd och själv föredrar ärendet för nämnden. För legitimitetens skull är det därför av betydelse att det inte är samma tjänsteman som fattat grundbeslutet som beslutar i omprövningsärendet.

På skattebetalningsområdet är det första beslutet ett maskinellt beslut. Behovet av att mötas av en ny beslutsfattare blir därför aktuellt först vid begäran om omprövning eller överklagande av ett omprövningsbeslut.

Det finns enligt utredningens mening ingen anledning att begränsa en särskild beslutsordning för omprövning till att gälla endast beslut om slutlig skatt.<sup>6</sup> Det är viktigt att säkerställa hög kvalitet även i tvistiga omprövningsärenden som gäller arbetsgivaravgifter, skatteavdrag, mervärdesskatt och punktskatt. En särskild beslutsordning bör således gälla generellt för omprövning av beslut om skatt. Omprövning av beslut om skattetillägg och anstånd med betalning av skatt har samband med beslut om skatt och bör behandlas på samma sätt.

Som ovan konstaterats finns det inget hinder mot att Skatteverket reglerar hur beslutsfattandet ska organiseras i arbetsordningen. Vi bedömer dock att det kan finnas skäl för en lagreglering när det gäller tvistiga omprövningsärenden. Det är av rättssäkerhetsskäl viktigt att de kvalitetsstärkande inslagen som dagens prövning av skattenämnd för med sig inte går förlorade när nämnderna avvecklas. Omprövningen är också av central betydelse

<sup>6</sup> Vi använder inte termen taxeringsbeslut. Det nuvarande taxeringsbeslutet ingår i stället som en del i beslut om slutlig skatt.

i skatteförfarandet. Vi föreslår därför en bestämmelse enligt vilken en särskilt kvalificerad beslutsfattare ska avgöra tvistiga omprövningsärenden. Det bör dock inte gälla ärenden som inte ska prövas i sak och inte heller om prövningen är enkel. I dessa fall bör av effektivitetsskäl den enklaste beslutsformen gälla, dvs. att handläggande tjänsteman själv fattar beslut. Bestämmelsen finns i 66 kap. 5 §.

Med hänsyn till att skattetillägg enligt Europakonventionen anses utgöra ett straff finns det skäl att göra särskilda överväganden avseende beslutsfattandet även för grundbeslut när det gäller skattetillägg. För närvarande beslutas skattetillägg vid inkomsttaxeringen alltid i skattenämnd. Beslut som fattas på skattebetalningsområdet och som innebär att skattetillägg ska påföras, förankras hos handledare eller annan lämplig person (Skatteverkets åtgärdsplan den 27 november 2006, dnr 131 525362-05/121).

Enligt vår bedömning vore en lämplig ordning att koncentrera rätten att besluta om skattetillägg till en grupp av tjänstemän som har särskild kompetens på det området. Huvudsyftet med en sådan specialisering är att säkerställa hög kvalitet, men det kan också bidra till ökad effektivitet. I kombination med att omprövning ska beslutas av en annan särskilt kvalificerad tjänsteman bedömer vi att förutsättningarna skulle bli goda för en rättssäker hantering av skattetilläggsärendena.

Även kontrollavgifter är sannolikt att betrakta som straff enligt Europakonventionen. Ett beslut om kontrollavgift gäller dock vanligen ett begränsat belopp och är typiskt sett inte lika komplicerat som ett beslut om skattetillägg. Besluten fattas dessutom inom en begränsad del av verkets organisation och beslutsfattandet är redan av den anledningen koncentrerat till en mindre grupp.

Beslut om anstånd med betalning av skatt kan vara av varierande svårighetsgrad och betydelse. Det kan finnas skäl att göra särskilda överväganden om beslutsfattandet för grundbeslut om anstånd som har stor betydelse för den som ska betala skatten.

Det är enligt utredningens bedömning inte lämpligt att reglera beslutsordningen för grundbeslut i lag. Det bör lämnas till Skatteverket att organisera beslutsfattandet på ett effektivt och rättssäkert sätt.

Omprövning av beslut om slutlig skatt ska i dag beslutas av skattenämnd. För dessa beslut skulle beslut av annan tjänsteman efter föredragning inte innebära någon ökad administration.



Eftersom beslutsfattaren kommer att vara anställd vid Skatteverket och inte särskilt behöver kallas in till tjänstgöring bör administrationen snarare bli mindre och beslutsfattandet kunna organiseras på ett effektivare sätt. På skattebetalningsområdet skulle den beskrivna beslutsordningen för omprövning innebära viss ökad administration som dock är motiverad av rättssäkerhetsskäl. Att koncentrera grundbeslut om skattetillägg till färre handläggare än i dag skulle totalt sett inte öka administrationen. Det skulle ersätta antingen ett mer omständligt beslutsförfarande i skattenämnd eller förankring av beslutet hos en annan tjänsteman.

Sammantaget bedömer vi att en hantering i huvudsak enligt ovan skulle bidra till hög kvalitet i Skatteverkets beslut samtidigt som handläggningstiderna kan hållas nere.

Avslutningsvis ska något sägas om möjligheten att lämna muntliga uppgifter. Enligt 14 § första stycket förvaltningslagen (1986:223, FL) ska sökande, klagande eller annan part som vill lämna uppgift muntligt i ett ärende som avser myndighetsutövning, få tillfälle till det om det kan ske med hänsyn till arbetets behöriga gång. När skattenämnderna försvinner kan muntliga uppgifter inte längre lämnas till skattenämnd. Den som vill lämna muntliga uppgifter kan i stället i fortsättningen göra det till Skatteverkets tjänstemän enligt den generella bestämmelsen i förvaltningslagen. Den bestämmelsen bör enligt uttalanden i doktrinen tillämpas generöst (Hellners & Malmqvist: *Förvaltningslagen med kommentarer*, 2 u., s. 164). Möjligheten att lämna uppgifter muntligt bör därför inte bli mindre än i dag.

### *En utvärdering*

Vårt förslag att avskaffa skattenämnderna förutsätter att andra former utvecklas för allmänhetens insyn och inflytande samt att beslutsfattandet organiseras så att kvalitén i besluten blir god.

Enligt vår bedömning bör i första hand Skatteverket ansvara för detta arbete. Redan nu arbetar verket med alternativa former för insyn och inflytande. Vi föreslår en bestämmelse om att en särskilt kvalificerad beslutsfattare ska avgöra tvistiga omprövningsärenden. I övrigt ska verket reglera vilken beslutsordning som ska gälla. Verket har inom de ramarna goda förutsättningar för att organisera beslutsfattandet så att effektivitet och kvalitet främjas.

En tid efter det att nämnderna har avskaffats bör en utvärdering göras av hur insyn, inflytande och beslutsfattande fungerar i praktiken. Om regeringen efter en sådan utvärdering anser att det finns skäl att styra Skatteverkets arbete i något avseende kan det ske genom förordning eller regleringsbrev.

### 9.3 Återbetalning av skatter och avgifter som har tagits ut i strid med EG-rätten

**Utredningens bedömning:** Frågan om återkrav av skattelättnader som är otillåtet statsstöd bör övervägas i annat sammanhang. Det behövs inte särskilda regler för återbetalning av skatter och avgifter som har tagits ut i strid med gemenskapsrätten utan de enskildas anspråk på återbetalning kan, utan att några konflikter med gemenskapsrätten uppkommer, hanteras inom det ordinarie förfarandet för omprövning och överklagande.

#### Skälen för utredningens bedömning

Det ingår i vårt uppdrag att överväga om det bör införas särskilda lagregler om betalning eller återbetalning av skatt i fall där Sverige tillämpat ett EG-direktiv felaktigt eller inte genomfört det på rätt sätt.

#### *Återkrav av otillåtet statsstöd inom skatteområdet*

Skattelättnader av olika slag kan falla in under EG-fördragets bestämmelser om statligt stöd. Av bestämmelserna framgår att sådant stöd är otillåtet men att undantag kan beviljas under vissa förutsättningar (artiklarna 87–89). I EG-rätten regleras återkrav av otillåtna statsstöd i procedurförordningen.<sup>7</sup> Av artikel 14 i förordningen följer att kommissionen ska besluta att en medlemsstat som betalat ut olagligt stöd ska vidta alla nödvändiga åtgärder för att återkräva stöd jämte av kommissionen bestämd ränta från mottagaren.

<sup>7</sup> Rådets förordning (EG) nr 659/1999 av den 22 mars 1999 om tillämpningsföreskrifter för artikel [88] i EG-fördraget.

Med hänsyn till att frågan om återkrav av statsstöd inte handlar om huruvida Sverige tillämpat ett EG-direktiv felaktigt eller genomfört det på rätt sätt anser vi att det inte ingår i vårt uppdrag att överväga förfaranderegler för återkrav av otillåtet statsstöd som har getts genom skattelättnader av olika slag.

Vi vill ändå nämna att Konkurrensverket i sin rapport *Åtgärder för bättre konkurrens – förslag*<sup>8</sup>, föreslår att frågan om nationell tillämpning och tillsyn av statsstödsreglerna, vilket inkluderar frågan om återkrav, bör ingå i den utredning om konkurrensfrågor som aviserades i budgetpropositionen för 2009 (prop. 2008/09:1, utgiftsområde 24, s. 41). Konkurrensverkets rapport, som är en åiterrapportering av ett regeringsuppdrag, har överlämnats till regeringen (N2008/7741/MK). Den i budgetpropositionen aviserade utredningen om konkurrensfrågor är inte tillsatt.

Frågan om återkrav av statsstöd har även behandlats av Utredningen om allmännyttans villkor. Enligt utredningen behövs det regler om kontroll och sanktioner för all verksamhet i Sverige som berörs av statsstödsreglerna och inte enbart för de kommunala bostadsaktiebolagen. Utredningen lämnade därför inga förslag om kontroll och sanktioner utan gjorde i stället bedömningen att frågan om ett nytt regelverk om kontroll och sanktioner med generell giltighet för alla politikområden bör ses över i särskild ordning (SOU 2008:38, s. 29 och 324).

Utredningens betänkande har varit ute på remiss och bereds fortfarande inom Regeringskansliet (Fi2008/2861/OFA/BO).

#### *Återbetalning av skatter och avgifter som har tagits ut i strid med gemenskapsrätten*

Medlemsstaterna är skyldiga att betala tillbaka skatter och avgifter som har tagits ut i strid med EG-rätten. Gemenskapsrätten innehåller inga bestämmelser om återbetalning av nationella skatter eller avgifter. Medlemsstaterna är dock skyldiga att ha regler som gör det möjligt för enskilda att få återbetalning av skatter och avgifter som har tagits ut i strid med gemenskapsrätten. En medlemsstats bestämmelser om återbetalning av sådana skatter eller avgifter får inte vara mindre förmånliga än dem som avser liknande yrkanden som grundas på nationell rätt eller göra det i

---

<sup>8</sup> Konkurrensverkets rapportserie 2009:4, s. 174–176.

praktiken orimligt svårt att få återbetalning med hänvisning till gemenskapsrätten.<sup>9</sup>

Nämnas bör också att gemenskapsrätten inte kräver att förvaltningsmyndigheter omprövar beslut som har fått laga kraft men som avviker från senare meddelad praxis från EG-domstolen. Om beslutet, trots laga kraft, får omprövas enligt den nationella rätten kan dock myndigheten under vissa förutsättningar vara skyldig att ompröva beslutet med hänvisning till ny eller ändrad praxis från EG-domstolen. Förutsättningarna är att beslutet har fått laga kraft genom avgörande av den högsta förvaltningsdomstolen i medlemsstaten och att denna domstol, utan att begära förhandsavgörande, har gjort en tolkning av EG-rätten, som enligt ett senare avgörande från EG-domstolen visat sig felaktig. Som ytterligare förutsättning gäller att den enskilde begär omprövning så snart kännedom fås om EG-domstolens avgörande.<sup>10</sup>

Skatteförfattningarna innehåller inga bestämmelser om återbetalning av skatter och avgifter som har tagits ut i strid med gemenskapsrätten. Den som anser att ett beslut av Skatteverket strider mot gemenskapsrätten kan begära omprövning eller överklaga beslutet. Fristerna för det är sex år. Anstånd beviljas om det är tveksamt hur mycket skatt den enskilde ska betala. Om beslutet gäller skattetillägg eller kontrollavgift beviljas anstånd automatiskt efter ansökan.

Undanröjs skatten eller sätts den ned, ska skattekontot krediteras med motsvarande belopp. Om krediteringen leder till ett överskott på kontot, ska överskottet återbetalas under förutsättning att överskottet inte behövs för att betala beslutade men ännu inte förfallna belopp. Intäktsränta ska beräknas från och med skattens ursprungliga förfallodag.

Förfarandet är detsamma i fall en enskild begär omprövning eller överklagar med hänvisning till ny eller ändrad praxis från EG-domstolen eller på grund av ett nytt avgörande från Regeringsrätten där domstolen tolkar EG-rätten.

Det bör noteras att beslut av Skatteverket får laga kraft när omprövnings- och överklagandetiden på sex år har löpt ut och att besluten då i princip blir definitiva. Däremot får beslut av länsrätten och kammarrätten som har fått laga kraft under sexårsfristen

---

<sup>9</sup> Se EG-domstolens domar i de förenade målen C-397/98 och C-410/98 samt i mål nr C-432/05.

<sup>10</sup> Se EG-domstolens domar i de förenade målen C-392 och C-422/04 samt i mål nr C-453/00.

omprövas under förutsättning att besluten avviker från ett senare avgörande från Regeringsrätten. När den fristen löpt ut finns det inte längre någon *rätt till omprövning* av vare sig Skatteverkets eller domstolarnas beslut. Skatteverket *får* dock utan tidsbegränsning ompröva till fördel.<sup>11</sup>

Mot bakgrund av det nu sagda anser vi att det inte behövs särskilda regler för återbetalning av skatter och avgifter som har tagits ut i strid med gemenskapsrätten utan de enskildas anspråk på återbetalning kan, utan att några konflikter med gemenskapsrätten uppkommer, hanteras inom det ordinarie skatteförfarandet. Däremot anser vi att Skatteverket bör ges behörighet att ompröva domar som har fått laga kraft men som avviker från praxis enligt ett senare avgörande från EG-domstolen. Denna fråga behandlar vi i nästa avsnitt.

#### 9.4 Omprövning med hänvisning till ny eller ändrad praxis från EG-domstolen

**Utredningens förslag:** Skatteverket ska på begäran av den som ett beslut gäller ompröva avgöranden från de allmänna förvaltningsdomstolarna om rättstillämpningen avviker från ett senare avgörande från EG-domstolen.

##### Skälen för utredningens förslag

###### *Dagens bestämmelse och den här aktuella frågan*

Skatteverket får inte ompröva en fråga som har avgjorts av allmän förvaltningsdomstol. Det är ett uttryck för principen om *res judicata*. Om den som beslutet gäller begär omprövning, får dock Skatteverket ompröva en fråga som har avgjorts av länsrätten eller kammarrätten genom ett beslut som har fått laga kraft, om beslutet avviker från rättstillämpningen i ett senare avgörande från Regeringsrätten (undantaget från *res judicata*).<sup>12</sup>

Bakgrunden till undantaget för ny eller ändrad praxis är att den som inte överklagat har möjlighet att vid ändrad praxis få rättelse genom att begära omprövning, så vida inte tiden för omprövning

<sup>11</sup> Enligt nuvarande regler gäller detta bara på skattebetalningsområdet I fortsättningen ska det dock gälla generellt, 66 kap. 17 §.

<sup>12</sup> Bestämmelserna finns i 4 kap. 8 och 13 §§ TL samt 21 kap. 3 § SBL.

har gått ut. För den som överklagat och där domstolens avgörande fått laga kraft innebär dock bestämmelsen om *res judicata* att det inte finns någon möjlighet att få rättelse.

Denna omotiverade skillnad mellan den som överklagat och fått sin fråga prövad av domstol och den som inte överklagat var skälet till att Skatteverket gavs befogenhet att på begäran ompröva beslut av länsrätt och kammarrätt vid ny eller ändrad praxis. Syftet är alltså att den som överklagar inte ska hamna i ett sämre omprövningsläge än den som inte gör det (prop. 1989/90:74, s. 315, 404 och 405).

Sveriges medlemskap i EU innebär att sådana skillnader numer även kan uppkomma när ett avgörande från EG-domstolen innebär ny eller ändrad praxis. Den som inte överklagat kan då med hänvisning till avgörandet begära omprövning medan den möjligheten är stängd för den som fått sin fråga prövad av domstol.

Om Regeringsrätten begärt förhandsavgörande kan dock omprövning ske med hänvisning till Regeringsrättens avgörande. Det går dock inte om förhandsavgörandet begärts av en domstol i ett annat EG-land eller om EG-domstolens avgörande avser en talan om fördragsbrott.

EG-rätten innehåller inga förfaranderegler. Det innebär att den som i ett ärende vill åberopa EG-rätten på t.ex. mervärdesskatteområdet får göra det enligt förfarandet för mervärdesskatt i skattebetalningslagen. Oavsett om grunden för rättelsen är inhemsk rätt eller EG-rätt gäller alltså samma förfarande.

Ett nationellt skatteförfarande får inte göra det svårt eller omöjligt för enskilda att åberopa EG-rätten utan måste säkerställa ett effektivt domstolsskydd för enskildas rättigheter enligt gemenskapsrätten (effektivitetsprincipen). Tidsfrister för omprövning och överklagande är tillåtna liksom bestämmelser om *res judicata*, men förfarandet för rättelse får inte vara mindre förmånligt i fall där grunden för rättelse är EG-rätten än i fall där grunden är inhemsk rätt (likvärdighetsprincipen).<sup>13</sup>

Den nu angivna bakgrunden väcker frågan om undantaget från *res judicata* bör utvidgas till att även omfatta avgöranden från EG-domstolen.

---

<sup>13</sup> Bernitz och Kjellgren: *Europarättens grunder*, 3 u., s. 94–96 och EG-domstolens dom i mål nr. C-231/96 den 15 september 1998.

*Justitiekanslern har bedömt om dagens undantag är förenligt med EG-rätten*

Justitiekanslern har i ett beslut om skadeståndsanspråk mot staten bedömt om det strider mot EG-rätten att undantaget från res judicata inte också omfattar ny eller ändrad praxis från EG-domstolen (Justitiekanslerns beslut i ärende nr 2409-08-40 den 6 april 2009).

I beslutet gör Justitiekanslern bedömningen att dagens utformning av undantaget från res judicata inte kan anses strida mot rätten till effektivt domstolsskydd. Som skäl anför Justitiekanslern bl.a. att bestämmelsen inte gör skillnad mellan om ärendet avser ett gemenskapsrättsligt grundat anspråk eller ett anspråk grundat på nationell rätt. Bestämmelsen kan därför inte anses innebära att det blir omöjligt eller orimligt svårt att utverka en gemenskapsrättsligt grundad rättighet.

Justitiekanslern anser alltså att gemenskapsrätten inte kräver att Skatteverket ska vara behörigt att ompröva frågor även med hänsyn till ny eller ändrad praxis från EG-domstolen. En sådan ordning framstår enligt Justitiekanslern till och med som utesluten redan av den anledningen att EG-domstolen inte är behörig att uttala sig om innehållet i nationell rätt eller bestämma utgången av målet vid den nationella domstolen. EG-domstolen uttalar sig enbart om tolkningen och tillämpningen av gemenskapsrätten och det är den nationella domstolen som avgör hur EG-domstolens vägledande uttalanden ska tillämpas i det enskilda fallet inom ramen för den nationella rättsordningen.

En annan omständighet som Justitiekanslern lyfter fram är att i skattesammanhang är det snarare regel än undantag att det inte går att dra någon entydig slutsats om vilka rättsliga konsekvenser ett vägledande uttalande från EG-domstolen ska få i den nationella rättsordningen. På grund av den omfattande harmonisering som föreligger på mervärdesskatteområdet kan det i mervärdesskattesammanhang i och för sig framstå som mer tydligt vilka konsekvenser ett avgörande från EG-domstolen ska medföra nationellt. Detta förändrar emellertid enligt Justitiekanslern inte det faktum att EG-domstolen inte är behörig att bestämma vilka direkta följder dess vägledande uttalanden ska medföra i det enskilda fallet.

Det är vidare värt att notera att bestämmelserna om omprövning och undantaget från res judicata enligt Justitiekanslern inte kan

bedömas skilda från sitt sammanhang. Sammanhanget är att av den grundläggande principen om domstolarnas självständighet följer att ingen myndighet får bestämma hur en domstol ska döma i det enskilda fallet eller hur en domstol i övrigt ska tillämpa en rättsregel i ett särskilt fall (11 kap. 2 § regeringsformen, RF). Till sammanhanget hör också att Regeringsrätten är landets högsta förvaltningsdomstol.

Justitiekanslern anför därefter att undantaget från res judicata inte får komma i konflikt med de grundläggande principerna om rättsskipningen. Det gör enligt Justitiekanslern inte dagens bestämmelse eftersom Skatteverkets behörighet att ompröva frågor som har avgjorts av länsrätten eller kammarrätten är avhängig av att Regeringsrätten har tagit ställning. Justitiekanslern förefaller mena att en ordning där Skatteverkets behörighet även kan vara beroende av att EG-domstolen tagit ställning skulle komma i konflikt med de grundläggande principerna om rättsskipning i regeringsformen.

*Bör undantaget från res judicata även omfatta avgöranden från EG-domstolen?*

Om Skatteverket ändrar sin tillämpning på grund av ett nytt avgörande från EG-domstolen kommer den som har omprövningstid kvar, men som har överklagat och där domstolens avgörande fått laga kraft, inte att kunna begära omprövning med hänvisning till avgörandet från EG-domstolen. Det kommer däremot den som har omprövningstid kvar men som inte har överklagat.

I fall där ny eller ändrad praxis från EG-domstolen får direkt genomslag i Skatteverkets tillämpning finns det alltså en skillnad mellan den som överklagat och fått sin fråga prövad av domstol och den som inte överklagat. Det är samma skillnad som skulle uppkomma vid ny eller ändrad praxis från Regeringsrätten om inte Skatteverket hade varit behörigt att ompröva beslut av länsrätt och kammarrätt som avviker från rättstillämpningen i ett senare avgörande från Regeringsrätten.

Syftet med dagens bestämmelse är som redan sagts att den som överklagar inte ska hamna i ett sämre omprövningsläge än den som inte gör det. Vi anser att det bör gälla även när ny eller ändrad praxis från EG-domstolen får direkt genomslag i Skatteverkets tillämpning, dvs. den som har överklagat ska inte heller då hamna i ett sämre omprövningsläge.



Något som kan uppfattas som ett problem med en sådan ordning är att många avgöranden från EG-domstolen snarare är till ledning för lagstiftaren än för den som ska tillämpa den befintliga lagstiftningen, dvs. många avgöranden uttrycker enbart vad lagstiftaren måste iaktta för att skattesystemet ska vara förenligt med gemenskapsrätten och går inte att använda som ledning för hur ett enskilt fall ska bedömas.

Skatteverket kommer om behörigheten utvidgas att behöva ta ställning till vilka avgöranden som påverkar verkets tillämpning av gällande skatteregler. Detta är dock inget nytt utan verket följer redan i dag EG-domstolens praxis och korrigerar sin egen tillämpning när det finns skäl till det. Enda skillnaden är att om behörigheten utvidgas kommer Skatteverket även att kunna ompröva beslut som fattats av de allmänna förvaltningsdomstolarna. Det är viktigt att understryka att redan i dag har Skatteverket behörighet att med hänvisning till ny eller ändrad praxis från EG-domstolen ompröva beslut som inte har överklagats till allmän förvaltningsdomstol.

En annan sak som bör betonas är att det är de allmänna förvaltningsdomstolarna och ytterst Regeringsrätten som avgör vilket genomslag ett nytt avgörande från EG-domstolen bör få i tillämpningen. En enskild som får avslag på en begäran om omprövning med motiveringen att återopat avgörande från EG-domstolen inte är skäl att ändra verkets tidigare bedömning får nämligen överklaga beslutet hos länsrätten. Även det allmänna ombudet har rätt att överklaga Skatteverkets beslut och kan därmed lyfta nu aktuella frågor till de allmänna förvaltningsdomstolarna.

Det kan alltså konstateras att en behörighet för Skatteverket att ompröva domstolsavgöranden som avviker från rättstillämpningen i ett senare avgörande från EG-domstolen inte innebär att Skatteverket kommer att besluta som högsta instans utan Skatteverket är, eftersom besluten får överklagas, alltså första instans. Även med en sådan behörighet är det alltså Regeringsrätten som, i egenskap av högsta förvaltningsdomstol, ytterst avgör vilka slutsatser det går att dra av ett nytt avgörande från EG-domstolen. Mot den bakgrunden anser utredningen att en behörighet för Skatteverket att ompröva domstolsavgöranden som avviker från rättstillämpningen i ett senare avgörande från EG-domstolen varken rubbar Regeringsrättens status som högsta förvaltningsdomstol eller domstolarnas självständighet.

### *Sammanfattning*

Som ovan sagts anser vi att den som överklagat inte bör ha ett sämre omprövningsläge än den som inte gjort det när Skatteverket korrigerar sin tillämpning med hänsyn till ett nytt avgörande från EG-domstolen. Vi anser vidare att Skatteverket är fullt kapabelt att göra de bedömningar som en sådan behörighet för med sig och att behörigheten inte rubbar vare sig Regeringsrättens status som högsta förvaltningsdomstol eller domstolarnas självständighet. Sammanfattningsvis anser vi därför att undantaget från principen om res judicata vid ny eller ändrad praxis även bör omfatta avgörande från EG-domstolen. Skatteverkets behörighet att ompröva ska inte enbart gälla avgöranden från länsrätten och kammarrätten utan även Regeringsrätten. Det bör avslutningsvis påpekas att omprövningstiden på sex år räknat från beskattningsåret även gäller för nu aktuella omprövningar.

Den nya bestämmelsen finns i 66 kap. 3 §.

## **9.5 Vitesförelägganden ska få överklagas**

**Utredningens förslag:** Vitesförelägganden ska få överklagas. Förelägganden utan vite ska inte få överklagas.

### **Skälen för utredningens förslag**

#### *Vitesförelägganden*

Inom skatteförfarandet gäller att vitesförelägganden inte får överklagas.<sup>14</sup> Det skiljer sig från vad som gäller inom förvaltningsrätten i övrigt där vitesförelägganden normalt får överklagas.

Den som inom skatteförfarandet föreläggs att komma in med handlingar eller lämna uppgifter kan dock hos länsrätten begära att handlingar och uppgifter ska undantas från föreläggandet.<sup>15</sup>

<sup>14</sup> Överklagandeförbud för vitesförelägganden finns i 6 kap. 2 § TL, 22 kap. 2 § SBL, 7 § andra stycket lagen (1998:514) om särskild skattekontroll av torg- och marknadshandel m.m., 19 § första stycket lagen (2006:575) om särskild skattekontroll i vissa branscher, 32 § första stycket lagen (2007:592) om kassaregister m.m. och 10 § andra stycket lagen (2005:1117) om deklarationsombud. Att vitesförelägganden enligt lagen (2001:1227, LSK) om självdeklarationer och kontrolluppgifter inte heller får överklagas följer av 19 kap. 3 § LSK där det sägs att beslut enligt lagen inte får överklagas.

<sup>15</sup> Bestämmelser om rätt att undanta handlingar och uppgifter från ett föreläggande finns i 3 kap. 13–14 c §§ TL dit 14 kap. 5 § SBL och 17 kap. 7 § LSK hänvisar. Länsrätten ska besluta

Det som ligger bakom skatteförfarandets överklagandeförbud är effektivitetsskäl. Grunden för det argumentet är att en rätt att överklaga skulle ge den förelagde en möjlighet att förhålla kontrollen (prop. 1956:160, s. 324).

Lagstiftaren har även framhållit att överklagandeförbudet inte har så stor betydelse eftersom länsrätten ska göra en fullständig prövning av vitesföreläggandet när Skatteverket ansöker om att vitet ska dömas ut (prop. 1956:160, s. 324 och prop. 2006/07:105, s. 77–79, 162 och 163). Det innebär att länsrätten ska pröva om det fanns skäl att besluta om ett föreläggande och om vitet var motiverat. Med andra ord ska vitesföreläggandet prövas som om det hade överklagats.

Ett problem med att skjuta upp prövningen av vitesföreläggandet till målet om utdömmande av vitet är att den som har invändningar mot vitet måste riskera att vitet döms ut för att få det prövat (prop. 1956:160, s. 321–323). Den förelagde kan ju bara få föreläggandet prövat genom att inte följa det och riskerar därmed att vitet döms ut om länsrätten inte godtar invändningarna.

Vi anser att det skulle vara en klar fördel om en förelagd som har invändningar mot ett vitesföreläggande skulle kunna få föreläggandet prövat utan att behöva riskera att vitet döms ut. Frågan blir då om det finns någon nackdel med att slopa överklagandeförbudet, närmare bestämt om de effektivitetsskäl som åberopats till stöd för förbudet väger tyngre än den förelagdes intresse av att kunna få vitesföreläggandet prövat direkt.

Av stor betydelse för ett vites effektivitet är när de olika besluten får laga kraft. Ett vitesföreläggande som får överklagas får normalt inte laga kraft förrän tiden för överklagande har gått ut. Det innebär att den förelagde genom att överklaga föreläggandet kan skjuta fram tidpunkten då föreläggandet får laga kraft och därmed också sin skyldighet att göra det som han eller hon har förelagts. Att även tidsfristen för att följa föreläggandet skjuts fram beror på att en domstol som avslår ett överklagande normalt flyttar fram tidsfristen. Tidsfristen kan ju t.ex. ha gått ut innan domstolen prövar överklagandet (jfr prop. 1984/85:96, s. 20 och 42).

På skatteförfarandeområdet är det vanligt att beslut gäller omedelbart. Ett överklagande påverkar t.ex. inte skyldigheten att betala skatten. Beslut enligt skatteförfarandelagen ska med få

---

om undantag om handlingen eller uppgiften inte omfattas av kontrollen, inte får tas i beslag enligt rättegångsbalken eller om handlingen eller uppgiften har ett betydande skyddsintresse.

undantag<sup>16</sup> gälla omedelbart (68 kap. 1–3 §§). Vitesförelägganden ska gälla omedelbart oavsett om de får överklagas eller inte.

Att vitesförelägganden gäller omedelbart gör att möjligheterna att förhala processen genom att överklaga är begränsade. Eftersom besluten gäller omedelbart, stoppas ju bara processen upp om länsrätten beslutar att beslutet tills vidare inte ska gälla, s.k. inhibition. Ogrundade överklaganden lär inte leda till inhibition och att överklaga enbart i syfte att förhala går då inte (jfr prop. 1984/85:96, s. 42).

Vi anser mot bakgrund av att vitesförelägganden ska gälla omedelbart att effektivitetsskäl inte längre kan åberopas som stöd för att förbjuda överklaganden. Även om förbudet balanseras av möjligheten att hos länsrätten begära att handlingar och uppgifter undantas från ett föreläggande anser vi att den som föreläggs redan i samband med föreläggandet bör ha möjlighet att få till stånd en sådan prövning som i dag görs först när Skatteverket ansöker om att vitet ska dömas ut. I likhet med vad som gäller inom förvaltningsrätten i övrigt ska den förelagde alltså kunna få föreläggandet prövat utan att riskera att vitet döms ut. Med hänsyn till det nu sagda föreslår vi inget överklagandeförbud i skatteförfarandelagen.

För att undvika parallella processer ska den som förelagts inte längre kunna vända sig till länsrätten och begära att handlingar eller uppgifter undantas från ett föreläggande. En förelagd som överklagar ett vitesföreläggande ska dock kunna göra samma invändningar mot föreläggandet som i dag kan göras i ett mål om undantag. Se vidare kommentarerna till 47 kap. 1 och 2 §§.

En annan konsekvens av att överklagandeförbudet slopas är att det inte längre behövs någon bestämmelse om att en domstol vid prövningen av en ansökan om utdömmande av vitet även får pröva vitets lämplighet. Se även kommentaren till 44 kap. Vite.

Tiden för överklagande av vitesförelägganden ska vara två månader från den dag som den förelagde fick del av beslutet. Det sägs i 67 kap. 13 § andra stycket 5.

---

<sup>16</sup> Undantag görs för beslut om ersättning för kostnader för biträde. Sådan ersättning får inte betalas ut förrän ersättningsbeslutet har fått laga kraft. Om det anges i beslutet, gäller inte heller följande beslut omedelbart, nämligen beslut om återkallelse av godkännande som deklara-tionsombud, beslut om bevissäkring och beslut om att undanta handling eller uppgift från kontroll.

*Förelägganden utan vite*

Förelägganden utan vite har sådan verkan för den som föreläggs att beslutet är överklagbart (prop. 1985/86:80, s. 48). Det innebär att det krävs ett överklagandeförbud för att sådana förelägganden inte ska få överklagas. LSK innehåller ett generellt förbud mot att överklaga beslut enligt lagen (19 kap. 3 § LSK), vilket innebär att inga förelägganden är överklagbara. Inom skatteförfarandet i övrigt gäller dock att förelägganden utan vite får överklagas.<sup>17</sup>

Ett föreläggande utan vite är givetvis inte lika ingripande som ett föreläggande med vite. Den som har invändningar mot ett föreläggande som saknar vite kan begära att Skatteverket omprövar föreläggandet och vidhålla sina invändningar om verket inte omprövar föreläggandet på det sätt som den förelagde begärt. Skatteverket får då välja mellan att korrigera föreläggandet eller att följa upp med ett vitesföreläggande. Den enskilde kan i sin tur överklaga vitesföreläggandet och framföra sina invändningar.

Den som inte följer ett föreläggande att lämna ut en handling riskerar inte enbart att i slutändan få betala ett vite utan även att handlingen eftersöks och omhändertas med tvång (45 kap. 8 §).

Det är länsrätten som på ansökan av granskningsledaren beslutar om tvångsåtgärd. Om det finns en påtaglig risk för sabotage och risken är akut får granskningsledaren besluta om åtgärden. Granskningsledaren ska dock i sådana fall så snart det kan ske och senast inom fem dagar ansöka om tvångsåtgärden hos länsrätten (45 kap. 15 §). Den enskilde kan begära att länsrätten ska undanta handlingar från åtgärden. Länsrätten ska besluta om undantag om handlingen inte omfattas av kontrollen, inte får tas i beslag eller har ett betydande skyddsintresse (47 kap. 1–3 §§).

Det kan konstateras att i fall Skatteverket följer upp ett föreläggande utan vite med ett vitesföreläggande eller en ansökan om tvångsåtgärd så har den enskilde rätt till domstolsprövning. Den enskilde riskerar därför inte att få betala vite eller att drabbas av tvång utan att först få frågan prövad i domstol. Det är också först i samband med vitesföreläggandet och ansökan om tvångsåtgärd som det ställs på sin spets vilka skyldigheter den enskilde har.

Ett föreläggande kan även avse annat än handlingar och uppgifter. Skatteverket får t.ex. förelägga den som är skyldig att använda kassaregister att fullgöra sina skyldigheter. Även den som

---

<sup>17</sup> Se t.ex. 6 kap. 2 § TL och 22 kap. 2 § SBL där förelägganden utan vite inte räknas upp bland de beslut som inte får överklagas.

är skyldig att föra personalliggare får föreläggas att fullgöra sina skyldigheter (39 kap. 17 §). Kontrollavgift får inte tas ut för en överträdelse som omfattas av ett vitesföreläggande.

Däremot finns det inget som hindrar att Skatteverket, efter att ha konstaterat brister, först förelägger näringsidkaren utan vite att fullgöra sina skyldigheter och därefter följer upp föreläggandet med ett beslut om kontrollavgifter i fall näringsidkaren inte fullgör sina skyldigheter.

Skatteverkets beslut om kontrollavgifter får överklagas hos länsrätten. I målet kan frågan om näringsidkaren brustit i sina skyldigheter prövas, dvs. om Skatteverket har haft fog för sitt beslut. Där befinner sig den som förelagts inte i ett sämre läge än den som inte förelagts, dvs. den som innan beslutet om kontrollavgifter bara fått tillfälle att yttra sig över Skatteverkets överväganden.

Den som har skrivit under och lämnat deklaration genom ett deklarationsombud får föreläggas att personligen bekräfta eller komplettera uppgifterna. Här finns ingen annan sanktion (jfr kontrollavgifter) än att föreläggandet får förenas med vite. Ett föreläggande utan vite kan därför inte leda till någon sanktion. Nu aktuellt föreläggande innebär vidare inget annat än att deklarationsombudet tillfälligt kopplas bort och att den deklarationsskyldige blir tvungen att själv fullgöra sina skyldigheter.

Skatteverket får även förelägga den som är skyldig att anmäla sig för registrering att göra det (7 kap. 5 §). Inte heller här finns någon annan sanktion än att föreläggandet får förenas med vite. Ett föreläggande utan vite kan därför inte leda till någon sanktion.

Vidare är en anmälan ingen förutsättning för att registrering ska kunna ske. Om Skatteverket på något annat sätt fått uppgifter som visar att någon ska registreras kan uppgifterna läggas till grund för en registrering (prop. 1996/97:100, s. 527 och 528). Om ett föreläggande utan vite inte följs kan Skatteverket alltså till slut ändå besluta att registrera personen. Beslutet om registrering får överklagas hos länsrätten.

Sammanfattningsvis kan alltså sägas att ett föreläggande utan vite inte har några direkta rättverkningar utan det kan mer ses som en uppmaning till den enskilde att göra något. Om den förelagde inte följer föreläggandet och Skatteverket följer upp med ett vite, tvång eller kontrollavgift eller beslutar i en fråga ändå har den förelagde rätt till domstolsprövning. En rätt att överklaga även förelägganden utan viten skulle därför ge enskilda rätt till

domstolsprövning på ett tidigare stadium än vad som är motiverat från rättssäkerhetssynpunkt. Samma fråga skulle då kunna komma att prövas i flera olika mål, vilket skulle leda till ökade kostnader utan att rättssäkerheten ökar i motsvarande mån. För att undvika onödiga omgångar i förvaltningsdomstolarna anser vi därför att förelägganden utan vite inte bör få överklagas.

Att förelägganden utan vite inte får överklagas sägs i 67 kap. 5 § första stycket 2.

# 10 Betalningsskyldighet vid skattebrott

## 10.1 Vårt uppdrag

Enligt direktiven (dir. 2007:165) är vårt uppdrag att särskilt utreda om det är lämpligt och ändamålsenligt att införa en möjlighet för staten att kräva skadestånd i de fall någon annan än den skattskyldige, normalt en juridisk person, har tillskansat sig medel genom skattebrott.

I uppdraget ingår också att särskilt analysera de komplikationer som kan uppkomma när samma skattefordran kan krävas in från en ställföreträdare för en juridisk person både genom en talan om företrädaransvar, som prövas av förvaltningsdomstol, och en skadeståndstalan i allmän domstol. Dessutom ska vi överväga om problemet ska lösas på något annat sätt t.ex. genom bestämmelser om förverkande.

## 10.2 Bakgrund

Ett skattebrott kan leda till att skatt undandras eller att skatt felaktigt tillgodoräknas eller återbetalas till gärningsmannen eller annan. Om den skattskyldige och gärningsmannen är en och samma person kan Skatteverket ompröva gärningsmannens skattebeslut och därigenom se till att gärningsmannen inte får behålla förtjänsten av brottet och att staten får in det rätta skattebeloppet. Om den skattskyldige däremot är en juridisk person uppkommer frågan om staten ska kunna kräva in skatten av gärningsmannen. Även i de fallen kan skattebeslutet omprövas men den juridiska personen torde ofta sakna medel att betala den skatt som påförs. Under vissa förutsättningar kan företrädare för den juridiska personen bli solidariskt ansvarig för skatten, s.k. företrädaransvar.



Frågan är om det bör införas en möjlighet för staten att kräva skadestånd eller ett utökat betalningsansvar i de fall någon annan än den skattskyldige eller dennes företrädare har tillskansat sig medel genom skattebrott eller om problemet kan lösas på något annat sätt.

### *Skattebrott*

För skattebrott döms enligt skattebrottslagen (1971:69) den som på annat sätt än muntligen uppsåtligen lämnar oriktig uppgift till myndighet eller underlåter att till myndighet lämna deklaration, kontrolluppgift eller annan föreskriven uppgift och därigenom ger upphov till fara för att skatt undandras det allmänna eller felaktigt tillgodoräknas eller återbetalas till honom själv eller annan. Straffet för skattebrott är fängelse i högst två år. Om brottet rört mycket betydande belopp, om gärningsmannen använt falska handlingar eller vilseledande bokföring eller om förfarandet ingått som ett led i en brottslighet som utövats systematiskt eller i större omfattning eller i annat fall varit av synnerligen farlig art rubriceras brottet som grovt skattebrott. Påföljden för grovt skattebrott är fängelse, lägst sex månader och högst sex år.

### *Något om tidigare behandling av frågan om ansvar för annan persons skatt*

Företrädaransvar infördes år 1967 efter ett förslag från Uppbördsutredningen. De regler som då infördes i 77 a § uppbördsförordningen (1953:272), avsåg företrädares ansvar för innehållen källskatt. Lagändringen föranleddes bl.a. av att Högsta domstolen hade slagit fast att den som fällts till ansvar för underlåtenhet att redovisa innehållen källskatt, i brist på uttryckligt stadgande, inte kunde förpliktas att som skadestånd betala det skattebelopp som arbetsgivaren hade att betala enligt skattemyndighetens beslut (NJA 1957 s. 757 I och II).

I Uppbördsutredningens betänkande behandlades även möjligheten att i lag införa skadeståndsskyldighet för den ställföreträdare som uppsåtligen eller av grov oaktsamhet underlåtit att redovisa innehållen skatt (SOU 1965:23, s. 185–187, jfr prop. 1967:130, s. 130–132). Utredningen ställde sig emellertid tveksam till en

sådan lösning. Bland annat förutsåg utredningen problem som kunde uppstå på grund av varierande preskriptionstider för olika slag av fordringar. En fordran på skadestånd omfattas vanligen av allmänna preskriptionsregler och kan därför komma att hållas vid liv hur länge som helst medan fordran på den skattskyldige preskriberas enligt bestämmelserna i uppbördsförordningen. Ställföreträdarens eventuella regressrätt gentemot den skattskyldige skulle då kunna gå om intet. Dessutom påpekade utredningen att det av praktiska skäl torde vara svårt att redan i samband med handläggningen av brottmålet bestämma skadans storlek och ens om någon skada uppstått.

Möjligheten att införa skadeståndsskyldighet för en person, som genom en brottslig handling har medverkat till att en skattskyldig person har undanhållit skatt, behandlades av Utredningen om säkerhetsåtgärder m.m. i skatteprocesser (SOU 1983:23). Ett civilrättsligt skadeståndsansvar ansågs emellertid inte heller denna gång vara en framkomlig väg. Som skäl för ståndpunkten angavs dels att domstolarna allmänt sett torde vara obenägna att tilldela staten en målsäganderoll i dessa sammanhang, dels svårigheter att förena principerna för en civilprocess med beskattningsfrågor av indispositiv natur (SOU 1983:23, s. 247 och 248).

*NJA 2003 s. 390*

Högsta domstolen har i avgörandet NJA 2003 s. 390 slagit fast att den som dömts för skattebrott eller medhjälp till sådant brott inte är skyldig att utge skadestånd till staten för undandragen skatt enligt 2 kap. 2 § skadeståndslagen (1972:207).

Den i målet undandragna skatten avsåg undanhållen ingående mervärdesskatt vid handel med mobiltelefoner. Den skattepliktiga verksamheten bedrevs av ett bolag som hade deklarerat och fått avdrag för ingående mervärdesskatt för varuinköp i andra EU-länder, trots att förvärven rätteligen var fria från mervärdesskatt. Fyra personer hade såsom företrädare för olika bolag medverkat i förfarandet genom att de formellt stått som köpare av varorna och för skens skull sålt dem vidare mot fakturor som inkluderade mervärdesskatt. En person hade på olika sätt varit behjälplig i det brottsliga förfarandet.

Åklagaren yrkade, som företrädare för staten såsom målsägande, skadestånd av de tilltalade på grund av ren förmögenhetsskada

avseende obetald mervärdesskatt. Skadan uppskattades till drygt 45 miljoner kronor efter avräkning för belopp som beräknades inflyta genom utdelning i bolagets konkurs och medel som betalningssäkrats eller beslagtogs. Åklagaren yrkade att de två företrädarna för bolaget skulle åläggas att utge hela beloppet solidariskt och att övriga medverkande skulle åläggas att solidariskt med dem utge delar av beloppet.

De tilltalade dömdes för grovt skattebrott respektive medhjälp till sådant brott. Högsta domstolen, som meddelade prövningstillstånd i frågan om skadestånd, konstaterade att ställföreträdaransvaret kommit att utvidgas så att det avser i stort sett samtliga skatter och avgifter. Enligt domstolen finns därmed ett regelsystem i skattelagstiftningen som omfattar betalningsansvaret för skatter och avgifter, såväl för den skattskyldige själv som för företrädare för en juridisk person. Att gentemot dessa subjekt tillerkänna staten en alternativ möjlighet att infordra undandragen skatt under åberopande av allmänna skadeståndsrättsliga principer bedömdes inte som lämpligt.

I fråga om skadeståndstalan gentemot annan än den skattskyldige själv eller dess företrädare uttalade domstolen följande. I många fall kan det uppfattas som otillfredsställande att inte alla som har medverkat i ett allvarligt skattebrott kan åläggas betalningsansvar för den skatt som undandragits genom brottet. Det måste emellertid beaktas att reglerna om betalningsansvar har övervägts och ändrats vid flera tillfällen utan att kretsen av ansvariga har utvidgats. Att i rättstillämpningen komplettera reglerna med en möjlighet att föra skadeståndstalan beträffande endast vissa subjekt kan inte komma i fråga. Frågan om skadeståndsskyldighet mot staten ska kunna åläggas den som dömts för skattebrott innehåller vidare problem av bl.a. det slag som Uppbördsutredningen pekade på i sitt betänkande år 1965. Mot denna bakgrund ansåg domstolen att reglerna om företrädaransvar uttömmande reglerar möjligheterna att utkräva undandragen skatt av annan än den skattskyldige.

#### *Skatteverkets hemställan om lagändring*

Skatteverket begärde i en hemställan till regeringen den 13 mars 2006, dnr 131-63985-06/113, att skattebrottslagen ska ändras så att det blir möjligt för staten att få skadestånd av den som dömts för

skattebrott. Enligt Skatteverket kan detta ske genom att det i skattebrottslagen införs en ny bestämmelse, 13 b §, med följande lydelse: ”Bestämmelserna om skadestånd i skadeståndslagen (1972:207) ska tillämpas även i fråga om brott enligt denna lag.”

Enligt Skatteverket behövs lagändringen för att kompensera för rådande begränsningar i företrädaransvaret. I hemställan påtalas framför allt begränsningar avseende kretsen av ansvariga personer. Nedan sammanfattas olika situationer då det enligt Skatteverket finns behov av ett utvidgat ansvar.

En begränsning i nuvarande ansvarsbestämmelser är att de endast omfattar personer som är att betrakta som företrädare. Företrädarbegreppet är inte definierat i lag. I den praktiska tillämpningen förekommer både ”legal företrädare” och ”faktisk företrädare”. I samtliga fall handlar det om en person som haft ett officiellt uppdrag, ägarintresse eller dominerade inflytande över den juridiska personen. En utomstående person som deltagit i skatteundandragandet faller alltså utanför skattebetalningens (1997:483, SBL) regelsystem. I NJA 2003 s. 390 var endast två av sju åtalade personer företrädare för det skatteundandragande bolaget. De övriga fem var inte åtkomliga för företrädaransvar enligt skattebetalningenslagen.

Ytterligare en förutsättning för att företrädaransvar ska komma i fråga är att skatt har påförts en existerande juridisk person. Det förekommer emellertid att personer ägnar sig åt brottslig verksamhet under täckmantel av en icke existerande ideell förening eller stiftelse. Eftersom det inte finns något heltäckande register för dessa organisationsformer är det upp till den som påstår sig företräda en förening eller stiftelse att anmäla sig hos någon myndighet. Syftet med en sådan anmälan kan vara att få kommunala bidrag eller att registrera sig som arbetsgivare eller för mervärdesskatt.

Av Örebro tingsrätts dom den 16 februari 2005 i mål B 270-05 framgår att en man vid flera olika tillfällen ansökte om organisationsnummer för olika icke existerande ideella föreningar. Därefter lämnade han oriktiga uppgifter i skattedeklarationer och fick på så sätt mervärdesskatt felaktigt utbetalad till sig. Mannen dömdes för bl.a. grovt skattebrott. Eftersom han inte var företrädare för någon juridisk person omfattades han inte av reglerna om företrädaransvar. Enligt NJA 2003 s. 390 är det inte heller möjligt att få skadestånd av honom. Skatteverkets bedömning är att han därför skulle få behålla vinsten av sitt skattebrott.

I hemställen hänvisas också till Åklagarväsendets rapport ”Stiftelser – Ett redskap i ekonomisk brottslighet?” (1997:4). I rapporten uppmärksammas ett antal fall där ”stiftelser” som rätteligen inte varit att betrakta som verkliga stiftelser har agerat, exempelvis genom att begära utbetalning av överskjutande mervärdesskatt i de handelsbolag som stiftelserna bildat. Det kan alltså även när det gäller stiftelser förekomma fall där reglerna om betalningsansvar i 12 kap. SBL inte är tillämpliga.

### 10.3 Förverkande

Enligt 36 kap. 1 § första stycket brottsbalken ska utbyte av brott enligt brottsbalken förklaras förverkat om det inte är uppenbart oskäligt. Med utbyte av brott avses den egendom som någon kommit över genom brott och det uppskattade värdet av egendomen. Begreppet omfattar alltså både konkreta föremål och abstrakt vinst (prop. 2007/08:68, s. 36 samt prop. 1968:79, s. 76 och 79). Vad någon har tagit emot som ersättning för kostnader i samband med ett brott kan också förverkas, om mottagandet utgör brott enligt brottsbalken. I stället för det mottagna får dess värde förverkas.

Genom en lagändring som trädde i kraft den 1 juli 2005 ska – om inte annat är särskilt föreskrivet – bestämmelserna om förverkande i första stycket tillämpas också i fråga om utbyte av ett brott enligt annan lag eller författning, om det för brottet är föreskrivet fängelse i mer än ett år.

Den generella regeln i 36 kap. 1 § brottsbalken gäller inte brott enligt skattebrottslagen, se 13 a § skattebrottslagen. I förarbetena konstaterades att en person som döms för skattebrott i de flesta fall blir föremål för beskattning enligt reglerna i skattelagstiftningen. Regeringen ansåg inte att det fanns skäl att ersätta beskattningsförfarandet med förverkande i de fall skatteundandragandet har utgjort ett skattebrott. Regeringen befarade också att ett system där beskattningsförfarandet ersätts med förverkande skulle kunna leda till oklarheter i rättstillämpningen och motstridiga beslut inom ramen för olika processer (prop. 2004/05:135, s. 100).

*Det utvidgade förverkandet*

Möjligheten att tillgripa förverkande har utvidgats ytterligare genom en lagändring som trädde i kraft den 1 juli 2008. Därefter är det möjligt att vid vissa allvarliga brott förverka, inte bara egendom som kan knytas till det brott som lagöverträdaren döms för, utan även egendom som härrör från dennes brottsliga verksamhet i övrigt. Därmed har Sverige genomfört rådets rambeslut 2005/212/RIF om förverkande av vinning, hjälpmedel och egendom som härrör från brott (EUT L 68, 15.3.2005, s. 49), det s.k. förverkanderambeslutet.

Den nya förverkandeformen regleras i 36 kap. 1 b § brottsbalken. Av första stycket framgår att om någon döms för ett brott för vilket är föreskrivet fängelse i sex år eller mer och brottet har varit av beskaffenhet att kunna ge utbyte ska även i annat fall än som avses i 1 § egendom förklaras förverkad, om det framstår som klart mera sannolikt att den utgör utbyte av brottslig verksamhet än att så inte är fallet. I stället för egendomen får dess värde förklaras förverkat. Vad som sägs om utvidgat förverkande gäller också om någon döms för försök, förberedelse eller stämpling till ett brott som omfattas av bestämmelsen.

Påföljden för ett grovt skattebrott är fängelse, lägst sex månader och högst sex år. Grova skattebrott faller därmed in bland de brott som kan utlösa ett utvidgat förverkande.

Frågan om skattebrotten skulle uteslutas från det utvidgade förverkandet diskuterades i den departementspromemoria som utarbetades inför lagändringen. För ett sådant undantag talade att de ekonomiska fördelarna av ett skattebrott ofta kan elimineras genom beslut om beskattning och administrativa avgifter. I promemorian konstaterades dock att administrativa avgifter enbart drabbar den skattskyldige medan andra personer som medverkar i brottet inte kan åläggas sådana avgifter. Brott som kunde leda till administrativa avgifter skulle mot denna bakgrund inte undantas generellt (Ds 2006:17 *Utvidgat förverkande m.m.*, s. 88 och 89).

Även brott med lägre straffsats kan utlösa ett utvidgat förverkande. Enligt andra stycket i 36 kap. 1 b § brottsbalken kan den nya förverkandeformen också tillgripas när någon döms för vissa särskilt angivna brott som inte träffas av straffskaleavgränsningen, om brottet varit av beskaffenhet att kunna ge utbyte. De brott som anges i den kompletterande brottskatalogen är brott som kan antas uppfylla tre i propositionen angivna

förutsättningar. För det första bör det vara fråga om ett brott som är av den karaktären att det typiskt sett är ägnat att generera stora vinster. För det andra bör det röra sig om brottslighet som ofta bedrivs i mer eller mindre organiserade former. För det tredje bör det vara fråga om brottslighet som till sin karaktär är särskilt samhällsfarlig eller på annat sätt skadlig (prop. 2007/08:68, s. 56). De i brottskatalogen särskilt angivna brotten är

1. människohandel enligt 4 kap. 1 a § fjärde stycket, koppleri, ocker som är grovt, olovlig befattning med falska pengar som är grovt, grovt dobbleri,
2. narkotikabrott enligt 1 § narkotikastrafflagen (1968:64) eller olovlig befattning med narkotikaprekursorer enligt 3 b § första stycket samma lag,
3. dopningsbrott enligt 3 § första stycket lagen (1991:1969) om förbud mot vissa dopningsmedel eller grovt dopningsbrott enligt 3 a § samma lag,
4. narkotikasmuggling enligt 6 § första stycket lagen (2000:1225) om straff för smuggling, och
5. människosmuggling enligt 20 kap. 8 § första stycket utlänningslagen (2005:716) eller organiserande av människosmuggling enligt 20 kap. 9 § första stycket samma lag.

Syftet med ett utvidgat förverkande var att skapa ett effektivt och rättssäkert redskap för att komma åt de ekonomiska vinster som görs inom ramen för allvarlig brottslighet. Eftersom förverkande innebär ett ingrepp i enskildas äganderätt betonade regeringen att regleringen ställer höga krav på förutsebarhet och rättssäkerhet och att den måste lämna utrymme för övervägande i fråga om proportionalitet. Att det var fråga om en helt ny form av rättsverkan av brott medförde också att det enligt regeringens mening var påkallat med viss försiktighet vid avgränsningen av de brott som skulle kunna utlösa förverkande. I propositionen konstaterades vidare att den valda straffskalan skulle innebära att i huvudsak grova brott i brottsbalken och ett mindre antal brott i specialstraffrätten såsom grovt narkotikabrott, grov narkotikasmuggling, grovt skattebrott, grov smuggling och terroristbrott skulle kunna utlösa förverkande. Den valda avgränsningen ansågs därmed väl avvägd också i förhållande till den strafflagstiftning som finns utanför brottsbalken (prop. 2007/08:68, s. 50 och 55–56).

*Hos vem ett utvidgat förverkande får ske*

Förverkande av utbyte av brottslig verksamhet enligt 36 kap. 1 b § brottsbalken får enligt 5 a § samma kapitel ske hos

1. gärningsmannen eller annan som medverkat till det brott som förverkandet grundas på,
2. den som förvärvat egendomen genom bodelning eller på grund av arv eller testamente eller genom gåva,
3. den som förvärvat egendomen på annat sätt och därvid haft vetskap om eller skäligen anledning att anta att egendomen har samband med brottslig verksamhet.

Regleringen innebär att talan om förverkande i första hand förs mot den som har begått eller på annat sätt medverkat till det brott till vilket förverkandefrågan är knuten. Det saknar alltså betydelse om personen i fråga döms som gärningsman, anstiftare eller medhjälpare till brottet. Den nya förverkandeformen kan användas mot andra fysiska personer än den dömda bara i sådana fall där det kan visas att egendomen har förvärvats från den dömda. Ett förverkande utan direkt koppling till ett visst brott kan således inte ske hos någon enbart på grund av att vederbörande beretts vinning genom brottet.

*Förfarandet vid prövningen*

Förverkande på grund av brott sker vanligen genom en förverkandeförklaring som meddelas av domstol. I enklare fall kan förverkande beslutas också i strafföreläggande och vid föreläggande av ordningsbot (48 kap. 2 § tredje stycket rättegångsbalken).

Talan om utvidgat förverkande ska såvitt gäller gärningsmannen alltid föras i målet om det förverkandeutlösande brottet. Om en fråga om utvidgat förverkande tas upp i samband med åtal för det brott som förverkandet grundar sig på, regleras förfarandet av de allmänna reglerna om rättegången i brottmål. Om förverkandefrågan däremot rör någon som inte är åtalad för brott, regleras förfarandet i lagen (2008:369) om förfarandet vid förverkande av utbyte av brottsliga verksamhet i vissa fall.



*Proportionalitet*

Förverkande enligt 36 kap. 1 b § brottsbalken får inte beslutas om det är oskäligt. Omständigheter som ska tillmätas betydelse vid skälighetsbedömningen är om den som blir föremål för förverkandet samtidigt åläggs eller tidigare har ålagts annan betalningsskyldighet med koppling till brottsligheten eller egendomen.

Regeringen förutsåg även att den som fått sin egendom förverkad i efterhand skulle kunna åläggas en betalningsskyldighet som – om den varit känd vid tidpunkten för beslutet av förverkandet – hade medfört att förverkandet helt eller delvis underlåtit. Enligt regeringens uppfattning torde en i efterhand beslutad betalningsskyldighet oftast komma att avse skattetillägg eller tulltillägg. Det ansågs därför tillräckligt att i taxeringslagen, skattebetalningslagen och tullagen införa bestämmelser om att ett förverkande ska beaktas vid uttag av sådana avgifter (prop. 2007/08:68, s. 77 och 78).

#### 10.4 Behovet av utökad ansvar

Att en gärningsman inte får behålla vinningen av sin brottsliga verksamhet är naturligtvis angeläget. Att den som medverkat till skattebrott får behålla vinningen av brottet kan framstå som stötande. Genom det utvidgade förverkandet har staten fått ett verktyg för att återta medel som gärningsmannen erhållit genom brottslig verksamhet. Det allmänna rättsmedvetandet får därmed till viss del anses tillgodosett. Det utvidgade förverkandet är i och för sig bara tillämpligt vid grova skattebrott. Inte desto mindre har möjligheten att i dessa fall tillgripa förverkande minskat behovet av att skapa en skadeståndsmöjlighet för staten när någon har tillskansat sig medel genom skattebrott.

Ett annat skäl för att införa en skadeståndsmöjlighet för staten är dock att det kan behövas utökade möjligheter för att få betalt för en skatteskuld som annars skulle förbli obetald.

För att få en uppfattning om hur stort skadeståndsbehovet är sedan det utvidgade förverkandet infördes kan det vara av intresse att se hur många personer som faktiskt döms för skattebrott. Enligt statistiska uppgifter från Brottsförebyggande rådet dömdes 643 personer för brott enligt skattebrottslagen år 2007. Härav

dömdes 254 personer för skattebrott av normalgraden medan 238 personer dömdes för grovt skattebrott. Åren dessförinnan var antalet dömda personer något lägre medan fördelningen mellan ovan nämnda brottstyper var ungefärligen den samma.

Det är inte känt hur många av de dömda som var skattskyldiga eller annars ansvariga för den skatt som undanhållits genom skattebrottet. Det skulle dock kunna antas att den som dömts för skattebrott ofta är den skattskyldige själv eller någon som i egenskap av företrädare för den skattskyldige kan göras ansvarig för undanhållna skatter och avgifter. Utomstående personer som medverkar i skattebrott kan vara personer som förmedlar svart arbetskraft eller kontakter av annat slag. Det kan också vara fråga om personer som bistår med planering, finansiering eller genom att utfärda eller underteckna skenhandlingar av olika slag. Vissa av dessa personer är s.k. målvakter utan betalningsförmåga. De mer kapitalstarka personer som skulle kunna bidra till att skatteskulden betalas bör vara personer som medverkar i mer organiserad brottslighet som normalt kan rubriceras som grovt skattebrott.

### *Slutsatser*

Faktum är att den som begår annat brott än grovt skattebrott enligt skattebrottslagen och som därigenom medverkar till att skatt undandras, felaktigt tillgodoräknas eller återbetalas till någon annan, kan få behålla vinningen av sitt brott. Så kan bli fallet om den dömda inte är skattskyldig och inte heller företrädare för den skattskyldige. De personer som helt undgår ansvar för att betala skatten och inte heller kan fråntas vinningen av brottet är färre sedan reglerna om det utvidgade förverkandet infördes. Att det överhuvudtaget förekommer att personer som begått skattebrott får behålla vinningen av brottet är emellertid otillfredsställande. Det finns därför skäl att överväga hur situationen bäst kan åtgärdas.

## 10.5 Skadestånd eller utökat ansvar för betalning av skatten?

**Utredningens förslag:** Den som fällt till ansvar för brott enligt skattebrottslagen (1971:69) och som inte annars är eller kan göras ansvarig för den skatt eller avgift som undandragits genom den brottsliga handlingen, ska kunna göras solidariskt ansvarig för det undanhållna beloppet.

**Skälen för utredningens förslag:** Det främsta syftet med ett utökat ansvar mot den som begått ett skattebrott är att han eller hon inte ska få behålla vinningen av brottet. Ett utökat ansvar syftar också till att minska den skada som staten vållats genom skattebrottet. Ett utökat ansvar som uppfyller dessa syften kan utformas antingen som ett skadeståndsansvar eller som ett solidariskt betalningsansvar för den undanhållna skatten.

Det som talar för en reglering om utökat solidariskt betalningsansvar i stället för att införa ett skadeståndsansvar är framför allt skadeståndsfordringens och skattefordringens olika karaktär och tidigare påtalade problem med deras olika preskriptionstider (SOU 1965:23, s. 185–187 och NJA 2003 s. 390). Det kan också finnas skäl att göra skillnad mellan skattebrott och brott enligt brottsbalken eftersom den skada som uppstår genom skattebrott ofta kan elimineras genom det förvaltningsrättsliga förfarandet med beskattning, särskilda avgifter och regler om solidariskt ansvar. Det skadeståndsanspråk som staten kan rikta mot en person som medverkat till att någon annans skatt blivit för låg får bestämmas till den del av den undanhållna skatten som kvarstår obetald när andra betalningsskyldiga personer fullgjort sina åtaganden. Skadan är således beroende av andra personers betalningsförmåga, vilket medför svårigheter när skadans storlek ska bestämmas.

Det befintliga administrativa förfarandet inom skatteområdet har även använts som ett argument för att inte lägga skattebrott till grund för förverkande enligt 36 kap. 1 § brottsbalken. Lagstiftaren har alltså ansett att ansvaret bör hanteras i det skatteadministrativa regelverket. Att för ett så begränsat antal fall som det här är fråga om göra avsteg från det förhållningssättet är inte motiverat. Ett utökat solidariskt betalningsansvar skulle också innebära att reglerna om ansvar för skatt hålls samman och att lagstiftningen blir mer överskådlig.

Vi anser mot denna bakgrund att ett ansvar riktat mot den som begått skattebrott lämpligen bör åstadkommas genom en utvidgad lagstiftning om solidariskt ansvar för skatt. Vi föreslår därför att en ansvarsbestämmelse av sådant slag införs i skatteförfarandelagen. Bestämmelsen införlivas därmed i ett fungerande offentlighetsrättsligt system och ansvaret bör rent praktiskt kunna hanteras på samma sätt som redan befintliga sidobetalningsansvar, t.ex. företrädaransvar. Detta ställningstagande ger möjlighet till en sammanhållen process om ansvar för en viss skatteskuld. Samtliga processer om betalningsansvar för skatten kommer då att handläggas i allmän förvaltningsdomstol.

Bestämmelser om solidariskt ansvar för den som dömts för brott enligt skattebrottslagen förs in i 59 kap. 22–24 §§.

## 10.6 Ansvarets omfattning

**Utredningens förslag:** Det solidariska betalningsansvaret ska avse hela den fordran som staten har på den som är huvudansvarig för skatte- och avgiftsskulden, till den del skulden har samband med brottet. Om ett ansvar för hela skulden framstår som oskäligt ska ansvarsbeloppet bestämmas till ett lägre belopp.

**Skälen för utredningens förslag:** Ansvar för annans skatteskuld kommer att utgöra en särskild rättsverkan av brott. Av 1 kap. 8 § brottsbalken framgår att brott, förutom påföljd och skyldighet att betala skadestånd, kan föranleda förverkande av egendom, företagsbot eller annan särskild rättsverkan. Begreppet särskild rättsverkan är inte närmare definierat. I kommentaren till brottsbalken nämns som exempel på särskild rättsverkan förverkande och företagsbot, men också utvisning på grund av brott och återkallelse av körkort på grund av brott.<sup>1</sup> Gemensamt för de företeelser som anses utgöra särskild rättsverkan är att de är rättsligt reglerade följder av brott.

En särskild rättsverkan har andra utgångspunkter än en påföljd för brott. En påföljd ska utmätas i förhållande till det konkreta brottets straffvärde. Mellan brottet och påföljden ställs det krav på proportionalitet. Något motsvarande krav gäller inte i fråga om särskild rättsverkan av brott. Även ett relativt obetydligt brott kan

<sup>1</sup> Berggren m.fl.: *Brottsbalken en kommentar*, kommentaren till 36 kap. brottsbalken.

därför leda till en särskild rättsverkan som drabbar den enskilde hårt. Härav följer att det inte finns något principiellt hinder mot att besluta om ett solidariskt ansvar som omfattar hela den skatteskuld som den brottsliga gärningen gett upphov till. Skatteskulden kan i vissa fall antas överstiga den dömdes ekonomiska vinning av brottet. Förutom att eliminera ekonomiska fördelar av brottet bidrar det solidariska ansvaret i ett sådant fall till att det allmänna får betalt för den skada som uppkommit genom brottet. Därtill kan ett solidariskt ansvar med en sådan konstruktion få en ökad preventiv effekt.

Utgångspunkten bör mot denna bakgrund vara att det solidariska betalningsansvaret ska avse hela den fordran som staten har på den som är huvudansvarig för skatteskulden – till den del den har samband med det brott som den solidariskt ansvarige har begått. Det krävs emellertid inte att detta brott har direkt samband med hela skulden. Brottet kan således vara en del av en mer omfattande brottslighet, som sammantaget gett upphov till den skuld som ansvaret omfattar. Så var exempelvis fallet i NJA 2003 s. 390. I rättsfallet dömdes, förutom de två företrädarna för bolaget, fem personer för grovt skattebrott, respektive medhjälp till sådant brott. Den mervärdesskatt som bolaget hade undanhållit genom förfarandet uppgick till 95 825 866 kronor. Envar av de dömda hade i det fallet kunnat bli solidariskt betalningsskyldiga för fordran om 95 825 866 kronor. Den som genom en brottslig handling bidragit till ett större skatteundandragande riskerar således att bli solidariskt ansvarig för den undandragna och obetalda skatten i sin helhet.

Med tanke på att det inte bara är allvarliga brott som kan läggas till grund för det föreslagna betalningsansvaret och att den dömdes delaktighet i skatteundandragandet lär variera avsevärt mellan olika fall, kan det uppkomma situationer när ett solidariskt ansvar som omfattar hela skatteskulden skulle framstå som orimligt. Det måste därför finnas möjlighet att besluta om ett partiellt ansvar eller att helt avstå från beslut om betalningsansvar i det enskilda fallet.

Mot denna bakgrund bör det i ansvarsbestämmelsen anges att ansvar inte får beslutas om det framstår som oskäligt. En sådan utformning ger ett relativt stort utrymme för proportionalitetsöverväganden. Med tanke på att den som här kan komma att bli betalningsskyldig är en i förhållande till den skattskyldige helt utomstående person är det enligt vår mening motiverat med

generösa möjligheter att jämka eller helt avstå från betalningsansvar.

Vid skälighetsbedömningen bör förhållandet mellan den totala skulden och den dömdes delaktighet och egen vinning av brottet beaktas. Skatteverket kan även ha anledning att ta hänsyn till andra ekonomiska effekter av det aktuella brottet. Den som begått ett grovt skattebrott kan t.ex. ha blivit föremål för förverkande i enlighet med 36 kap. 1 b § brottsbalken.

### 10.7 Förutsättningar för beslut om solidariskt ansvar på grund av skattebrott

**Utredningens förslag:** För beslut om ansvar på grund av skattebrott krävs att den som beslutet gäller är fälld till ansvar enligt en brottmålsdom som fått laga kraft. Beslut om betalningsskyldighet får fattas sedan huvudfordringen preskriberats om den solidariskt betalningsskyldige har delgetts misstanke om brottet eller åtalats för brottet före preskriptionen. Ett sådant beslut ska fattas inom två månader från den dag då den laga kraftvunna brottmålsdomen fick laga kraft.

**Skälen för utredningens förslag:** Det solidariska ansvar som här föreslås kan endast åläggas den som fällt till ansvar för brott enligt skattebrottslagen. Brottsbalkens medverkanderegler är tillämpliga på skattebrotten. Det innebär att den som inte är att betrakta som gärningsman ska dömas för anstiftan av brottet om han förmått annan att utföra den brottsliga gärningen. Den som i övrigt medverkat till den brottsliga gärningen döms för medverkan till brottet. Det solidariska ansvaret ska gälla alla som dömts för någon form av medverkan. Ett solidariskt ansvar förutsätter givetvis att den brottsliga handlingen gett upphov till en fordran på skatt. De osjälvständiga brottsformerna förberedelse och stämpling kan därför av naturliga skäl inte läggas till grund för solidariskt betalningsansvar.

För beslut om betalningsansvar krävs att den person som talan riktas mot är fälld till ansvar enligt en brottmålsdom som fått laga kraft. Det kan emellertid förekomma att brottmålsprocessen inte har avslutats innan statens fordran mot den som är huvudansvarig

för betalningen preskriberas. Frågan är vad som bör gälla i ett sådant fall.

En jämförelse kan göras med bestämmelserna om företrädaransvar. En ansökan om företrädaransvar får inte göras sedan statens fordran mot den som är huvudsansvarig för betalningen har preskriberats. Har talan om ansvar väckts i tid saknar det däremot betydelse om skattefordringen mot den huvudansvarige därefter preskriberas. Enligt vår mening finns det inte skäl att behandla solidariskt ansvar på grund av brott på annat sätt. Preskriptionstiden bör därför löpa självständigt även för detta ansvar.

För att ansvar på grund av brott ska kunna göras gällande sedan huvudfordringen preskriberats bör dock krävas att den som kan bli betalningsansvarig har delgetts misstanke om brott eller att åtal har väckts innan huvudfordringen preskriberades. Om någon av dessa åtgärder vidtagits i rätt tid och en fällande brottmålsdom därefter vinner laga kraft kan beslut om betalningsansvar fattas oavsett om huvudfordringen då är preskriberad. Ett sådant beslut ska meddelas inom två månader från den dag då den lagakraftvunna brottmålsdomen fick laga kraft.

De åtgärder som föreslås för att förlänga preskriptionstiden för det solidariska ansvaret på grund av brott är de samma som används för att förlänga fristen för efterbeskattning. Åtgärderna förekommer också i 14 § skattebrottslagen och kan enligt denna bestämmelse medföra att preskriptionstiderna för skattebrott förlängs. Det förefaller därför ändamålsenligt att utgå från åtalstidpunkten respektive delgivning av misstanke om brott även i detta fall.

## 10.8 Förfarandet

**Utredningens förslag:** Beslut om solidariskt ansvar på grund av brott ska fattas av Skatteverket.

Invändningar mot det underliggande skattebeslutet beaktas lämpligen vid den skälighetsbedömning som görs när det solidariska ansvaret fastställs till sitt belopp.

## Skälen för utredningens förslag

### *Beslut*

Det solidariska ansvaret på grund av brott kommer att vara en direkt följd av att en person fällt till ansvar i en avslutad brottmålsprocess. Frågan om det straffrättsliga ansvaret har således redan prövats i allmän domstol. Att det finns förutsättningar för betalningsskyldighet står därmed klart. Någon prövning av subjektiva rekvisit eller andra grundläggande förutsättningar, liknande den som sker inför ett beslut om företrädaransvar, krävs följaktligen inte när betalningsskyldigheten på grund av brott avgörs. Den prövning som här ska göras kan närmast jämföras med den som sker inför andra typer av ansvarsbeslut, t.ex. ansvar för näringsidkare i en mervärdesskattegrupp.

De frågor som uppkommer vid den efterföljande prövningen av betalningsansvaret uppvisar i stället stora likheter med dem som förekommer när Skatteverket som första instans beslutar om skattetillägg och annan särskild avgift. I båda fallen finns möjligheter att helt eller delvis avstå från att tillämpa sanktionen. Befrielse från särskild avgift ska bland annat ske om avgiften inte står i rimlig proportion till felaktigheten eller underlåtenheten samt om den även medfört sanktioner av annat slag. Såsom bestämmelserna om särskilda avgifter nu kommit att utformas utför Skatteverket redan i dag skälighetsöverväganden av det slag som föreslås vid prövningen av betalningsansvaret. Mot denna bakgrund föreslås att Skatteverket får besluta om betalningsansvar på grund av brott.

### *Talerätt beträffande det underliggande skatte- eller avgiftsbeslutet*

Beslutet i den grundläggande skatte- eller avgiftsfrågan har givetvis stor betydelse i målet om solidariskt ansvar. Som utomstående till den primärt betalningsskyldiga personen har den som åläggs ett solidariskt ansvar på grund av brott, inte någon möjlighet att föra talan beträffande den skattefordran som betalningsskyldigheten grundas på. Fråga är om den utomstående ska ha rätt att få det bakomliggande beskattningsbeslutet prövat i processen om betalningsansvar.

Det undandragna skattebeloppets storlek är av stor betydelse vid den närmare gränsdragningen mellan olika brott enligt



skattebrottslagen. Den som anser att ett underliggande skattebeslut är felaktigt har således starka skäl att framföra eventuella invändningar mot detta beslut redan i brottmålsprocessen. Om brottet innebär fara för att skatt undandras, felaktigt tillgodoräknas eller återbetalas till någon annan måste invändningarna rimligen riktas mot den andra personens skattebeslut. Allmän domstol, som inte är bunden av skattebeslutet, beaktar således invändningar mot ett tvistigt skattebeslut liksom andra objektiva omständigheter i det enskilda fallet när det straffrättsliga ansvaret fastställs.

Utgångspunkten är att det underliggande skattebeslutet ska läggas till grund för det solidariska ansvaret utan ingående prövning. Det ska emellertid inte vara bindande i ansvarsprocessen. Skattebeslutet måste självfallet ha kommit till i laga ordning och framstå som välgrundat. Det är emellertid inte rimligt att en prövning av skattebeslutet ska innefatta en fullständig och förutsättningslös omprövning av de i målet aktuella skattefrågorna. Befogade invändningar mot det underliggande skattebeslutet, oavsett om de framställs i brottmålsprocessen eller i målet om betalningsansvar, bör i stället beaktas vid den skälighetsbedömning som görs när det solidariska ansvaret fastställs till sitt belopp (jfr RÅ 2008 ref. 75).

#### *Förfarandet i övrigt*

Den som har betalat skatt eller avgifter bör liksom andra solidariskt ansvariga tillerkännas regressrätt. Den som i detta fall kan krävas på beloppet är den skattskyldige. I fråga om indrivning och preskription gäller de gemensamma bestämmelserna i 59 kap. 29 och 30 §§.

# 11 Ikraftträdande, övergångsbestämmelser och följdändringar

## 11.1 Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

**Utredningens förslag:** Skatteförfarandelagen ska träda i kraft den 1 januari 2011 och tillämpas första gången på den redovisningsperiod eller det beskattningsår som börjar den 1 januari 2011 eller närmast efter ikraftträdandet och, i fråga om skatteavdrag, på ersättningar som betalas ut efter utgången av 2010. De lagar som upphävs i samband med att skatteförfarandelagen träder i kraft ska fortfarande gälla för perioder och beskattningsår som har avslutats före ikraftträdandet och, i fråga om skatteavdrag, för ersättningar som har betalats ut före ikraftträdandet.

Från och med den 1 januari 2011 ska bara skatteförfarandelagens skattekontosystem finnas. Saldon på skattekonton enligt skattebetalningslagen och sammanlagd skatteskuld enligt den lagen ska vid utgången av 2010 föras över till skatteförfarandelagens skattekontosystem. Därefter ska registreringar enligt den upphävda skattebetalningslagen göras i skatteförfarandelagens skattekontosystem.

Skatteförfarandelagens bestämmelser om anstånd ska gälla även för skatter och avgifter som avser perioder som har avslutats före ikraftträdandet.

Vitesförelägganden som meddelas efter ikraftträdandet enligt någon av de upphävda lagarna ska få överklagas.

## Skälen för förslaget

### *Ikraftträdandet*

Det finns inga skäl att vänta med ikraftträdandet av skatteförfarandelagen utan lagen bör träda i kraft så snart som möjligt. Vi föreslår därför att skatteförfarandelagen ska träda i kraft den 1 januari 2011. De lagar som skatteförfarandelagen ersätter ska upphöra att gälla vid utgången av 2010.

### *När ska skatteförfarandelagen tillämpas första gången?*

Utan övergångsbestämmelser skulle skatteförfarandelagen tillämpas i alla ärenden och mål som avgörs efter ikraftträdandet och det oavsett om ärendet eller målet avser äldre förhållanden, dvs. tid före ikraftträdandet. Det skulle bl.a. innebära att tillämpliga regler skulle bytas ut under pågående handläggning och att enskilda skulle kunna begära omprövning eller överklaga äldre avgöranden med hänvisning till nya bestämmelser. Lika fall skulle kunna komma att behandlas olika enbart beroende på om beslutet har fått laga kraft eller inte när skatteförfarandelagen träder i kraft.

Vidare kan det många gånger vara svårt att tillämpa nya bestämmelser på äldre förhållanden. För att det ska fungera behöver de nya bestämmelserna ofta "översättas" till äldre förhållanden eller om man så vill till den normativa miljö som då gällde. Som exempel kan nämnas 37 kap. 6 § skatteförfarandelagen som ger Skatteverket befogenhet att förelägga den som är eller kan antas vara uppgiftsskyldig enligt 15–35 kap. att lämna uppgift som behövs för kontroll av skyldigheten. Även om uppgiftsskyldigheterna i stort sett är desamma som i dag är det tveksamt om befogenheten går att använda för att kontrollera äldre uppgiftsskyldigheter. Slutsatsen är helt enkelt att det är svårt att överblicka vilka tillämpningsproblem som skulle uppkomma om skatteförfarandelagen skulle gälla även för skatter och avgifter som avser tiden före den 1 januari 2011.

Ikraftträdandet av skatteförfarandelagen ska vara rättssäkert och rättvist, vilket innebär att frågan om nya eller äldre föreskrifter ska tillämpas i ett ärende eller mål inte ska vara beroende av tillfälliga omständigheter som om beslutet har fått laga kraft före eller efter ikraftträdandet. En annan utgångspunkt är att tillämpningsproblem bör undvikas. Här är det ofta en fördel om äldre bestämmelser gäller för äldre förhållanden eftersom t.ex. äldre kontrollbestäm-

melser är utformade med hänsyn till de uppgiftsskyldigheter som gällde då.

Mot bakgrund av det nu sagda anser vi att det behövs övergångsbestämmelser som anger när skatteförfarandelagen ska tillämpas för första gången. Skatter och avgifter redovisas och betalas nästan uteslutande för perioder. Även uppgiftsskyldigheterna avser som huvudregel perioder. Vi anser därför att skatteförfarandelagen ska börja tillämpas från och med den period som börjar närmast efter ikraftträdandet. Den första perioden då lagen ska tillämpas kommer, som framgår nedan, att variera mellan olika skatter och avgifter samt uppgifter.

Arbetsgivaravgifter deklarerar och betalas för redovisningsperioder. En redovisningsperiod är en kalendermånad. Det innebär att när det gäller arbetsgivaravgifter ska skatteförfarandelagen tillämpas första gången på avgifter som avser redovisningsperioden januari 2011. Detsamma gäller mervärdesskatt och punktskatt som ska redovisas för kalendermånad.

När det gäller skatteavdrag kommer skatteförfarandelagen att tillämpas första gången på ersättningar som betalas ut efter utgången av 2010.

Preliminär skatt ska i fortsättningen och i likhet med slutlig skatt betalas för beskattningsår. Mervärdesskatt och punktskatt får vid låga beskattningsunderlag redovisas för beskattningsår.

Om skatt ska betalas för beskattningsår och den skattskyldige använder ett brutet räkenskapsår som beskattningsår kommer skatteförfarandelagen att träda i kraft under ett löpande beskattningsår. I sådana fall ska skatteförfarandelagen börja tillämpas först efter utgången av det beskattningsår som pågår vid ikraftträdandet. Med andra ord det beskattningsår som börjar närmast efter utgången av 2010.

Genom att peka ut den period då lagen ska tillämpas första gången (ny period) i fråga om t.ex. skatt sägs implicit att för tidigare perioder (äldre perioder) gäller äldre föreskrifter, t.ex. skattebetalningslagen (1997:483, SBL).

På äldre perioder ska alltså taxeringslagen (1990:324, TL), skattebetalningslagen m.fl. lagar, som nu upphävs, fortfarande tillämpas. Det innebär att ett beslut som t.ex. avser mervärdesskatt för redovisningsperioden januari 2010 ska omprövas och överklagas enligt bestämmelserna i skattebetalningslagen. Vidare ska bestämmelserna i skattebetalningslagen om bl.a. företrädaransvar,

kontroll och betalningstider tillämpas på skatt som avser äldre perioder.

Ett problem och en invändning mot den nu skisserade övergångsordningen är att under en relativt lång övergångsperiod kommer två regelsystem att gälla parallellt. De långa omprövnings- och överklagandetiderna i taxeringslagen och skattebetalningslagen gör att omprövning kan begäras och beslut överklagas fram till utgången av 2016 och i vissa fall (företag med brutna räkenskapsår som beskattningsår) till utgången av 2017. Rör det sig om följdändringar eller efterbeskattning i samband med skattebrott kan beslut om omprövning komma att fattas ännu senare.

Enskilda kommer sannolikt att uppleva det som krångligt att två regelsystem gäller parallellt. Extra krångligt blir det för dem som begär omprövning eller överklagar beslut för vilka olika bestämmelser gäller. Så länge Skatteverket och domstolarna ger korrekta hänvisningar om hur enskilda ska gå till väga för att begära omprövning och överklaga bör dock problemen bli begränsade. Problemen är dessutom övergående.

Även för Skatteverket och de allmänna förvaltningsdomstolarna är det givetvis en nackdel att under lång tid tillämpa två regelsystem parallellt. Å andra sidan blir övergången till skatteförfarandelagen mjuk. Nämnas bör också att skatteförvaltningen och de allmänna förvaltningsdomstolarna tidigare under lika lång tid har behövt tillämpa två olika uppsättningar förfaranderegler parallellt, nämligen efter ikraftträdandena av taxeringslagen och skattebetalningslagen (prop. 1989/90:74, s. 383 och 384 samt prop. 1996/97:100, s. 503). Samma övergångsteknik användes för övrigt när lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter upphävdes och punktskatterna infogades i skattekontosystemet (prop. 2001/02:127, s. 143 och 144).

Vår slutsats är med hänsyn till det nu sagda att problemen med att två regelsystem kommer att gälla under en förhållandevis lång övergångsperiod är mindre än de som skulle uppkomma om skatteförfarandelagen skulle gälla även för skatter och avgifter som avser perioder som har gått ut eller händelser som har inträffat före ikraftträdandet. Vi anser därför att det behövs övergångsbestämmelser som anger när skatteförfarandelagen ska tillämpas för första gången och att de bör utformas i enlighet med vad som har redogjorts för ovan.

*Ett skattekontosystem från och med ikraftträdandet*

Som redan sagts i det föregående ska skattebetalningslagen fortfarande gälla för redovisningsperioder och beskattningsår som har avslutats före ikraftträdandet och för perioder och år som påbörjats före men avslutats efter ikraftträdandet. Skatteförfarandelagen och skattebetalningslagen kommer därför att gälla parallellt under en förhållandevis lång övergångsperiod.

Det bör dock inte finnas två parallella skattekontosystem. Skälet är att det är komplicerat att hålla ordning på saldona i två olika system och göra avräkningar däremellan. En sådan ordning skulle dessutom kräva övergångsbestämmelser som gör det möjligt att räkna av skatt som återbetalas i det ena systemet mot en fordran i det andra systemet. Från och med den 1 januari 2011 ska det därför bara finnas ett skattekontosystem.

Om en nedsättning eller höjning beslutas enligt skatteförfarandelagen eller enligt äldre föreskrifter, ska alltså inte spela någon roll utan alla korrigeringar ska registreras och räknas av i ett och samma skattekontosystem. För att uppnå det föreslår vi följande:

1. Den som vid utgången av 2010 har ett skattekonto enligt skattebetalningslagen ska vid ingången av 2011 anses ha ett skattekonto enligt skatteförfarandelagen. Ingående saldo enligt den nya lagen är utgående saldo enligt skattebetalningslagen.

2. Den som vid utgången av 2010 har en sammanlagd skatteskuld enligt skattebetalningslagen ska vid ingången av 2011 anses ha en lika stor sammanlagd skatteskuld enligt skatteförfarandelagen.

3. På skatteförfarandelagens skattekonto ska även registreringar enligt skattebetalningslagen göras.

*Särskilda övergångsregler för debiterad preliminär skatt*

Vi föreslår i avsnitt 5.2.5 att andra juridiska personer än dödsbon ska betala preliminär skatt för beskattningsår samt att fristen för deklarationsskyldigheten för inkomst och betalning av slutlig skatt ska räknas från utgången av beskattningsåret. För dem som har ett brutet räkenskapsår innebär det att den skattecredit som nuvarande system innebär slopas och att deklARATIONEN tidigareläggs.

Vi föreslår inga särskilda övergångsbestämmelser för de nya tidpunkterna för deklaration och betalning av slutlig skatt. Det innebär att det räkenskapsår som avslutas 2011 ska hanteras enligt gamla regler och att det räkenskapsår som avslutas 2012 är det första som ska hanteras enligt nya regler.

För juridiska personer med brutet räkenskapsår som beskattningsår ska skatteförfarandelagens bestämmelser om preliminär skatt tillämpas första gången på det beskattningsår som inleds under 2011. Från och med den 1 januari 2011 till dess beskattningsåret går ut ska skattebetalningslagens bestämmelser om beräkning och betalning av preliminär skatt för inkomstår i princip tillämpas. Bestämmelserna behöver dock justeras eftersom preliminär skatt enligt skattebetalningslagen beräknas och betalas för inkomstår. Vi föreslår därför särskilda övergångsbestämmelser. Enligt vår bedömning bör ett företag inte behöva betala preliminär skatt för två beskattningsår samtidigt. Under 2011 ska därför preliminär skatt enligt skattebetalningslagen betalas för de månader som återstår av beskattningsåret vid ingången av 2011 (förkortat inkomstår). Den som har räkenskapsåret den 1 maj–30 april som beskattningsår ska alltså betala preliminärskatt enligt skattebetalningslagen för det förkortade inkomståret januari–april. Från och med maj 2011 ska preliminär skatt betalas enligt skatteförfarandelagens bestämmelser. Av förenklingsskäl bör ingen ny beräkning göras för det förkortade inkomståret utan debiteringen bör utan uppräknings baseras på föregående års debitering av preliminär skatt.

Tidpunkterna för deklaration och betalning av slutlig skatt framgår av tabellen.

<i>Räkenskapsår som avslutas 2011 (Rår 1)</i>	<i>Räkenskapsår som avslutas 2012 (Rår 2)</i>	<i>Deklarationstidpunkter</i>	<i>Sista dag att betala skatt<sup>1</sup></i>
1 maj 2010 – 30 april 2011	1 maj 2011 – 30 april 2012	Rår 1: 2 maj 2012 Rår 2: 1 november 2012	Rår 1: 12 mars 2013 Rår 2: 12 maj 2013
1 juli 2010 – 30 juni 2011	1 juli 2011 – 30 juni 2012	Rår 1: 2 maj 2012 Rår 2: 15 december 2012	Rår 1: 12 mars 2013 Rår 2: 12 juli 2013
1 september 2010 – 31 augusti 2011	1 september 2011 – 31 augusti 2012	Rår 1: 2 maj 2012 Rår 2: 1 mars 2013	Rår 1: 12 mars 2013 Rår 2: 12 september 2013

<sup>1</sup> Förfallodagen är angiven med förutsättningen att Skatteverket fattar beslut i slutet av tidsfristen. Om beslut fattas tidigare kommer också förfallodagen att infalla tidigare. Betalningsfristen räknas från dagen för beslut om slutlig skatt och är alltid minst 90 dagar enligt skattebetalningslagen (16 kap. 6 § SBL) och minst 30 dagar enligt skatteförfarandelagen (62 kap. 8 §).

Övergången kommer att innebära en ökad belastning för revisionsbyråer och andra deklarationsmedhjälpare under slutet av 2012 och början av 2013. Den ökade arbetsbelastningen infaller dock utanför de perioder då övriga företag och enskilda ska deklarerat och bör därför kunna hanteras.

För den som har räkenskapsåret den 1 maj–30 april innebär övergången att det blir tätt mellan tidpunkterna för betalning av slutlig skatt under 2013. Betalningen den 12 mars 2013 avser dessutom ett beskattningsår för vilket preliminär skatt bara betalats under en begränsad period. När det däremot gäller betalningen den 12 maj 2013 har preliminär skatt betalats för hela beskattningsåret. Den slutliga skatten ska således i huvudsak redan vara betald. Vi har övervägt en övergångsbestämmelse med en längre betalningsfrist för sistnämnda betalning av slutlig skatt. De skattekrediter som det nuvarande systemet innebär måste emellertid avvecklas och enligt utredningens bedömning finns det inte skäl att göra den processen längre. Det föreslagna införandet innebär att de nya bestämmelserna träder i kraft den 1 januari 2011 och får genomslag fullt ut först den 12 maj, 12 juli respektive 12 september 2013 beroende på vilket brutet räkenskapsår som tillämpas. Vi har mot den bakgrunden stannat för att inte föreslå ytterligare övergångsbestämmelser.

#### *Några förslag för att underlätta övergången*

För att underlätta övergången från dagens ordning med F-skattsedel och F-skattebevis till skatteförfarandelagens ordning med godkännande för F-skatt föreslås att den som vid utgången av 2010 har en F-skattsedel ska vid ingången av 2011 anses godkänd för F-skatt. En liknande bestämmelse föreslås för dem som är registrerade som deklarationsombud enligt lagen (2005:1117) om deklarationsombud.

Som sagts under föregående rubrik ska det av förenklingsskäl bara finnas ett skattekontosystem från och med den 1 januari 2011. För att underlätta övergången ytterligare föreslår vi att de nya och något generösare reglerna om anstånd i skatteförfarandelagen ska gälla från ikraftträdandet, dvs. även för skatter och avgifter som avser perioder som har avslutats före ikraftträdandet. Detsamma gäller de åtgärder som vi föreslår i avsnitt 8.5 för att motverka s.k. skattebyten.



*Även vitesförelägganden enligt äldre föreskrifter ska få överklagas*

Vi föreslår i avsnitt 9.5 att vitesförelägganden i fortsättningen ska få överklagas. Motiveringen är att det effektivitetsskäl som låg bakom att ett överklagandeförbud infördes inte längre är giltigt och att den som har invändningar mot ett vitesföreläggande ska kunna få föreläggandet prövat utan att riskera att vitet döms ut. Vitesförelägganden och andra beslut enligt skatteförfarandelagen ska med vissa undantag gälla omedelbart. Möjligheterna att förhala processen genom att överklaga ett vitesföreläggande är därför begränsade. Eftersom besluten gäller omedelbart stoppas processen ju bara upp om länsrätten beslutar att beslutet tills vidare inte ska gälla, s.k. inhibition. Ogrundade överklaganden lär inte leda till inhibition och att överklaga enbart i syfte att förhala går då inte.

Den nya möjligheten att överklaga vitesförelägganden bör få direkt genomslag, dvs. även vitesförelägganden som meddelas enligt äldre lagstiftning men efter ikraftträdandet av skatteförfarandelagen bör få överklagas. För de fall föreläggandena inte gäller omedelbart enligt den äldre lagen ska det föreskrivas i övergångsbestämmelserna. Vitesförelägganden får överklagas enligt aktuell lags bestämmelser om överklagande eller, om lagen inte innehåller några sådana bestämmelser, enligt förvaltningslagen (1986:223).

*Sammanfattning*

Skatteförfarandelagen föreslås träda i kraft den 1 januari 2011 och tillämpas första gången i fråga om skatter, avgifter och uppgifter på den period som börjar närmast efter ikraftträdandet. Äldre föreskrifter ska gälla för perioder som har avslutats före ikraftträdandet. Från och med den 1 januari 2011 ska det dock bara finnas ett skattekontosystem. Vidare ska de nya bestämmelserna om anstånd och möjligheten att överklaga vitesförelägganden gälla från nämnda datum och det oavsett om äldre föreskrifter gäller för skatten eller avgiften eller om föreläggandet beslutats enligt sådana föreskrifter.

## 11.2 Följdändringar

Skatteförfarandelagen ersätter de lagar som nu reglerar förfarandet på skatteområdet. De tre stora skatteförfarandelagarna taxeringslagen, skattebetalningslagen och lagen (2001:1227) om självdeklarationer och

kontrolluppgifter (LSK) kommer att upphävas. Samma öde väntar de lagar som i dag innehåller bestämmelser inom skatteförfarandet om särskild dokumentationsskyldighet, tvångsåtgärder samt ersättning för kostnader för biträde och ombud. Bestämmelser i dessa frågor kommer hädanefter att finnas i skatteförfarandelagen. Det innebär att de endast blir tillämpliga på skatter och avgifter som tas ut enligt skatteförfarandelagen, om inte något annat särskilt anges. Vissa av bestämmelserna ska dock även fortsättningsvis gälla för skatter, tullar och avgifter som tas ut enligt annan lag. För att det ska vara möjligt kompletteras respektive lag med hänvisningar till aktuella bestämmelser i skatteförfarandelagen.

De skatter som inte kommer att omfattas av skatteförfarandelagen finns i följande lagar:

- kupongskattelagen (1970:624),
- lagen (1984:404) om stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheter,
- lagen (1990:676) om skatt på ränta på skogskontomedel m.m.,
- lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl.,
- lagen (2004:629) om trängselskatt, och
- vägtrafikskattelagen (2006:227).

#### *Följdändringar som vi föreslår*

Vi lämnar inte förslag till alla de följdändringar som behöver göras när skatteförfaranderegler samlas i en lag. Genom de följdändringar som föreslås bibehålls möjligheten att bevilja ersättning för biträde och att använda bevissäkring och betalningssäkring för skatter, tullar och avgifter som inte kommer att omfattas av skatteförfarandelagen. Dessutom föreslås följdändringar för att förseningsavgift enligt fastighetstaxeringslagen (1979:1152) och transporttillägg som beslutas av Skatteverket även fortsättningsvis ska kunna hanteras inom skattekontosystemet.

I vissa fall föreslås följdändringar som innebär att bestämmelser som inte får någon motsvarighet i skatteförfarandelagen förs över till annan lag. Så är fallet med taxeringslagens bestämmelser om skattenämnd och skattebetalningslagens bestämmelser om bevarande av fakturor. Härmed upprätthålls förfarandet med skattenämnd inom fastighetstaxeringsområdet. Genom ändringen i mervärdesskattelagen (1994:200) förs skattebetalningslagens särskilda

bestämmelser om bevarande av fakturor över till den lag som reglerar att fakturor ska utfärdas.

Inkomstskattelagen (1999:1229) har central betydelse på skatteområdet. Med anledning härav görs fullständiga följdändringar för denna lag. Fullständiga följdändringar görs också för de lagar som tar över bestämmelser från författningar som ska upphävas. Det samma gäller för de lagar som ändå måste ändras för att ersättning för kostnader för biträde, bevissäkring och betalningssäkring även fortsättningsvis ska gälla.

#### *Följdändringar som får göras i det fortsatta lagstiftningsarbetet*

Det finns dock fler slag av följdändringar. Följdändringar, som ersätter hänvisningar till författningar som nu upphävs med hänvisningar till skatteförfarandelagen och därtill hörande förordning, kommer inte att anges i betänkandet. Exempel på en bestämmelse med sådan hänvisning är 5 § lagen (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader enligt vilken bestämmelserna i taxeringslagen och skattebetalningslagen gäller för särskild löneskatt på pensionskostnader.

Inte heller följdändringar, som innebär att hänvisningar till en viss bestämmelse i en upphävd lag ska ersättas med en hänvisning till motsvarande bestämmelser i skatteförfarandelagen, anges särskilt i betänkandet. Sådana bestämmelser finns i ett flertal författningar, bl.a. i lagen (1992:72) om koncessionsavgift på televisionens och radions område, lagen (1993:737) om bostadsbidrag, lagen (1995:575) mot skatteflykt och lagen (1996:1030) om underhållsstöd.

Ett tredje slag av följdändringar som inte framgår av betänkandet är de som är föranledda av att vissa begrepp utmönstras och ersätts med en för hela området gemensam begreppskatalog. Exempel på en sådan ändring är att begreppet "taxeringsår" byts ut mot "beskattningsår". Andra begrepp som ska bytas ut är "taxering", "inkomstår" och "självdeklaration". Dessa ändringar är omfattande. Vår sökning på begreppet "taxering" i Regeringskansliets databas visar att begreppet förekommer i 167 nu gällande lagar och förordningar. Dessa ändringar är nödvändiga men framgår, med vissa undantag, inte av betänkandet.

## 12 Konsekvenser

### 12.1 Skatteförfarandet samlas i en lag

**Utredningens bedömning:** En ny skatteförfarandelag leder till att den administrativa kostnaden för att sätta sig in i regelverket minskar betydligt för företag, andra enskilda, myndigheter och domstolar. I ett övergångsskede blir dock kostnaden högre eftersom den som redan har kunskap om befintliga regler måste lära sig nya regler.

Skatteverket får vid införandet ökade kostnader för bl.a. information och anpassningar av IT-stöd.

**Utredningens bedömning:** Vi föreslår att en ny skatteförfarandelag ska ersätta taxeringslagen (1990:324, TL), lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter (LSK), skattebetalningslagen (1997:483, SBL) samt ett antal andra mindre lagar (se avsnitt 2.2 och 2.3).

Resultatet är ett tydligare och överskådligare regelverk. För företag och andra enskilda innebär det att den administrativa kostnaden för att sätta sig in i vilka skyldigheter de har minskar. Även för myndigheter och domstolar är det givetvis en fördel att bestämmelserna är samlade på ett ställe och är så enkla som möjligt.

Det är svårt att uppskatta effekterna av förslag av det här slaget. Skillnaderna mellan den nuvarande regleringen och den nya lagen är dock stor. Vår bedömning är att förslaget innebär en betydande minskning av de administrativa kostnaderna.

I ett övergångsskede innebär en ny lagstiftning ökade kostnader. Skatteverket måste informera om de nya reglerna. Informationsmaterial och blanketter måste arbetas om. Det gäller även bestämmelser som inte ändras i sak. Som exempel måste hänvisningar till de upphävda lagarna ersättas med hänvisningar till den nya lagen.

Alla som ska tillämpa den nya lagen måste ta reda på vilka förändringar som lagen innebär.

Ändringar i sak kan dessutom innebära att tekniska system och rutiner måste justeras. Det gäller både för Skatteverket och enskilda. Eftersom det är fråga om engångskostnader för att införa ett regelverk som ska användas under många år bör betydelsen härav inte överdrivas.

I det följande beskrivs konsekvenserna av de förslag vi bedömer har mer än försumbara effekter för staten, företag och andra enskilda personer. Konsekvensanalysen fokuserar främst på offentligfinansiella effekter och administrativa kostnader. I avsnitten där förslagen motiveras finns en mer allmän beskrivning av förslagets konsekvenser.

Förslagen leder till den typ av engångskostnader för införandet av nya bestämmelser som har beskrivits i det här avsnittet. Dessa kostnader tas bara upp på nytt i det följande om det är särskilt motiverat i fråga om något förslag.

## 12.2 Större möjligheter att deklarerat med ombud

**Utredningens bedömning:** De ökade möjligheterna att deklarerat genom deklarationsombud innebär för Skatteverket sammantaget en minskning av de administrativa kostnaderna.

För företag och andra enskilda minskar de administrativa kostnaderna påtagligt. Risken för negativa effekter för brottsbekämpningen är marginell.

### Skälen för utredningens bedömning

#### *Effekter för staten*

Vi föreslår i avsnitt 3.3 att möjligheterna att deklarerat genom ett deklarationsombud ska utvidgas till att gälla generellt för skattedeklarationer och även för deklarationsskyldigheten för inkomst. En deklarationsskyldig ska få ha fler än ett deklarationsombud. Inga deklarationsskyldiga ska längre undantas från möjligheten att deklarerat genom ombud.

Eftersom deklarationsombud endast kan deklarerat elektroniskt kommer förslagen att bidra till att fler deklarerar på det sättet. Det

är positivt eftersom de relativt vanligt förekommande summerings- och överföringsfelen<sup>1</sup> inte kan uppkomma vid elektronisk deklaration. Skatteverket slipper då den administration som krävs för att rätta sådana fel. Färre pappersdeklarationer som ska hanteras minskar också verkets administrativa kostnader.

Ansökningar om godkännande som deklarationsombud ska hanteras. Det innebär en ökad administration. Sammantaget bedömer vi att förslagen minskar verkets administration något.

Även punktskattedeklarationer ska enligt förslaget kunna lämnas genom deklarationsombud. I dag finns det inte möjlighet att lämna punktskattedeklaration elektroniskt. En e-tjänst för punktskattedeklaration måste alltså utvecklas. Kostnaderna för att skapa en e-tjänst och utveckla övriga tekniska rutiner som behövs kan enligt Skatteverket uppskattas till 25 miljoner kronor. Att tillåta elektroniskt uppgiftslämnande även på punktskatteområdet är en nödvändig utveckling alldeles oavsett om det ska bli möjligt att deklarerera punktskatt genom ombud eller ej. Enligt vår bedömning kan de angivna utvecklingskostnaderna till övervägande del inte anses vara konsekvenser av vårt förslag.

#### *Effekter för företag och andra enskilda personer*

Mätningar av företagens administrativa kostnader visar att kravet på att firmatecknaren ska skriva under deklarationen 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.

Förslagen gäller alla som är deklarationsskyldiga. Störst betydelse har de dock för företag som deklarerar mer än en gång per år och där deklarationen upprättas av någon annan än firmatecknaren.

Som framgår ovan är en effekt av förslagen att andelen som deklarerar elektroniskt kommer att öka vilket i sin tur innebär att antalet summerings- och överföringsfel minskar. Även för de deklarationsskyldiga innebär det att mindre arbete krävs för att rätta sådana fel. Kringkostnader som porto m.m. minskar även i betydande grad.

---

<sup>1</sup> Varje år görs mellan 200 000-250 000 sådana fel i skattedeklarationer.

*Betydelsen för brottsligheten*

Förslagets betydelse för brottsligheten diskuteras i avsnitt 3.3.5. Utredningens sammantagna bedömning är att risken för negativa effekter för brottsbekämpningen är marginell.

## 12.3 Minskat uppgiftslämnande

**Utredningens bedömning:** Förslagen leder till att företagens administrativa kostnader minskar påtagligt. För Skatteverket är effekterna försumbara.

Förslaget att ge fler punktskatteskyldiga möjlighet att redovisa för helår leder till en negativ offentligfinansiell effekt på 5 miljoner kronor.

### Skälen för utredningens bedömning

*Effekter för staten*

Vi föreslår i avsnitt 3.6.1 att de särskilda uppgiftsskyldigheterna för företagsledare och delägare i fåmansföretag och fåmanshandelsbolag samt deras närstående som infördes för att kontrollera de så kallade stoppreglerna i huvudsak ska slopas. Fysiska personer som är delägare i ett svenskt handelsbolag ska dock deklarerat uppgift om tillskott och uttag från bolaget. För Skatteverket är konsekvenserna av förslaget försumbara.

Pensionsstiftelser ska inte behöva lämna särskilda uppgifter (avsnitt 3.6.2) och handelsbolag ska inte behöva underteckna särskilda uppgifter (avsnitt 3.6.3). För Skatteverket är konsekvenserna av förslagen försumbara.

Det nya förfarandet för kontroll av insättningar på skogs- och skogsskadekonto samt upphovsmannakonto innebär en övergång från ett pappersbaserat system där blanketter stämplas och skickas in till ett kontrolluppgiftsbaserat system, vilket gör att uppgifter om insättningar i stället kan lämnas elektroniskt (avsnitt 3.6.4). För Skatteverket leder förslaget till enklare administration.

Förslaget att enskilda näringsidkare inte längre ska behöva lämna kontrolluppgift om ränteinkomster och ränteutgifter innebär att uppgifterna inte kommer att kunna förtryckas och att de deklARATIONSSKYLDIGA måste lämna tilläggsuppgifter om ränteinkomster och

ränteutgifter. Antalet tillkommande tilläggsuppgifter är dock högst försumbart och kommer inte märkas i deklarationsarbetet. Slopandet av kontrolluppgiftsskyldigheten bedöms inte påverka Skatteverkets förutsättningar att bedriva en effektiv kontroll (avsnitt 3.6.5).

Vårt förslag att ge fler punktskatteskyldiga möjlighet att redovisa punktskatt för beskattningsår i stället för kalendermånad innebär att risken för uppbördsförluster ökar något och beräknas leda till *en negativ offentligfinansiell effekt på 5 miljoner kronor* (avsnitt 3.6.7).

#### *Effekter för företag och andra enskilda personer*

Förslaget i avsnitt 3.6.1 att i huvudsak slopa de särskilda uppgiftsskyldigheterna för företagsledare och delägare i fåmansföretag och fåmanshandelsbolag samt deras närstående som infördes för att kontrollera de så kallade stoppreglerna innebär minskade administrativa kostnader för de berörda personerna. Fysiska personer som är delägare i fåmanshandelsbolag ska även i fortsättningen deklarerat uppgift om tillskott och uttag från bolaget. Den uppgiftsskyldigheten ska i fortsättningen också gälla delägare i andra handelsbolag. För de sistnämnda innebär förslaget en tidigareläggning av uppgiftsskyldigheten. Förslaget innebär att uppgiften ska lämnas när den är aktuell och att Skatteverket kan informera om uppgiften i samband med följande års deklarationsutskick. Förslagen minskar de administrativa kostnaderna för samtliga berörda.

Förslaget att pensionsstiftelser inte ska behöva lämna särskilda uppgifter (avsnitt 3.6.2) innebär en avsevärd minskning av de administrativa kostnader för de pensionsstiftelser som inte är deklarationsskyldiga. Det handlar sannolikt om en mycket begränsad grupp.

Förslaget att handelsbolag inte ska behöva underteckna särskilda uppgifter (avsnitt 3.6.3) innebär en minskning av de administrativa kostnaderna för handelsbolagen.

Dagens förfarande för kontroll av avdrag för insättningar på skogskonto, skogsskadekonto och upphovsmannakonto innebär onödiga bördor för såväl näringsidkarna som kreditinstituten. Vårt förslag att ersätta dagens förfarande med en skyldighet för kreditinstituten att lämna kontrolluppgift om insättningarna leder till minskade administrativa kostnader. Det beror dels på att



näringsidkarna slipper lämna uppgift om insättningarna på fastställt formulär, dels på att kreditinstituten slipper att genom kontorsstämpel eller maskinkvittering bekräfta att insättningen verkställts (avsnitt 3.6.4).

Förslaget att slopa skyldigheten för enskilda näringsidkare att lämna kontrolluppgifter om ränteinkomster och ränteutgifter leder till minskade administrativa kostnader för berörda näringsidkare. Å andra sidan innebär förslaget att de deklarationsskyldiga i stället måste lämna uppgifterna. De kontrolluppgiftsskyldiga saknar ofta anställda och är därför ovana vid att lämna kontrolluppgift. De berörda deklarationsskyldiga är i många fall näringsidkare som ändå alltid måste lämna tilläggsuppgifter. Ökningen av de deklarationsskyldigas administrativa kostnader bör därför bli något mindre än den minskning av kostnaderna som uppkommer för dem som slipper lämna kontrolluppgift. Förslaget leder alltså till att den sammanlagda administrativa kostnaden för enskilda minskar marginellt (avsnitt 3.6.5).

En kontrolluppgiftsskyldig ska inte längre behöva meddela den som kontrolluppgift lämnats för om vilka uppgifter som lämnats. Förslaget innebär att de administrativa kostnader för att lämna kontrolluppgifter minskar. Det rör sig dock sannolikt om en marginell minskning av arbetsbördan. Å andra sidan kan omfattande minskningar av utskick per post innebära relativt stora besparingar (avsnitt 3.6.6).

Förslaget att ge fler punktskatteskyldiga möjlighet att redovisa punktskatt för beskattningsår i stället för kalendermånad leder till färre redovisningstillfällen och därmed till minskade administrativa kostnader för berörda skattskyldiga (avsnitt 3.6.7).

## 12.4 Preliminär skatt

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

<p><b>Utredningens bedömning:</b> Förslaget har marginella effekter för de administrativa kostnaderna.</p>
--

**Skälen för utredningens bedömning:** Vi föreslår i avsnitt 4.3 att dagens F-skattsedel ska ersättas med ett godkännande för F-skatt som ska gälla tills vidare. Förslaget innebär att det årliga utskicket av F-skattsedel och F-skattebevis avskaffas. För

Skatteverkets del har det ingen större betydelse eftersom verket ändå måste underrätta företagen om den årliga debiteringen av F-skatt. Förslaget förutsätter att Skatteverket vidareutvecklar tjänster där uppgift enkelt kan fås om godkännande för F-skatt.

För företagen och andra enskilda personer har förslaget inte heller annat än marginella effekter. Företagen ska i fortsättningen inte hantera F-skattsedlar och F-skattebevis. Uppgift om godkännande ska företagen i stället som huvudregel lämna i avtal eller liknande handling. Den som vill ha ett registerutdrag som visar godkännandet får beställa det från Skatteverket.

#### 12.4.2 Ändrade förutsättningar för F-skatt

**Utredningens bedömning:** Förslagen innebär marginella förändringar.

**Skälen för utredningens bedömning:** I avsnitt 4.4 föreslår vi några mindre justeringar av förutsättningarna för godkännande för F-skatt. Förändringarna innebär sammantaget att reglerna blir något generösare, men förändringen är av marginell betydelse.

Regleringen som i dag är svårtillgänglig har fått en bättre struktur. Ett tydligare regelverk innebär fördelar för såväl Skatteverket som företagen.

#### 12.4.3 Bestämmelserna om skatteavdrag förenklas

**Utredningens bedömning:** Förslagen att avskaffa skyldigheten att göra skatteavdrag för dricks och att slopa vissa undantagsbestämmelser har inga eller mycket begränsade effekter.

Förslaget att skatteavdrag ska göras från annan avkastning än ränta och utdelning innebär minskade administrativa kostnader för företag, andra enskilda och Skatteverket.

**Skälen för utredningens bedömning:** Förslaget att avskaffa skyldigheten att göra skatteavdrag för drickspengar i avsnitt 4.5.1 har inga effekter eftersom bestämmelsen inte är möjlig att tillämpa.

Förslagen i avsnitt 4.5.2 att slopa vissa undantag i bestämmelserna om skatteavdrag har ingen eller mycket liten betydelse i praktiken.

I avsnitt 4.5.3 föreslår vi en skyldighet att göra skatteavdrag från annan ersättning än ränta och utdelning som betalas ut samtidigt som ränta eller utdelning från vilken skatteavdrag ska göras. Förslaget underlättar för de skattskyldiga genom att det blir lättare att förstå kontrolluppgifterna när avkastning som betalas ut samtidigt i skatteavdragshänseende behandlas på samma sätt. Skatteverket kommer därmed att få färre frågor från de skattskyldiga.

För kreditinstitut och andra utbetalare minskar de administrativa kostnaderna för att göra skatteavdrag eftersom utbetalningar som avser såväl ränta eller utdelning som annan avkastning inte längre behöver delas upp.

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

**Utredningens bedömning:** Förslagen innebär en marginell ökning av Skatteverkets administration.

För företag och andra enskilda är förslaget positivt eftersom möjligheterna att anpassa den preliminära skatten efter beräknade inkomster blir större. Utbetalarna drabbas dock av en marginell ökning av de administrativa kostnaderna.

**Skälen för utredningens bedömning:** Vi föreslår i avsnitt 4.6 att utrymmet för den som vill få sin preliminära skatt bestämd med ledning av beräknade inkomster ska bli större. Förslaget kan förväntas leda till ett ökat antal ansökningar. Eftersom en ansökan kräver en viss arbetsinsats bedömer vi att ökningen inte kommer att bli särskilt stor. Ökningen av Skatteverkets administration kan därför bedömas bli marginell.

Ett större antal beslut om att skatteavdrag ska göras enligt en särskild beräkningsgrund leder till ökad administration för arbetsgivare och andra utbetalare. Ökningen bör dock bli marginell.

## 12.5 Tidpunkt för deklaration och betalning av skatt för andra juridiska personer än dödsbon

**Utredningens bedömning:** Förslagen leder till en positiv offentligfinansiell effekt på cirka 285 miljoner kronor per år. En negativ offentligfinansiell engångseffekt på 255 miljoner kronor uppstår 2011.

Skatteverkets administrativa kostnader påverkas endast marginellt.

För företag med brutet räkenskapsår är förslagen negativa eftersom deklarationsfristen blir kortare och skattebetalning ska ske tidigare än enligt dagens regler. Sammantaget är förslagen dock till fördel för företagen eftersom deklarationsfristen för majoriteten blir längre och en icke konkurrensneutral skatte-kredit försvinner.

Företagens administrativa kostnader minskar marginellt.

### Skälen för utredningens bedömning

#### *Effekter för staten*

I avsnitt 5.2.5 föreslår vi att andra juridiska personer än dödsbon som har ett brutet räkenskapsår ska betala slutlig skatt tidigare än i dag. Beroende av vilket räkenskapsår som tillämpas tidigareläggs betalningen med 8, 6 respektive 4 månader.<sup>2</sup> Förslaget innebär en *positiv offentligfinansiell effekt på ca 255 miljoner kronor*.

I avsnitt 5.2.5 föreslås också att betalningen av preliminär skatt ska tidigareläggas med 8, 6 respektive 4 månader för personer med brutet räkenskapsår. *Förslaget innebär en positiv offentligfinansiell effekt på ca 180 miljoner kronor*. Det bör betonas att beräkningarna är ungefärliga då vissa antaganden måste göras.

De särskilda övergångsbestämmelser som föreslås i avsnitt 11.1 får också offentligfinansiella effekter. När de nya reglerna om betalning av preliminär skatt träder i kraft den 1 januari 2011 finns det skattskyldiga som har ett pågående beskattningsår. Övergångsbestämmelserna innebär en senareläggning av en andel av preliminärskattebetalningen för dessa personer. Senareläggningen

<sup>2</sup> En ytterligare tidigareläggning av betalningstiden för slutlig skatt följer av förslaget i avsnitt 8.6.4 att ersätta dagen 90-dagarsfrist med en 30-dagarsfrist. Det förslaget gäller generellt för alla skattskyldiga.

gäller en del av preliminärskatten för det beskattningsår som pågår den 1 januari 2011. Andelen av preliminärskatten som senareläggs beror på vilket räkenskapsår som tillämpas, för det första brutna till det tredje är det i ordning räknat 8, 6 respektive 4 månader av preliminärskatten som senareläggs. Senareläggningen sker med 14–21, 14–19 resp. 14–17 månader. Senareläggningen innebär att en extra stor inbetalning kommer att ske i samband med betalning av slutlig skatt för det aktuella beskattningsåret. Övergångsbestämelsen innebär en *negativ offentligfinansiell engångseffekt på ca 255 miljoner kronor* under 2011. Den *varaktiga negativa offentligfinansiella effekten är ca 150 miljoner kronor*. Även dessa beräkningar är ungefärliga.

Enligt våra förslag ska andra juridiska personer än dödsbon deklarerar inkomst den 1<sup>3</sup> i den sjunde månaden efter utgången av räkenskapsåret, i den åttonde månaden om deklarationen sker elektroniskt, innebär att betalningen av slutlig skatt tidigareläggs för dem som har brutet räkenskapsår. Förslaget innebär att dagens enda deklarationstillfälle ersätts med fem. Skatteverket kommer att behöva framställa deklarationsblanketter och broschyrer tidigare än i dag. Fler deklarationstillfällen är positivt för Skatteverket eftersom arbetsbelastningen blir jämnare. Samtidigt ställer det ökade krav på information.

Förslaget att förlänga deklarationsfristen för den som deklarerar elektroniskt med en månad bör bidra till ett ökat elektroniskt uppgiftslämnande. Det innebär i sin tur minskade administrativa kostnader för Skatteverket.

Sammantaget innebär de föreslagna förändringarna av deklarationsfristerna en marginell förändring av Skatteverkets administrativa kostnader.

#### *Effekter för företag och andra enskilda personer*

Förslaget i avsnitt 5.2.5 om en ny deklarationsfrist för andra juridiska personer än dödsbon innebär för majoriteten en förlängd deklarationsfrist.

För juridiska personer som har brutet räkenskapsår innebär den nya deklarationsfristen att deklarationstidpunkten tidigareläggs.

Sammantaget innebär de nya deklarationsfristerna betydande fördelar för revisionsbyråer och andra deklarationsmedhjälpare.

---

<sup>3</sup> Den 15 december ska av praktiska skäl gälla i stället för den 1 januari.

Genom att ett gemensamt deklarationstillfälle ersätts med fem kommer de att få betydligt bättre möjligheter att sprida arbetet. Det bör i sin tur innebära att de deklarationsskyldiga får bättre service och att den administration som anståndsansökningar innebär försvinner.

För den som deklarerar elektroniskt innebär den nya fristen att det blir möjligt att samordna uppgiftslämnandet till Bolagsverket och Skatteverket. Det minskar de administrativa kostnaderna för fler lagområden.

Den nya deklarationsfristen påverkar också betalningstidpunkten för slutlig skatt för juridiska personer med brutet räkenskapsår. En följd av att de ska deklarerar tidigare är att beslut om slutlig skatt kan fattas tidigare och att den slutliga skatten därmed ska betalas tidigare. Betalningen tidigareläggs med 8, 6 respektive 4 månader beroende av vilket brutet räkenskapsår som tillämpas.<sup>4</sup> Den skatte-kredit som denna grupp i dag får jämfört med juridiska personer som har kalenderår som räkenskapsår försvinner alltså.

Förslaget att den preliminära skatten ska beräknas och betalas för beskattningsår innebär att betalningen tidigareläggs med 8, 6 respektive 4 månader för juridiska personer med brutet räkenskapsår. Den skatte-kredit som juridiska personer med brutet räkenskapsår i dag har när det gäller betalning av preliminär skatt försvinner alltså också. Regleringen blir likformig vilket är positivt.

## 12.6 Redovisning av mervärdesskatt

**Utredningens bedömning:** Förslagen leder sammantaget till en negativ offentligfinansiell effekt på 20 miljoner kronor.

Skatteverkets administrativa kostnader minskar.

För vissa företag ökar den administrativa bördan medan den minskar för andra. Sammantaget är dock förslagen till fördel för företagen eftersom risken för fel minskar, skatte-krediten blir konkurrensneutral och berörda företag gör likviditetsvinster.

<sup>4</sup> En ytterligare tidigareläggning av betalningstiden för slutlig skatt följer av förslaget i avsnitt 8.6.4 att ersätta dagen 90-dagarsfrist med en 30-dagarsfrist. Det förslaget gäller generellt för alla skattskyldiga.

## Skälen för utredningens bedömning

### *Effekter för staten*

Förslaget i avsnitt 5.3.4 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. För mervärdesskatt som i dag betalas som preliminär skatt innebär det att betalningen senareläggs. Däremot tidigareläggs betalningen för mervärdesskatt som i dag ska betalas först i samband med att den slutliga skatten betalas, dvs. som kvarskatt. För staten leder detta sammantaget 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 först i samband med den slutliga skatten. Den är mycket känslig för det antagandet.

Skattskyldiga med ett beskattningsunderlag på högst en miljon kronor ska få redovisa mervärdesskatt för beskattningsår i en skattdeklaration. För handelsbolag och skattskyldiga som inte ska deklarerera inkomst innebär det att gränsen för helårsredovisning höjs från 200 000 kronor till en miljon kronor (avsnitt 5.3.5). Det beräknas leda till en *negativ ränteeffekt för staten på cirka 10 miljoner kronor*.

Förslaget om från när en ny redovisningsperiod ska gälla leder till att övergången till en ny kortare redovisningsperiod sker senare än i dag. Om det inträffar senareläggs även betalningarna (avsnitt 5.3.6). Det är svårt att beräkna effekterna av förslaget men ett rimligt antagande är att effekten kommer att vara liten.

För *Skatteverket* innebär förslagen minskade administrativa kostnader. Fördelen med att mervärdesskatt utan undantag ska redovisas i en skattedeklaration är att det minskar risken för fel och den i dag närmast helt manuella hanteringen av mervärdesskatteuppgifter försvinner. Den nya bestämmelsen om från när en ny redovisningsperiod ska gälla förenklar den praktiska hanteringen och leder därmed till minskade kostnader för Skatteverket.

Förslagen innebär att deklarationstidpunkten tidigareläggs för dem som i dag redovisar mervärdesskatt i självdeklarationen och senareläggs för sådana handelsbolag och skattskyldiga som inte ska

deklarera inkomst och har ett beskattningsunderlag mellan 200 000 kronor och en miljon kronor. Detta bedöms sammantaget inte påverka Skatteverkets förutsättningar att bedriva en effektiv skattekontroll.

#### *Effekter för företag och andra enskilda personer*

Företag som i dag redovisar mervärdesskatt i självdeklarationen får genom förslaget att slopa möjligheten att redovisa där två deklarationstillfällen i stället för ett. Den ökade bördan uppvägs av att risken för fel minskar och att skattekrediten blir konkurrensneutral i stället för som i dag beroende av hur mycket mervärdesskatt som redovisas som preliminär skatt respektive kvarskatt. Dessutom leder förslaget till likviditetsvinster för företagen.

I gruppen handelsbolag och skattskyldiga som inte ska deklarerar inkomst kommer fler att kunna redovisa mervärdesskatt för beskattningsår, vilket leder till färre deklarationstillfällen och därmed minskade administrativa kostnader. Dessutom innebär förslaget likviditetsvinster för de företag som kan börja redovisa för beskattningsår.

Den nya regeln om från när en ny redovisningsperiod ska börja gälla innebär förenklingar även för de skattskyldiga.

## 12.7 Ersättning för kostnader för biträde

**Utredningens bedömning:** Förslaget leder till ökade kostnader för staten. Effekten är dock svår att beräkna.

Konsekvenserna för Skatteverket och de allmänna förvaltningsdomstolarna är svåra att uppskatta.

**Skälen för utredningens bedömning:** Vi föreslår i avsnitt 6.7 att rätten till ersättning för kostnader för biträde ska kunna beviljas i fler slags ärenden och mål än i dag och att det för att ersättning ska beviljas inte längre ska krävas att den enskilde har fått bifall till sina yrkanden.

Förslagen innebär att ersättning kommer att beviljas i fler ärenden och mål än i dag. Under 2008 betalades 12,1 miljoner kronor ut i ersättning för biträdeskostnader. I avsnitt 6.1.3 gör vi



bedömningen att våra förslag kommer att leda till att kostnaderna ökar men att det inte går att beräkna i siffror hur stor ökningen blir.

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 rätt till ersättning finns och att besluten ska få överklagas direkt.

## 12.8 Skattetillägg

**Utredningens bedömning:** Förslagen bör inte påverka antalet ärenden hos Skatteverket.

För företag och andra enskilda är förslagen till övervägande del positiva eftersom sanktionssystemet mildras.

Det ökade utrymmet för frivillig rättelse innebär att det straffsanktionerade området minskar marginellt.

### Skälen för utredningens bedömning

#### *Effekter för staten*

De förändringar av bestämmelserna om skattetillägg som vi föreslår i avsnitt 7.8 och 7.10 innebär att skattetillägg kommer att påföras i något mindre omfattning vilket innebär minskad administration för Skatteverket. I de fall skattetillägg tas ut kan de ökade möjligheterna till nyanserade bedömningar möjligen leda till att fler begär omprövning och överklagar. Bestämmelsen om skattetillägg vid omprövning av skönsbeskattning kan också leda till fler ärenden. Ett ökat utrymme för frivillig rättelse kommer att leda till ett ökat antal rättelser. Sammantaget kan antalet ärenden inte antas påverkas av förslagen.

Förslagen bör inte heller få några märkbara effekter på antalet mål som förs vidare till domstol.

*Effekter för företag och andra enskilda personer*

Förslagen att ta bort nivåerna för delvis befrielse (avsnitt 7.8.1), öka utrymmet för frivillig rättelse (avsnitt 7.8.2), ge normalt tillgängligt kontrollmaterial större betydelse (avsnitt 7.8.3 och 7.8.4) och att sänka procentsatsen för skattetillägg på grund av att skatteavdrag inte gjorts (avsnitt 7.8.5) är positiva för företag och andra enskilda eftersom de innebär att skattetillägg kommer att tas ut i färre fall och med lägre belopp.

I avsnitt 7.10 föreslås en bestämmelse om skattetillägg vid omprövning av skönsbeskattning. Förslaget innebär att den som trots skönsbeskattning inte deklarerar och därefter får skönsbeskattningen höjd drabbas av ett skattetillägg som han eller hon inte kan bli av med genom att deklarerar. Bestämmelsen innebär en skärpning av sanktionssystemet.

Företagens och andra enskilda personers administrativa kostnader påverkas inte.

*Betydelsen för brottsligheten*

Förslaget i avsnitt 7.8.2 på att öka utrymmet för frivillig rättelse innebär att det straffsanktionerade området minskar. Antalet anmälningar som Skatteverket gör om misstänkta skattebrott bör kunna minska något. Effekterna bör bli marginella.

## 12.9 Betalning och återbetalning av skatter och avgifter

### 12.9.1 Enhetliga regler för ränta på och kortare betalningstid för slutlig skatt

**Utredningens bedömning:** Förslagen beräknas leda till en positiv offentligfinansiell effekt på 205 miljoner kronor.

Skatteverkets administrativa kostnader minskar.

Företagens administrativa kostnader minskar påtagligt. Dessutom slipper företag och andra skattskyldiga att betala ränta mellan dagen för beslut om slutlig skatt och förfallodagen för slutlig skatt att betala. Detta uppväger nackdelarna att räntebereäkningen tidigareläggs och att betalningstiden för slutlig skatt förkortas från 90 till 30 dagar.

## Skälen för utredningens bedömning

### *Effekter för staten*

Förslagen i avsnitt 8.6 innebär bl.a. att ränta på slutlig skatt att betala kommer att börja beräknas tidigare än en dag. För skattskyldiga med kalenderår som beskattningsår tidigareläggs ränteberäkningen på de första 20 000 kronorna med drygt två månader. För juridiska personer med brutna räkenskapsår som beskattningsår tidigareläggs ränteberäkningen med mer än två och en halv månader, nämligen drygt elva och en halv, nio och en halv respektive sju och en halv månader. Förslaget ger upphov till en *positiv offentligfinansiell effekt på cirka 315 miljoner kronor*. Det bör påpekas att det rör sig om en mycket osäker uppskattning.

Betalningstiden för slutlig skatt att betala kortas från 90 dagar till 30 dagar, vilket delvis kompenseras av att ränta inte längre ska beräknas mellan beslutsdagen och förfallodagen. Det beräknas leda till ett *intäktsbortfall på cirka 110 miljoner*. Även här rör det sig om en mycket osäker uppskattning.

De enhetliga regler för ränteberäkningen som vi föreslår innebär att det blir avsevärt enklare att beräkna ränta på slutlig skatt. En positiv effekt av det är att Skatteverket får lättare att informera om ränteberäkningen. Dessutom blir det betydligt lättare att ange hur stort räntebelopp som kommer att debiteras på förfallodagen. Beloppet kommer dessutom till skillnad från i dag att stämma med det som sedan debiteras. Förslagen innebär därför att Skatteverkets kostnader för att löpande administrera ränta på slutlig skatt i skattekontosystemet minskar.

När det gäller kostnader för utveckling av skattekontosystemet hänvisas till avsnitt 12.9.3.

### *Effekter för företag och andra enskilda personer*

Förslagen att slopa mellankostnadsräntan och brytpunkten för när ränta ska börja beräknas innebär tillsammans med förslaget att inte beräkna ränta mellan beslutsdagen och förfallodag att enskilda får betydligt lättare att förstå hur räntan beräknas och att de kan få besked om hur mycket ränta som kommer att debiteras på förfalldagen. Effekten är störst för företag eftersom de har många transaktioner på skattekontot och därmed komplicerade ränte-

beräkningar. Förslagen leder därför till att företagens administrativa kostnader minskar påtagligt.

En nackdel för företag och andra är att på de första 20 000 kronorna av slutlig skatt att betala kommer ränta att börja beräknas tidigare. Ränta ska beräknas från och med den 13 i andra i månaden efter beskattningsåret i stället för som i dag från och med den 4 maj taxeringsåret. Förslaget att det golv som i dag gäller för mellan-kostnadsräntan i fortsättningen ska gälla för kostnadsränta på slutlig skatt att betala innebär att på de första 20 000 kronorna blir räntan 1,25 procent i stället för som i dag noll.

För skattskyldiga som har kalenderår som beskattningsår är den 4 maj taxeringsåret lika med den 4 maj året efter beskattningsåret. För dessa skattskyldiga tidigareläggs alltså ränteberäkningen med drygt två och en halv månader. För juridiska personer vars beskattningsår är ett brutet räkenskapsår tidigareläggs ränteberäkningen med mer än två och en halv månader.

Eftersom det bara är på de första 20 000 kronorna av slutlig skatt att betala som räntan höjs och ränteberäkningen flyttas fram är effekterna begränsade för dem som berörs.

En annan nackdel är att betalningstiden för slutlig skatt att betala förkortas från 90 dagar till 30 dagar. Å andra sidan ska inte längre ränta beräknas under betalningstiden, vilket bör innebära att förslaget sammantaget blir neutralt för företag och andra enskilda personer.

För företag med brutet räkenskapsår tidigareläggs betalningstiden med mer än 60 dagar. Det beror på att de ska deklarerat tidigare, vilket i sin tur leder till att beslutet om slutlig skatt kommer att fattas tidigare än dagens taxeringsbeslut (se vidare avsnitt 12.5).

Vid en samlad bedömning får fördelarna med förslagen om enklare ränteregler anses väga tyngre än förslagets nackdelar varför förslagen sammantagna är positiva för företag och andra enskilda.

## 12.9.2 Anstånd med betalningen

**Utredningens bedömning:** De statsfinansiella effekterna är svåra att beräkna, men det är rimligt att anta att effekterna blir marginella.

För företag och andra enskilda personer är förslagen positiva eftersom förutsättningarna för anstånd och ersättning för ställd anståndssäkerhet blir något generösare.

### Skälen för utredningens bedömning

#### *Effekter för staten*

Förslagen i avsnitt 8.12 att öka utrymmet för anstånd innebär att skatter och avgifter i vissa fall kommer att betala senare än i dag. Å andra sidan är ett förslag att anstånd ska kunna medges om det är till fördel för det allmänna, dvs. om det förbättrar förutsättningarna för det allmänna att få betalt. Denna nya anståndsbehoget, som är en följd av Skatteverkets nya borgenärsroll, kan därför innebära att skatter och avgifter betalas som annars inte skulle ha betalats. Det är svårt att i siffror beräkna de statsfinansiella effekterna av förslagen men det finns fog för att anta att effekterna blir marginella.

Även när det gäller förslaget att utvidga rätten till ersättning för ställd anståndssäkerhet är det svårt att beräkna de statsfinansiella effekterna. Allt talar dock för att rör sig om en ytterst marginell effekt.

Det bör även nämnas att befogetheten att bevilja anstånd på grund av att det är till fördel för det allmänna innebär att Skatteverkets ges förutsättningar att utöva sin borgenärsroll på ett effektivt sätt.

#### *Effekter för företag och andra enskilda personer*

Att förutsättningarna för anstånd och ersättning för ställd anståndssäkerhet blir generösare är givetvis positivt för företag och andra enskilda personer.

### 12.9.3 Övriga betalnings- och återbetalningsfrågor

**Utredningens bedömning:** Förslagen har marginella effekter för staten, företag och andra enskilda personer.

#### Skälen för utredningens bedömning

##### *Effekter för staten*

I avsnitt 8.3 föreslås att mindre överkott och underskott på skattekonton som inte längre används ska tillfalla staten respektive skrivas av. En effekt av förslagen är att skattekonton som inte längre används kommer att kunna avslutas. Att konton som inte längre används finns kvar i de tekniska systemen innebär administrativa och tekniska kostnader för Skatteverket. Dessa kostnader kommer att minska till följd av förslaget.

Den särskilda avräkningsbestämmelse som föreslås i avsnitt 8.4.3 för skatt eller avgift som satts ned genom ackord kommer att innebära en marginell ökning av administrationen för Skatteverket.

Förslagen i avsnitt 8.5 för att motverka skattebyten innebär att Skatteverket får lättare att avgöra om en viss skatt är betalad, vilket bör göra det lättare att hantera vissa frågor, som t.ex. ansökning om företrädaransvar. Å andra sidan kan förslaget att återta indrivningsuppdrag för skatter och avgifter för vilka anstånd har beviljats eller som har satts ned leda till visst merarbete.

Vi föreslår i avsnitt 8.9.4 justerade ränteregler för sidobetalningsansvar. Jämfört med dagens regler innebär förslagen förenklingar för Skatteverket.

I det underlag som Skatteverket har gett in till utredningen anger verket kostnaderna för förslagen i betalnings- och återbetalningsfrågor till minst 15 miljoner kronor. Kostnaderna avser utveckling av skattekontosystemet för att möta förslagen och nya blanketter och broschyrer. I sitt underlag framhåller verket att flera av förslagen överensstämmer med Skatteverkets tekniska rutiner.

Med hänsyn till att förslagen leder till betydande förenklingar, särskilt när det gäller ränteberäkningen, och till att en del av förslagen redan förefaller genomförda tekniskt anser utredningen att det är rimligt att utgå från att eventuella engångskostnader täcks av de resurser som frigörs genom förslagen.

*Effekter för företag och andra enskilda personer*

Förslagen i avsnitt 8.3 innebär att skattekonton som inte längre används kommer att kunna avslutas. Att ett konto som inte längre används inte har kunnat avslutas har gett upphov till en del irritation, särskilt då kontot tillhör en avliden. För anhöriga och andra berörda är förslaget därför positivt.

En särskild avräkningsbestämmelse för skatt eller avgift som satts ned genom ackord föreslås i avsnitt 8.4.3. Förslaget är en skärpning eftersom en nedsättning av en skatt eller avgift som omfattas av ett villkor om avräkning i ett beslut om ackord kommer att räknas av mot den ackorderade fordran och därmed inte kommer att kunna användas för att betala nya skatter och avgifter.

Förslagen i avsnitt 8.5 för att motverka skattebyten innebär att vissa effekter som är minst sagt svåra att förklara för enskilda försvinner, som t.ex. att en skatt måste betalas trots att anstånd beviljats på grund av att anståndet har ”betalat” en annan skatt.

I avsnitt 8.9.4 föreslår vi justerade ränteregler för sidobetalningsansvar som är till fördel för den som ett beslut om ansvar gäller eftersom ränta inte ska beräknas för tid före beslutet. Det blir också lättare att förstå vad det belopp som ska betalas består av.

## 12.10 Omprövning och överklagande

### 12.10.1 Skattenämnderna ersätts av en särskild beslutsfattare

**Utredningens bedömning:** Skatteverkets administration bedöms minska marginellt. Den administrativa bördan för företag och andra enskilda påverkas inte.

### Skälen för utredningens bedömning

*Effekter för staten*

Vi föreslår i avsnitt 9.2.5 att skattenämnderna ska avskaffas på inkomsttaxeringsområdet. Allmänhetens behov av inflytande och insyn i Skatteverkets verksamhet ska tillgodoses genom informella organ. Skatteverkets administration minskas eftersom skattenämnd

inte längre ska sammankallas och inga nämndmöten ska hållas. Under 2003 användes 38 årsarbetskrafter för arbete i skattenämnd.<sup>5</sup> De nya informella formerna för allmänhetens inflytande och insyn kommer att innebära en mycket begränsad administration. Förslaget innebär vidare minskade kostnader för arvode och annan ersättning till ledamöterna i skattenämnden. Under 2004 uppgick ersättningen till 4,6 miljoner kronor.<sup>6</sup>

Skattenämndernas medverkan i beslutsprocessen ska ersättas av en ny beslutsordning. Den nya ordningen innebär att vissa omprövningsbeslut ska fattas av en särskilt kvalificerad beslutsfattare efter föredragning. Beslutsordningen gäller fler beslut än sådana där skattenämnd i dag medverkar. Eftersom endast Skatteverkets tjänstemän är involverade bör dock administrationen ändå sammantaget inte bli större än i dag. Den sammantagna effekten av att ersätta skattenämnderna med en särskilt kvalificerad beslutsfattare är en marginell minskning av administrationen.

Möjligheten till personlig inställelse inför skattenämnd ersätts av en möjlighet att lämna muntliga uppgifter till Skatteverkets tjänstemän. Den administrativa bördan kommer inte att förändras.

Eftersom skattenämnderna på fastighetstaxeringsområdet inte omfattas av vårt förslag kommer landstingsfullmäktige (kommunfullmäktige i Gotlands kommun) även i fortsättningen att få förrätta val av ledamot i skattenämnd. Ett färre antal ledamöter kommer dock att behövas.

#### *Effekter för företag och andra enskilda personer*

Förslaget att ersätta skattenämnderna med informella kontakter för allmänhetens insyn och inflytande samt omprövning av särskilt kvalificerad beslutsfattare innebär för företag och andra enskilda effektivare insyn och inflytande samt ett rättssäkrare omprövningsförfarande. De administrativa kostnaderna kommer inte att påverkas.

---

<sup>5</sup> Uppgiften om årsarbetskrafter avser ordförandes, vice ordförandes och föredragandes arbete i nämnden enligt Skatteverkets tidrapporteringsystem. Den tid som redovisats kan enligt verket vara underskattad och bara avse sammanträdestid i nämnden.

<sup>6</sup> Skatteverkets promemoria den 25 februari 2005, *Medborgarinflytande genom skattenämnder?*, s. 48, 51 och 52.



### 12.10.2 Övriga frågor om omprövning och överklagande

**Utredningens bedömning:** Förslagen har ytterst marginella effekter för staten.

För företag och andra enskilda personer är förslagen positiva eftersom de utökar rätten till domstolsprövning och möjligheten att få omprövning med hänvisning till ny eller ändrad praxis från EG-domstolen.

**Skälen för utredningens bedömning:** Förslaget i avsnitt 9.5 att vitesförelägganden ska få överklagas påverkar antalet omprövningsärenden hos Skatteverket och antalet mål i förvaltningsdomstolarna. Rätten att överklaga ersätter dagens rätt att hos länsrätten begära att handlingar och uppgifter ska undantas från ett föreläggande. Vi föreslår vidare ett generellt överklagandeförbud för förelägganden utan vite. I dag gäller det enbart enligt LSK.

Förslaget i avsnitt 9.4 att ge Skatteverket befogenhet att ompröva domstolsbeslut som avviker från rättstillämpningen i ett senare avgörande från EG-domstolen kommer sannolikt enbart att behöva tillämpas i ett fåtal fall. Merparten av de som berörs av ny eller ändrad praxis från EG-domstolen kan nämligen redan i dag få sin skatt ändrad om de har omprövnings- eller överklagandetid kvar eller driver den aktuella frågan i en domstolsprocess. Nu får också de som i dag inte kan begära omprövning eller överklaga på grund av att ett domstolsbeslut har fått laga kraft möjlighet att begära omprövning. Det lär inte handla om många fall per år.

Vår bedömning är att förslagen sammantaget inte kommer att öka vare sig Skatteverkets eller de allmänna förvaltningsdomstolarnas arbetsbörda.

### 12.11 Ansvar för den som dömts för skattebrott

**Utredningens bedömning:** Förslaget om ansvar på grund av brott ökar statens intäkter utan att föranleda någon nämnvärd kostnadsökning. Intäktsökningen är svår att beräkna men allt talar för att den blir närmast försumbar.

Företagens och enskilda personers administrativa kostnader påverkas inte av förslaget.

## Skälen för utredningens bedömning

### *Effekter för staten*

Statens möjligheter att få betalt för skatter och avgifter som undanhållits genom brotligt handlande ökar genom förslaget. Storleken av statens intäktsökning är dock svår att förutse. Antalet personer som döms för skattebrott är begränsat. De som kan komma i fråga för betalningsansvar på de grunder som nu föreslås är än färre. Ökningen av skatteintäkterna antas därför bli mycket liten.

Ett aktivt utnyttjande av den nya möjligheten kan leda till vissa kostnadsökningar för Skatteverket och de allmänna förvaltningsdomstolarna. Skatteverkets utredningsinsatser bör exempelvis öka något när antalet personer som kan göras betalningsansvariga blir fler. Det kan därför i större utsträckning än idag bli intressant att på ett tidigt stadium försöka kartlägga vilka personer, utöver den skattskyldige själv och den skattskyldiges företrädare, som har deltagit i skatteundrandragandet. I det enskilda fallet får utredningsinsatsen emellertid vägas mot förväntat utfall. Den förväntade kostnadsökningen torde därför stå i relation till intäktsökningen.

### *Effekter för företag och enskilda personer*

Den ekonomiska effekten för enskilda personer kan bli betydande. Förutom den betalningsskyldighet som kan uppkomma genom den nya ansvarsbestämmelsen kan den enskilde ådra sig kostnader vid en eventuell process i allmän förvaltningsdomstol. Dessa kostnader är naturligtvis negativa för den som drabbas men utgör en del i den preventiva effekt som ansvarsbestämmelsen är tänkt att skapa. De administrativa kostnaderna som enskilda personer och företag har för att efterleva regelverket påverkas inte av förslaget.

För det stora flertalet av företag och enskilda personer leder förslaget till positiva effekter om det medför att kriminella inslag i affärlivet minskar och om den snedvridning av konkurrensen som är förknippad med skatteundrandragandet kan motarbetas på ett mer effektivt sätt.

### *Betydelsen för brottsligheten*

Förslaget kan få preventiv effekt på skattebrottsområdet.

## 12.12 Sammanfattning

### Sammanfattning av offentligfinansiella effekter (varaktiga)

Förslag	Offentligfinansiella effekter
Minskat uppgiftslämnade – fler ska få redovisa punktskatt för helår	– 5 miljoner kronor
Tidpunkt för deklaration och betalning av skatt för andra juridiska personer än dödsbon	+ 285 miljoner kronor <sup>1</sup>
Redovisning av mervärdesskatt	– 20 miljoner kronor
Enhetliga regler för ränta på och kortare betalningstid för slutlig skatt	+ 205 miljoner kronor
<b>Totalt</b>	<b>+ 465 miljoner kronor</b>

<sup>1</sup> Övergångsbestämmelsen avseende betalningen av preliminär skatt leder också till en negativ engångseffekt på 255 miljoner kronor.

### Sammanfattning av förändrade administrativa kostnader för företag m.fl.

Förslag (avsnitt)	Påverkan på företags och andra enskildas administrativa kostnader <sup>1</sup>
<i>Skatteförfarandet samlas i en lag (2.2 och 2.3)</i>	--
<i>Större möjligheter att deklarerera med ombud (3.3)</i>	--
<i>Minskat uppgiftslämnande:</i>	--
– De särskilda uppgiftsskyldigheterna som infördes för att kontrollera de så kallade stoppreglerna slopas i huvudsak (3.6.1)	
– Pensionsstiftelser inte ska behöva lämna särskilda uppgifter (3.6.2)	
– Handelsbolag inte ska behöva underteckna särskilda uppgifter (3.6.3)	
– Nytt förfarande för att styrka avdrag för insättningar på skogs-, skogsskade- och upphovsmannakonto (3.6.4)	
– Enskilda näringsidkare ska inte längre	

lämna kontrolluppgifter om räntor (3.6.5)	
– Kontrolluppgiftsskyldiga ska inte längre behöva informera den som kontrolluppgift lämnas för om innehållet i kontrolluppgiften (3.6.6)	
– Fler punktskatteskyldiga ges möjlighet att redovisa för beskattningsår (3.6.7)	
<i>Preliminär skatt:</i>	–
– Justerade bestämmelser om godkännande för F-skatt skatt (4.3 och 4.4)	
– Enklare bestämmelser om skatteavdrag (4.5.3)	
– Lättare att få den preliminära skatten anpassad efter den beräknade inkomsten (4.6)	
<i>Nya deklarationstidpunkter för andra juridiska personer än dödsbon (5.2.5)</i>	–
<i>Redovisning av mervärdesskatt:</i>	
– Mervärdesskatt ska inte längre få redovisas i samband med att inkomst deklarerar (5.3.4)	+
– Ökat utrymme för skattskyldiga som inte ska deklarerar inkomst och handelsbolag att redovisa mervärdesskatt för helår (5.3.5)	--
<i>Enhetligare regler för beräkning av ränta på slutlig skatt (8.6)</i>	--

<sup>1</sup> Med - - respektive – avses att det administrativa kostnaderna minskar påtagligt respektive minskar marginellt. Med + avses att de administrativa kostnaderna ökar marginellt.

# Särskilt yttrande

av experten Christina Moëll

Utredningen presenterar resultatet av ett omfattande och gediget arbete – ett nytt sammanhållet, effektivt och rättssäkert regelverk för skatteförfarandet. Jag delar i allt väsentligt utredningens slutsatser, men vill anföra följande när det gäller det svenska skattetilläggets förenlighet med Europakonventionens krav.

Sedan det numera klarlagts att det svenska skattetillägget är att betrakta som ett straff enligt artikel 6 i Europakonventionen återstår att försäkra sig om att det svenska sanktionssystemet på skatteområdet är förenligt med förbudet mot dubbelbestraffning i artikel 4 i det sjunde tilläggsprotokollet. Det har länge förts en diskussion om huruvida systemet med parallella straffrättsliga och administrativa sanktioner utgör ett brott mot detta förbud, principen om *ne bis in idem*. Fokus har särskilt riktats mot Europadomstolens praxis och vad som därav kan utläsas. Ett antal svenska domar på skatteområdet har också varit föremål för domstolens prövning. Det har funnits delade meningar om hur dessa domar skall tolkas. Vad som härvid tillmätts särskild betydelse är det faktum att de straffrättsliga sanktionerna förutsätter att ett subjektivt rekvisit är uppfyllt medan de skatterättsliga sanktionerna påförs med utgångspunkt i endast objektiva rekvisit. Genom de förhållandevis generösa möjligheter för den skattskyldige att bli befriad från skattetillägget, som efter hand har införts i svensk rätt, har dock de båda regelverken på vissa punkter kommit att närma sig varandra.

I den nyligen avkunnade domen Zolotukhin mot Ryssland (ansökan nr 14939/03) har Europadomstolen i stor kammare gjort några principiellt sett mycket viktiga uttalanden, vilka får anses innebära ett klagörande eller till och med en ändring av tidigare praxis, som fått avgörande betydelse för svensk rätt. Det gäller frågan om hur innebörden i uttrycket ”samma brott” i artikel 4.1 i

det sjunde tilläggsprotokollet skall tolkas. Domstolen har tydligt förklarat att härmed skall avses samma fakta och samtidigt framhållit faran i att tillmäta den rättsliga klassificeringen av de två brotten en alltför stor betydelse. Frågan om de grundläggande förutsättningarna för brottet inkluderar ett subjektivt rekvisit eller ej berörs inte uttryckligen i Zolotukhin-domen. Såsom nämns i utredningens betänkande har domstolen dock i målet Carlberg mot Sverige (ansökan nr 9631/04) kommit till slutsatsen att de subjektiva rekvisiten inte utgör grund för att skilja två brott åt i den mening som avses i artikel 4.1 i det sjunde tilläggsprotokollet.

Zolotukhin-domen gäller ett annat rättsområde än det skatterättsliga och det vore därför betydelsefullt för Sverige om domstolen inom en snar framtid gjorde en motsvarande prövning av det svenska skattetillägget. Jag anser dock att det vore otillfredsställande att endast avvakta ett sådant avgörande från Europadomstolen. Det är enligt min mening angeläget att snarast finna en hållbar lösning på problemet och undanröja eventuella tveksamheter vad gäller det svenska systemets förenlighet med Europakonventionens krav. Jag delar således utredningens bedömning att behovet av ändringar av den svenska lagstiftningen bör utredas vidare, men vill härtill foga att ärendet bör ges hög prioritet. Såsom framhållits i flera olika sammanhang tidigare bör svensk lagstiftning inte balansera på gränsen till vad som kan tänkas strida mot grundläggande mänskliga rättigheter.

# Särskilt yttrande

av experten Kerstin Nyquist

## Allmänt

Det betänkande som Skatteförfarandeutredningen lägger fram är ett mycket väl genomarbetat förslag till en närmast heltäckande lagstiftning när det gäller skatteförfarandet. Ett viktigt arbete som bör leda till att såväl de skattskyldiga som Skatteverket kommer att få tillämpa mer begripliga och överskådliga lagregler än vad som hittills varit fallet. Genomgående kan sägas att reglerna har vunnit mycket i tydlighet. Sammanfogandet av flera lagar till en skatteförfarandelag har inneburit att justeringar av innebörden hos olika rekvisit har varit nödvändiga. De justeringar som gjorts leder till att lagstiftningen vinner i ökad tydlighet till fördel för såväl de skattskyldiga som Skatteverket.

I det följande kommer jag först att uppehålla mig vid frågorna om proportionalitetsprincipen och överklagande av vitesföreläggande, skattenämnderna och om ersättningslagen. I dessa delar är jag i huvudsak ense med vad som anförs av utredningen, men vill särskilt framhålla och betona vissa omständigheter. Därefter tar jag upp frågor rörande företrädaransvar och skattetillägg. Frågor som jag anser skyndsamt måste utredas vidare.

## Proportionalitetsprincipen och överklagande av vitesföreläggande

Som utredningen framhåller är det viktigt att proportionalitetsprincipen gäller alla delar av en kontrollåtgärd och inte endast dem som utövas med tvång. Den förklaring som ges i kapitel 3 i lagförslaget att proportionalitetsprincipen gäller beslut enligt skatteförfarandelagen ger därmed en värdefull ledning. Trots detta

anser jag att när det gäller tvångsåtgärder bör proportionalitetsprincipen anges särskilt för varje bestämmelse.

På senare tid har mål om vitesföreläggande för inhämtande av uppgifter från tredje man uppmärksamats. I flera av dessa mål tycks inte förekomsten av proportionalitetsprincipen ha uppmärksamats av de inblandade parterna liksom inte heller av de domare som dömt i målen. För att rikta uppmärksamheten mot att proportionalitetsprincipen gäller är det i dessa sammanhang av särskild vikt att myndigheter och domstolar påminns om proportionalitetsprincipen liksom att de enskilda informeras om sina rättigheter. Det bör därför tas in en uttrycklig bestämmelse i lagen vid de för skatteförfarandet aktuella tvångsåtgärderna vite, bevissäkring och betalningssäkring

Utredningen föreslår att tredjemansföreläggande vid vite ska kunna överklagas. Det är en viktig rättssäkerhetsfråga att den som föreläggs vite ska kunna få sin sak prövad i domstol utan att riskera att vitet döms ut om inte domstolen godtar hans eller hennes invändningar. Det förhållandet att föreläggande om vite gäller omedelbart - liksom i stort sett alla andra beslut på skatteområdet - innebär dock att det krävs att domstolen meddelar inhibition för att processen ska stoppas upp. För att rättssäkerheten ska bli en realitet är det viktigt att det endast är vid klart ogrundade överklaganden som domstolen vägrar inhibition.

Att beslut på skatteområdet gäller omedelbart kan många gånger vara till stor nackdel för de skattskyldiga inte bara när det gäller föreläggande om vite. Det är dock ingen självklarhet att skattebeslut som huvudregel ska gälla omedelbart. I Sverige har det av tradition varit så men i vissa andra länder är krav på lagakraftvunna domar och beslut utgångspunkten. Det är en fråga som inte har tagits upp i utredningen, men som enligt min uppfattning bör ses över.

### **Skattenämnderna**

Utredningen föreslår att skattenämnderna slopas. Svenskt Näringsliv liksom andra näringslivsorganisationer har länge krävt detta då lekmannamedverkan i det här sammanhanget inte har någon reell innebörd. Den komplexitet som karakteriserar skatteområdet innebär att lekmännens insyn i och möjligheten att låta



medborgarnas värderingar slå igenom framstår som en ”demokratisk kuliss”.

Utredningen föreslår att allmänhetens behov av inflytande i Skatteverkets verksamhet ska tillgodoses genom informella organ som t.ex. intressentråd och regionala företagarråd. Beslut i ärenden som tidigare fattades av skattenämnd ska i fortsättningen fattas av Skatteverkets tjänstemän. Ett omprövningsärende ska normalt avgöras av en särskilt kvalificerad beslutsfattare som tidigare inte prövat ärendet.

I betänkandet för utredningen ett resonemang om hur beslutsfattandet i ärenden ska fattas i fortsättningen om skattenämnderna avskaffas. Det sägs att det inte finns något krav på lagform för hur beslutsfattandet ska gå till – att myndigheterna vanligen reglerar detta själva. Utredningen lägger trots detta fram ett förslag till lagreglering när det gäller tvistiga omprövningsärenden mot bakgrund av att rättssäkerheten kräver att ”de kvalitetsstärkande inslagen som dagens prövning av skattenämnd för med sig inte går förlorade när nämnderna avvecklas”.

Jag anser att det är mycket viktigt att lagreglera hur beslutsfattandet vid omprövningar ska gå till när skattenämnderna avskaffas. Ambitionen bör inte endast vara att behålla de ”kvalitetsstärkande inslagen” som finns i det system vi har i dag med skattenämnderna utan kvaliteten bör utöver det stärkas.

I betänkandet tas även frågan upp om handläggningen av grundbeslut hos Skatteverket när det gäller skattetillägg och anstånd. Det förordas att beslut om skattetillägg bör koncentreras till en grupp tjänstemän som har särskild kompetens på området för att säkerställa hög kvalitet. Likaså förordas att beslut om anstånd som har stor betydelse för den som ska betala skatten hanteras i särskild ordning och att det lämnas till Skatteverket att organisera beslutsfattandet på ett effektivt och rättssäkert sätt.

Vad gäller skattetillägg har utredningen konstaterat att tillämpningen av befrielsereglerna har blivit såväl flexiblare som generösare. Det må gälla Regeringsrättens senare praxis, men det gäller tyvärr inte hanteringen hos Skatteverket. Som framgår av statistikavsnittet i betänkandet har delvis befrielse medgetts i endast några få fall. Så många skattetilläggsärenden som 99,6 procent – av drygt 180 000 år 2007 – stannar på skatteverksnivån och går aldrig vidare till domstolsprövning. I dag ställs inga särskilda kompetenskrav på de tjänstemän som beslutar om påförande av skattetillägg, vilket är ett allvarligt rättssäkerhets-

problem. Att koncentrera denna typ av ärenden till en grupp särskilt kompetenta tjänstemän hos Skatteverket är därför absolut nödvändigt.

Det blir viktigt för tilltron till det nya systemet att beslutsordningen på Skatteverket organiseras så att den inger förtroende hos de skattskyldiga och att det blir en verklig förbättring av kvaliteten i besluten. Det är likaså viktigt att den utvärdering av nya beslutsordningen som utredningen efterlyser genomförs på ett bra sätt och kvalitetssäkras så att de skattskyldigas intressen tillvaratas.

### Ersättningslagen

Utredningen föreslår förändringar av ersättningslagen som enligt min mening bör kunna leda till klara förbättringar för många skattskyldiga.

De viktigaste förbättringarna som utredningen föreslår är att kravet på att den skattskyldige ska ha framgång i målet slopas, att förhandsbesked ska kunna ges, att beslutad ersättning inte ska kunna kvittas eller utmätas mot skatteskulder samt att rätten till ersättning inte ska belasta Skatteverkets anslag.

När utredningen nu föreslår att rätten till ersättning ska styras av behovet och inte av att den skattskyldige haft framgång i målet är detta en mycket viktig förbättring. Självfallet ska de som tidigare fått ersättning på grund av att de vunnit målet även i fortsättningen ersättas. Det nya är att även de som inte vinner ska kunna få ersättning. Genom att kravet på framgång slopas blir det också möjligt att ge förhandsbesked om ersättning ska kunna lämnas eller inte. Något som är mycket viktigt då många i annat fall inte har ekonomiska möjligheter att processa.

Av stor vikt är att ersättningen nu kommer att "öronmärkas" för betalning av ersättning till ombud eller biträde. I annat fall förfelas syftet med lagstiftningen genom att ersättningen i stället kan kvittas eller utmätas för betalning av skatteskulder varom det tvistas.

För att belysa hur nuvarande regler om ersättning fungerar har Svenskt Näringsliv låtit ta fram statistik, vilken återges i betänkandet. Av statistiken framgår att det endast är ett fåtal av de skattskyldiga som framställt begäran om ersättning, som också har beviljats ersättning.

Undersökningen avser en genomgång av alla domar i skattemål som Kammarrätten i Stockholm meddelat under första halvåret 2008. Totalt meddelades 332 domar. I 137 av dessa var frågan om ersättning aktuell. Kammarrätten beviljade ersättning i 33 mål. Skatteverket ansåg att ersättningsyrkandena skulle avslås i alla 137 mål utom ett. I 13 mål medgav dock verket att ersättning skulle utgå om den skattskyldige vann målet.

Statistiken visar att Skatteverket, med den lagstiftning som nu gäller, har en minst sagt restriktiv inställning när det gäller ersättningsfrågan. För att skapa tilltro till en ny och betydligt mera generös ersättningslag är det därför särskilt viktigt att skilja ut de medel som ska anslås för utbetalning enligt ersättningslagen från Skatteverkets egen budget.

I avsnitt 6.13 görs en beräkning av vad ett slopat framgångskrav skulle innebära i ökning av antalet skattskyldiga som skulle komma att vara berättigade till ersättning.

Beräkningen görs med utgångspunkt i att behovet av biträde är lika stort bland dem som förlorar målen som bland dem som vunnit målen och fått ersättning enligt nuvarande lagstiftning. Med en sådan beräkning skulle antalet ersättningsberättigade komma att öka med 263 procent. Eftersom utbetalningarna enligt ersättningslagen i dag är mycket blygsamma – 12 miljoner kronor för år 2008 – blir även en uppräknings med 263 procent måttliga 32 miljoner kronor. Det krävs att det avsätts betydligt större anslag för det här ändamålet för att de enskildas rättssäkerhet ska kunna säkras. Utredningen beräknar att utredningens förslag sammantaget kommer att ge ett överskott på ca 465 miljoner kronor, varför ett tillräckligt stort belopp bör kunna anslås för det här ändamålet.

## Företrädaransvar

Företrädaransvaret för juridiska personers skatteskulder som regleras i skattebetalningslagens 12 kap. 6 § föreslås nu föras nu över till skatteförfarandelagen.

Företrädaransvaret innebär att en ställföreträdare för en juridisk person kan bli personligt betalningsansvarig för den juridiska personens skatter och avgifter om han eller hon genom uppsåt eller grov oaktsamhet underlåtit att betala skatten eller avgiften. I praxis är det dock närmast fråga om ”strikt ansvar”. Regeringsrätten har i RÅ 2007 ref. 48 bekräftat den redan tidigare stränga praxis som

råder på området, vilket betyder att om *avvecklingsåtgärder inte vidtagits före den dag skatten förfallit till betalning blir företrädaren personligt betalningsansvarig*. Så fort en skatt förfallit till betalning utan att dessförinnan regelrätta åtgärder vidtagits för att avveckla bolaget inträder således betalningsansvaret.

I utredningen har tre frågor som har samband med företrädaransvaret behandlats. Det gäller

- utvidgat personligt betalningsansvar för företrädare hos juridisk person som inte gjort anmälan om F-skatt i uppenbart anställningsförhållande
- skadestånd i samband med skattebrott
- sidobetalningsansvar i skattekontosystemet

### Anmälan om F-skatt

Utredningens förslår att företrädaransvaret utvidgas till omfatta den företrädare som underlåtit att göra anmälan om F-skatt i ett uppenbart anställningsförhållande vid den tidpunkt då detta rätteligen skulle ha gjorts. Som skäl anförs att det från det att anmälan borde ha gjorts till dess ett beslut om ansvar för utbetalaren fattas kan lång tid ha gått och nya ställföreträdare tillkommit. Det är således den eller de företrädare för den juridiska personen som var ansvariga vid den tidpunkt då anmälan om F-skatt skulle ha skett som avses träffas av den nya bestämmelsen. Beträffande tillämpningen av de subjektiva rekvisiten sägs att det för företrädaransvar ska krävas att företrädaren haft uppsåt eller varit grovt oaktsam med avseende på att F-skatt tillämpas i ett uppenbart anställningsförhållande och anmälan inte har gjorts.

Mot bakgrund av hur de subjektiva rekvisiten grov oaktsamhet och uppsåt tillämpas i praxis när det gäller nuvarande regler om företrädaransvar kan man ställa sig frågan hur tillämpningen nu kommer att se ut. Vad kommer ett krav på grov oaktsamhet att innebära här? Kan det räcka att man inte vidtagit vissa former av regelrätta åtgärder för att betraktas som grovt oaktsam – eller kommer grovt oaktsam att här tillämpas i överensstämmelse med normalt juridiskt språkbruk? Om ett normalt juridiskt språkbruk tillämpas kommer den företrädare som brustit i ansvaret att vidta avvecklingsåtgärder före skattens förfalldag i ett sämre rättsligt läge än den företrädare som brustit i anmälningsskyldigheten. Den

föreslagna utvidgningen visar på den uppenbart bristande rätts-säkerheten som finns vad gäller företrädaransvar.

### Skadestånd i samband med skattebrott

Utredningen föreslår att den som fälls till ansvar för brott enligt skattebrottslagen och som inte annars är eller kan göras ansvarig för den skatt som undandragits genom den brottsliga handlingen ska kunna göras solidariskt ansvarig tillsammans med den juridiska personen för det undanhållna beloppet. Ansvaret utformas inte som ett skadeståndsansvar utan som en särskild rättsverkan av brott (1 kap. 8 § brottsbalken). Beslut om ansvar fattas av Skatteverket. På samma sätt som gäller vid andra processer om betalningsansvar för skatt kommer överklagande att handläggas i allmän förvaltningsdomstol. Utgångspunkten är att det underliggande skattebeslutet ska läggas till grund för det solidariska ansvaret utan ingående prövning. Om ett ansvar för hela skulden framstår som oskäligt ska betalningsansvaret sättas ned helt eller delvis. Hänsyn kan bl.a. tas till andra ekonomiska effekter av det aktuella brottet. Den som påförts betalningsansvar ska ha regressrätt mot den skattskyldige.

Skälet till utredningens uppdrag att utreda skadestånd i samband med skattebrott är att enligt praxis från Högsta domstolen får dagens regler om företrädaransvar anses uttömmade reglera statens möjligheter att utkräva undandragen skatt av annan än den skattskyldige. Eftersom lagstiftaren tillskapat reglerna om företrädaransvar har Högsta domstolen ansett att det knappast finns möjligheter att utöver skattebetalningslagens regler om företrädaransvar kunna tillämpa allmänna skadeståndsrättsliga principer.

Skattebrott bör enligt min uppfattning behandlas på motsvarande sätt som annan brottslighet och därför bör frågan om ekonomisk skada prövas i samband med brottmålet i allmän domstol. Det finns ingen anledning att särbehandla skattebrott. De problem som uppstår på grund av den konflikt som finns i förhållande till företrädaransvaret som det tillämpas kommer man inte ifrån genom att Skatteverket beslutar och skatteprocessen förs i allmän förvaltningsdomstol.

Som ett exempel kan vi ta den situationen att en eller flera styrelseledamöter krävs på personligt betalningsansvar på grund av

att de varit företrädare för ett bolag som sedan gått i konkurs. De har inte begått någon brottslig handling utan har redovisat skatter och avgifter rätt, men inte sett till att bolaget ansökt om konkurs – eller själva utträtt ur styrelsen – innan skatten förfallit till betalning den 12:e i månaden. En eller flera av företrädarna krävs på personligt betalningsansvar och med hänsyn till den stränga praxis vi har på området godtas inga invändningar och de kommer därför att bli betalningsansvariga. Om senare en person som inte varit företrädare fälls för skattebrott kommer hans eller hennes ansvar att begränsas till den del av skatteskulden som eventuellt återstår efter att företrädarna betalat på grund av sitt personliga betalningsansvar.

Den som försökt att rädda sitt företag från konkurs och undvika att säga upp sina anställda, men inte begärt bolaget i konkurs före förfalldagen hamnar alltså i sämre läge än den som begått skattebrott. När det gäller den som begått skattebrott ska även hänsyn tas till andra ekonomiska effekter av det aktuella brottet. Den som påförs personligt betalningsansvar på grund av företrädaransvar ges ingen jämkning på grund av att han eller hon har förlorat sitt företag och sitt livsuppehälle inte heller lär det ha någon verkan att åberopa att banken redan utmätt den pantsatta privatbostaden. Detta visar ytterligare en gång på de grundläggande problemen med företrädaransvaret.

### Sidobetalningsansvar i skattekontosystemet

I utredningens uppdrag ingår att utvärdera skattekontosystemet. En grundläggande princip i skattekontosystemet är att inbetalningarna inte räknas av mot en viss skatt och avgift utan mot den totala skulden. Det finns alltså ingen avräkningsordning avseende enskilda skatter och avgifter. Av skattekontot går det därför inte att utläsa vilken specifik skatt eller avgift som är obetald. Det komplicerar hanteringen av sidobetalningsansvar – företrädaransvar – eftersom det för sådant ansvar är av betydelse huruvida en viss skatt är betald eller inte.

Efter att utredningen undersökt problemet med sidobetalningsansvar konstateras att det inte är någon lösning att bryta ut skatter och avgifter från skattekontot. De problem som är aktuella enligt utredningen ger inte skäl för att ompröva skattekontots funktioner. Det är i stället ansvarsbestämmelserna som kan behöva

förändras. För att lösa problemen krävs därför en genomgripande översyn av dessa bestämmelser. Jag vill särskilt understryka utredningens slutsats att det krävs en genomgripande översyn av ansvarsbestämmelserna, dvs. framför allt företrädaransvaret.

### Slutsatser

Vad kommer rekvisiten grov oaktsamhet och uppsåt att innebära när det gäller prövning av den som inte gjort anmälan om F-skatt? Får vi här en normal tolkning av rekvisiten och därmed en lindrigare behandling av dessa företrädare än av de företrädare som inte vidtagit avvecklingsåtgärder före det att skatterna och avgifterna förfallit till betalning?

De som begått brottslig gärning kan komma att behandlas betydligt gynnsammare än de som påförs betalningsansvar såsom företrädare. De senare lär i de allra flesta fall redan ha påförts betalningsansvar för skatteskulderna innan skattebrottmålet processats färdigt och vunnit laga kraft. Har Skatteverket då fått betalt av företrädaren finns det ingen skatteskuld som kan påföras den som begick skattebrottet.

Vad gäller sidobetalningsansvaret konstaterar utredningen att det behövs en genomgripande översyn av ansvarsbestämmelserna.

Enligt min uppfattning visar det sagda att det finns grundläggande problem med företrädaransvaret. Förutom de problem som visas upp här har vi problemet att företrädaransvaret står i direkt strid med syftet bakom aktiebolagslagens (ABL) regelverk. Företrädaransvaret motverkar dessutom arbetet med förbättrad företagsrekonstruktion eftersom regleringen inte ger företagaren någon som helst tidsfrist att försöka rädda företaget.

Det finns dock inte något egentligt behov av den särreglering för Skatteverkets fordringar som företrädaransvaret innebär. Det finns nämligen även ett strängt personligt ansvar för bolagets företrädare i ABL. I 25 kapitlet i ABL finns bestämmelser om upprättande av kontrollbalansräkning, kontrollstämma samt ansökan om tvångslikvidation vid kapitalbrist. Under förutsättning att företagaren följer regleringen får denne en viss tidsfrist från det att problemen uppmärksammas till att en avveckling måste ske. De frister som finns i ABL är tänkta att ge företagaren möjlighet att kunna vidta åtgärder för att rädda bolaget. I ABL är det

likabehandling av borgenärskollektivet. Personligt ansvar enligt ABL kan således utkrävas av Skatteverket avseende skatteskulder.

Lagstiftningen om företrädaransvar leder till oacceptabla konsekvenser. Det kan också konstateras att övriga nordiska länder inte har ett företrädaransvar enligt svensk modell. I vissa fall finns i några av de nordiska länderna mer begränsade ansvars- och brottsregler för vissa typer av skatter. I Danmark och Norge anses de aktiebolagsrättsliga reglerna om ledningens ansvar vara tillräckliga.

Som tidigare konstaterats har den juridisk-tekniska konstruktionen av företrädaransvaret medfört att personer som begår skattebrott inte, enligt Högsta domstolens praxis, kan hållas ekonomiskt ansvariga gentemot staten enligt skadeståndslagen. Detta eftersom företrädaransvaret avsetts ersätta skadeståndsansvaret. Med ett avskaffande av särregleringen för staten i fråga om företrädaransvaret skulle regelsystemen vid insolvensförfarandet komma att hänga ihop på logiskt sätt och förutsättningarna för risktagande att främjas. Statens berättigade intresse att kunna göra företrädarkaren personligt ansvarig vid klandervärt beteende skulle finnas kvar. De som begår kriminella handlingar skulle ekonomiskt svara för den skada de vållar samhället genom vanliga skadeståndsrättsliga regler. Mot den angivna bakgrunden måste frågan skyndsamt utredas.

## Skattetillägg

### Utlovade förändringar av skattetilläggen

I samband med den senaste ändringen av bestämmelserna om skattetillägg år 2003 – med anledning av att Europadomstolen slagit fast att tilläggen är ett straff – motionerade Allianspartierna gemensamt i riksdagen och menade att den dåvarande regeringens förslag var otillräckliga. Man framhöll att skattetilläggen var orimligt hårda. Att reglerna för många skattskyldiga framstår som helt absurda och kan träffa enkla förbiseenden i deklarationen. Bland annat föreslog motionärerna att det skulle införas krav på oaktsamhet och uppsåt liksom att det skulle införas skattetillägg med fasta belopp i vissa fall.

Den utredning som föregick lagändringarna – 1999 års skattetilläggskommitté – hade liksom Allianspartierna föreslagit att man



för att leva upp till Europakonventionens krav borde införa subjektiva rekvisit och ställa som krav att den skattskyldige gjort sig skyldig till oaktksamhet eller uppsåt för att påföras skattetillägg. Som kommittén uttalade bör inte Sverige balansera på gränsen till vad som kan tänkas strida mot grundläggande mänskliga rättigheter.

Sverige avviker i detta avseende i förhållande till andra europeiska länder. Förutom Sverige är det endast Norge som har ett system att i vissa fall påföra skattetillägg utan subjektiva rekvisit. I Nederländerna, som tidigare haft ett system liknande vårt, har man funnit att sanktionssystemet inom skatteområdet inte var förenligt med artikel 6 i Europakonventionen och därför införde man där subjektiva rekvisit.

Även i många andra avseenden hade 1999 års skattetilläggs-kommittés förslag betydande fördelar när det gäller de skattskyldigas berättigade krav på rättssäkerhet i förhållande till staten, bl.a. det som Allianspartierna efterlyste i form av begränsningar av nivåerna på skattetilläggens storlek.

### Utredningens lagförslag

Vid Alliansregeringens tillträde 2006 uttalade statsministern att skattetilläggen skulle göras mera rättssäkra. Av Skatteförfarandeutredningens tilläggsdirektiv kan dock utläsas att uppdraget handlar om att se över handläggningstidernas längd. Därutöver sägs att det *inte kan uteslutas* av det skulle kunna finnas behov av andra ändringar samt att det finns skäl för utvärdering och analys av tillämpningen av regelverket. Som utredningen uppfattat sitt uppdrag begränsas detta till att lägga fram mindre justeringar av regelverket. De förslag som nu läggs fram är också i linje med detta och alltså långt ifrån de uttalanden som Allianspartierna gjorde i oppositionsställning.

Utredningen föreslår mindre justeringar som att

- nivåerna för delvis befrielse tas bort
- utrymmet för frivillig rättelse ökar
- inget skattetillägg för oriktiga uppgifter som kan rättas med ledning av normalt tillgängligt kontrollmaterial
- inget skattetillägg vid skönsbeskattning om skatten bestäms enligt normalt tillgängligt kontrollmaterial

- skattetillägg på underlåtet skatteavdrag ska tas ut med fem procent.

#### *Rättelse med normalt tillgängligt kontrollmaterial*

Förslagen att inte ta ut skattetillägg om rättelse kan ske med normalt tillgängligt kontrollmaterial betyder att den tidigare begränsningen till kravet att det skulle vara fråga om obligatoriska kontrolluppgifter nu slopas. Däremot behålls kravet att Skatteverket ska kunna vidta rättelse utan vidare utredning. I annat fall påförs skattetillägg.

Systemet fungerar på ett godtyckligt sätt. I betänkandet beskrivs problemen när det gäller fastighetsförsäljningar. Trots att Skatteverket får uppgift från Lantmäteriverket om att en fastighetsförsäljning skett påförs skattetillägg för det fall den skattskyldige inte redovisat försäljningen i deklarationen. Detta på grund av att rättelse inte kan ske utan vidare utredning. IT-tekniska skäl gör att Lantmäteriverket inte kompletterar sin underrättelse till Skatteverket med uppgift om köpeskilling vid det närmast föregående förvärvet. När det däremot gäller försäljning av privatbostadsrätt lämnar bostadsrättsföreningarna uppgifter om såväl köpeskilling vid förvärv som vid avyttring och då påförs inget skattetillägg. Det här anser utredningen är orimligt och förordar att Skatteverket ska se till att få tillgång till informationen från Lantmäteriverket.

Som jag ser det innebär den valda lagtekniken att liknande problem ständigt kommer att uppstå om villkoret för att inte skattetillägg ska påföras är att Skatteverket inte ska behöva vidta några utredningsåtgärder. Det viktiga måste vara om det finns någon risk för att den skattskyldige undgår beskattning eller blir för lågt beskattad. I fallet med fastighetsförsäljningen är det helt klart att den skattskyldige inte kan undgå beskattning och att beskattningen aldrig kan bli för låg. Det förhållandet att en slarvig skattskyldig förorsakat Skatteverket administrativa problem skulle möjligen kunna göra det befogat att påföra avgift för detta liknande en förseningsavgift, men inte ett skattetillägg som oavsett om procentsatsen är låg kan bli mycket kännbar i det enskilda fallet. 1999 års skattetilläggskommitté föreslog att skattetillägg inte skulle påföras om faran för skatteundandragande var ringa. Det är en lagteknisk lösning som förstärker rättssäkerheten. Skattetilläggen

är ett straff och påföljden bör självfallet inte styras av myndigheternas olika tekniska lösningar i de fall där någon fara för skatteundandragande över huvud taget inte finns.

### *Skattetillägg på underlåtet skatteavdrag*

Utredningen föreslår att skattetillägg på underlåtet skatteavdrag ska tas ut med fem procent. Enligt nuvarande regler ska skattetillägg tas ut med 20 procent. I betänkandet för utredningen ett högst berättigat resonemang om hur stort sanktionsbehovet egentligen är. Skyldigheten att göra skatteavdrag är sanktionerad genom att en arbetsgivare som inte gör skatteavdrag riskerar att få betala den anställdes skatt med egna pengar. När Skatteverket upptäcker oredovisade löner blir följden för arbetstagaren att den svarta lönen beskattas och skattetillägg tas ut. Arbetsgivaren påförs arbetsgivaravgifter och skattetillägg tas ut. Där det finns svarta löner finns regelmässigt oredovisade intäkter. Företaget beskattas för oredovisad vinst och skattetillägg påförs. Utredningen konstaterar att det inte framstår som proportionellt att i en sådan situation även ta ut skattetillägg på avdragen skatt. Skälet till varför skattetillägg på fem procent ändå anses vara befogat är att det inte ska vara riskfritt att ställa sig utanför preliminärskattesystemet. Den situation som regeln avser träffa är då det inte finns ett reellt tvåpartsförhållande mellan arbetsgivare och arbetstagare. Om t.ex. arbetsgivaren är ett aktiebolag i vilket den anställde har ett avgörande inflytande över verksamheten betyder risken att bolaget får betala den anställdes skatt i realiteten ingenting.

Enligt min mening kan det inte vara berättigat att ta ut skattetillägg på grund av att Skatteverket funnit att den som driver sitt företag i aktiebolagsform inte gjort preliminärt skatteavdrag under beskattningsåret. För det fall någon skulle sätta förfarandet i system har Skatteverket möjlighet att genom uppföljande kontrollåtgärder stävja detta. För det fall det är fråga om oredovisade löner skulle en tillämpning av bestämmelsen – som utredningen också konstaterat – framstå som oproportionell. Skattetillägg bör alltså inte tas ut i detta sammanhang.

## Ett komplext regelverk

Utredningen konstaterar att reglerna om skattetillägg nu är komplexa och svåröverskådliga. Lagstiftarens tillvägagångssätt har hittills i huvudsak varit att göra systemet flexiblere inom ramen för en bibehållen grundstruktur. Det har därför resulterat i en omfattande och bitvis svår genomtränglig reglering. Utredningen slår fast att det är ett flertal led att gå igenom innan det slås fast om och i så fall med hur stort belopp skattetillägg ska tas ut. Tyngdpunkten ligger därmed inte längre på grundförutsättningarna för skattetillägg utan på beräkningsbestämmelser och olika typer av undantag.

Mot den här bakgrunden har det i utredningen förts en diskussion om möjligheten att sänka procentsatsen för skattetillägg på inkomstskatteområdet från 40 procent till 20 procent. Det skulle vara en förenkling och sanktionssystemet skulle uppfattas som mindre hårt. Systemet skulle få en bättre acceptans. Utredningen ansåg dock att det inte ingick i uppdraget att utreda så genomgripande förändringar. Utredningen valde i stället att föreslå mindre justeringar i regelverket. Den diskussion som förts i utredningen visar dock enligt min uppfattning helt klart att det krävs grundläggande förändringar av skattetilläggsystemet.

## Dubbelbestraffningsförbudet

### *Zolotukhin-målet*

Under slutfasen av utredningens arbete har Europadomstolen den 10 februari 2009 meddelat dom i ett mål som behandlar frågan om konventionens förbud mot dubbelbestraffning – Zolotukhin mot Ryssland. Med Zolotukhin-målet har rättsläget klarlagts när det gäller skattetilläggs förhållande till dubbelbestraffningsförbudet, något som enligt min uppfattning måste föranleda lagändringar.

I artikel 4 sjunde tilläggsprotokollet finns ett förbud mot dubbel lagföring. Där stadgas att ingen får 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.

I domen i Zolotukhin-målet har Europadomstolen i en stor sammansättning, s.k. stor kammare, tagit upp dubbelbestraffningsförbudet för att därmed komma tillrätta med de oklarheter som

funnits beträffande innebörden i begreppet att på nytt bestraffas för samma brott.

Målet handlar om en person i Ryssland – Sergey Zolotukhin – som 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. Domen kunde inte överklagas. Härefter inleddes det straffrättsliga förfarandet. Omständigheterna var delvis desamma.

Europadomstolen gör en utförlig genomgång av innehållet i andra i förhållande till Europakonventionen jämförbara regelverk i denna fråga. Det är FN:s konvention om mänskliga rättigheter, Internationella Brottmålsdomstolens regler, EU och Schengenöverenskommelsen, den amerikanska konventionen om de mänskliga rättigheterna och rättsfall från USA:s högsta domstol.

Därefter går domstolen igenom sina tidigare avgöranden på området och konstaterar att man haft olika betraktelsesätt beträffande vad som ska anses utgöra samma brott. I den aktuella domen däremot har domstolen eftersträvat att komma fram till en uppfattning som står i överensstämmelse med begreppet ”samma brott”.

Utifrån en prövning av andra jämförbara regelverks tolkning av ”samma brott” uttalar domstolen i p. 80 att konventionen måste tolkas så att rättigheterna som följer av konventionen blir praktiska och effektiva och inte teoretiska och illusoriska. Konventionen är ett levande instrument som måste tolkas i ljuset av nutida förutsättningar. Bestämmelserna måste analyseras utifrån sitt ändamål och syfte och även i stå i överensstämmelse med kravet på effektivitet.

I p. 81 framhåller domstolen vidare att inställningen som betonar ”the legal characterisation” hos två brott är för restriktiv med hänsyn till individernas rättigheter. Om domstolen begränsar sig till att slå fast att personer är anklagade för brott med olika ”legal classification” riskerar den rättssäkerhetsgaranti som ligger i artikel 4 sjunde tilläggsprotokollet att undergrävas.

Domstolens inställning är att artikel 4 sjunde tilläggsprotokollet ska tolkas som ett förbud mot åtal eller rättegång mot en person för ett andra brott i den mån det sistnämnda grundas på samma fakta eller fakta som i allt väsentligt är desamma som de som ligger till grund för det första brottet, p. 82.

Domstolen fokuserar på de fakta som utgör de konkreta faktiska omständigheterna och bedömningen görs utifrån om de omfattar samma person och om de är oupplösligt sammankopplade i tid och rum, p. 84.

Domstolen går härfter noggrant igenom de faktiska omständigheterna i målet och finner att 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 sjunde tilläggsprotokollet förelåg därför.

#### *Tolkning av rättsläget*

Zolotukhin-målet avgjordes i stor kammare enligt artikel 43 i Europakonventionen. I sådana fall rör det sig om en allvarlig fråga som rör tolkningen eller tillämpningen av konventionen eller protokollen.

Domstolen gör en noggrann undersökning av rättsläget och går igenom sina tidigare avgöranden för att därefter ”starta på nytt” och formulera vad som nu ska gälla beträffande begreppet ”samma brott”. Tidigare rättsfall, som exempelvis målet Rosenquist mot Sverige, är således överspelade och har nu ersatts av Zolotukhin-målet.

Det förhållandet att skattebrott till skillnad från skattetillägg fordrar subjektiv täckning har inte längre någon betydelse. Det framgår framför allt av p. 81 – 82. Av p. 81 framgår att ”the legal characterisation” är för restriktiv för att tillgodose den enskildes rättssäkerhetsgaranti. Tanken bakom detta är att olika länder karakteriserar brott olika och att rätten enligt protokollet skulle kunna undergrävas genom att subjektiva rekvisit inte används för en handling (skattetillägg) samtidigt som det finns ett brott med subjektivt rekvisit för samma handling (skattebrott).

I p. 82 säger domstolen att man utgår från samma fakta eller fakta som i allt väsentligt är desamma. Det är klart att det endast är det konkreta yttre händelseförloppet som ska jämföras när man ska bedöma vad som är ”samma brott”. Mot bakgrund av innebörden i ”the legal characterisation” i p. 81, där domstolen bortser från kravet på uppsåt och vårdslöshet, står det klart att vårt skattetilläggssystem strider mot Europadomstolens dubbelbestraffningsförbud.

Som framgår av betänkandet har den norska regeringen redan lämnat en proposition med förslag till lagändring av den norska tillleggsskatten för att anpassa lagstiftningen med anledning av Zolotukhin-målet.

### Slutsatser

I och med Europadomstolens dom i Zolotukhin-målet går det inte längre att hävda att det inte uppkommer dubbelbestraffning vid påförande av skattetillägg och utkrävande av ansvar för skattebrott gällande ”samma brott”. Den tidigare tolkningen att det inte var fråga om dubbelbestraffning på grund av den omständigheten att det för skattetillägg inte fordras subjektiva rekvisit till skillnad från skattebrott har inte längre någon betydelse. Det är det konkreta yttre händelseförloppet som är relevant.

Rättsläget har således ändrats och Skatteverket måste välja om man ska påföra skattetillägg eller välja att överlämna ärendet till åklagaren för åtal. En tidigare lagakraftvunnen dom avseende samma brott utgör hinder för ny lagföring och talan ska avvisas.

I den norska regeringens förslag till lagändring föreslås, att om den straffrättsliga vägen väljs och påföljden blir böter ska tillleggsskatt inkluderas i boten och vid fängelsestraff ska straffet kombineras med en ekonomisk sanktion. För att kunna utdöma straff som tar hänsyn till att dubbelbestraffning inte längre är möjlig behövs således lagstiftningsåtgärder.

Mot bakgrund av det sålunda beskrivna ändrade rättsläget vid avgörande av om dubbelbestraffning föreligger saknas anledning att motsätta sig införandet av krav på oaktsamhet eller uppsåt för skattetillägg. Det vill säga att Skatteverket enligt oskuldspresumtionen ska ha bevisbördan för att den skattskyldige i vart fall varit oaktsam. I direktiv med sådan inriktning skulle regeringen kunna leva upp till sina tidigare rättssäkerhetsambitioner vad gäller skattetilläggen.

# Kommittédirektiv



## Reformerade förfaranderegler på beskattningsområdet

Dir.  
2005:129

---

Beslut vid regeringssammanträde den 1 december 2005.

### Sammanfattning av uppdraget

En särskild utredare tillkallas med uppdrag att föreslå reformerade förfaranderegler på såväl det direkta som det indirekta beskattningsområdet. Uppdraget omfattar dock inte sådan skatt som skall tas ut enligt mervärdesskattelagen (1994:200) vid import av varor eller punktskatt och som skall betalas till Tullverket. Fastighetstaxeringen omfattas inte heller.

Utredningsuppdraget syftar bl.a. till följande.

*Ett mer rationellt och kostnadseffektivt förfarande.* De nya förfaranderegler ska ge Skatteverket möjlighet att bedriva beskattningsverksamheten mer rationellt och kostnadseffektivt samt att ge både enskilda medborgare och företag bättre service.

*Minskad administrativ börda.* En utgångspunkt i detta arbete ska vara en fortsatt utveckling mot minskad administrativ börda för de skattskyldiga. Uppdraget utgör i denna del ett led i regeringens ansträngningar att uppfylla det mål för att minska företagens kostnader för att följa lagar och regler på skatteområdet som regeringen har uppställt i budgetpropositionen för 2006 och som innebär att den administrativa bördan under perioden 1 juli 2004–30 juni 2010 ska minskas med 20 procent.

*Slopad skyldighet att lämna självdeklaration i vissa fall.* En viktig uppgift för utredaren är att överväga om tiden nu är mogen att slopa den allmänna deklarationsskyldigheten för sådana fysiska personer som beskattas endast efter förtryckta uppgifter i deklaraionsblanketten.

*En rullande taxering.* Utredaren ska lämna förslag till ett sådant förfarande.



*Ett snabbare förfarande för omprövning och överklagande.* Utredaren skall också ge förslag till hur handläggningstiderna för omprövningsbeslut i samband med ett överklagande skall kunna förkortas.

*Skattenämnderna.* En uppgift för utredaren är att se om lekmannainflytandet i Skatteverkets verksamhet löses bäst genom nuvarande skattenämnder eller om det finns andra mer effektiva sätt för insyn och medverkan.

*En bättre överensstämmelse mellan preliminär och slutlig skatt.* En ytterligare uppgift för utredaren är att undersöka om det är möjligt och även lämpligt att infoga fastighetsskatten i skatteavdrags-systemet för att minska antalet "kvarskatter".

*En enklare och mer sammanhållen lagstiftning.* Regleringen på det skatteadministrativa området är i dag spridd på olika författningar, vilket medfört att regleringen är onödigt komplicerad och att bestämmelser överlappar varandra samtidigt som det är vanligt med korsreferenser mellan olika författningar. En viktig uppgift för utredaren är därför att förtydliga och förenkla lagstiftningen på det skatteadministrativa området.

*Möjlighet till effektiv kontroll.* Utredaren skall i sitt uppdrag beakta intresset av att begränsa möjligheterna till skatteundandragande.

*Utvärdering.* Utredaren skall också utvärdera systemet med skattekonton samt tillämpningen av lagen (1989:479) om ersättningar för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m.

Utredaren skall redovisa uppdraget före utgången av år 2007.

## Bakgrund

Ett effektivt skattesystem kräver inte bara ändamålsenliga materiella bestämmelser. Lika viktigt är att dessa bestämmelser kan hanteras inom ett effektivt och rationellt system för skatteadministration.

Under de senaste åren har det pågått ett fortlöpande arbete för att förenkla och förbättra förfarandereglererna på skatteområdet samt att effektivisera skatteförvaltningens organisation. Målsättningen är att skapa enklare och mer överblickbara regler, bättre förutsättningar för en rättvis och likformig beskattning samt, inte minst, större rättssäkerhet för de skattskyldiga.

En förutsättning för att uppnå de uppställda målen är en väl fungerande skatteorganisation. Ett steg i denna riktning togs redan genom riksdagens beslut under hösten 1985 om en sammanhållen skatteförvaltning som genomfördes fr.o.m. 1987 och som bl.a. innebar att skatteförvaltningen fick en mer självständig ställning. Det senaste steget togs 2003 när riksdagen bestämde att dåvarande tio skattemyndigheter och Riksskatteverket skulle avvecklas vid årsskiftet 2003/04 samtidigt som Skatteverket inrättades.

År 2004 var Skatteverkets första år. Den rättsliga styrningen blev tydligare och en enhet för de allra största företagen kom till stånd. Ekonomi- och lönehanteringen effektiviserades genom att koncentreras till Gävle. På skattesidan ledde en fokusering på handläggningstider till betydande förbättringar för bl.a. obligatoriska omprövningar. Verkets fokus på att minska regionala skillnader, både i fråga om rättstillämpning och handläggningstider, har medfört att enskilda och företag hanteras alltmer enhetligt inom landet.

Exempel på resultat av förenklingsarbetet är att Skatteverket i samverkan med Bolagsverket nu driver en webbplats som möjliggör att en blivande företagare kan lämna en ansökan om F-skatt samt om registrering som arbetsgivare och mervärdesskattskyldig till Skatteverket samtidigt som han eller hon ansöker om företagsregistrering hos Bolagsverket. En ny gemensam blankett för självdeklaration för alla fysiska personer med ett gemensamt inlämningsdatum infördes 2003. Blanketten, som innehåller vissa förtryckta uppgifter, skall användas även av näringsidkare. Samma år utökades också möjligheten att lämna en elektronisk självdeklaration.

Ytterligare exempel är det förslag som skall göra det möjligt för de skattskyldiga att lämna skattedeclarationer genom ombud och som förelagts riksdagen i propositionen Deklarationsombud m.m. (prop. 2005/06:31).

*Regeringens handlingsprogram för minskad administration för företagen m.m.*

Regeringen har i en skrivelse till riksdagen (skr. 2004/05:48 Regeringens handlingsprogram för minskad administration för företagen m.m.) presenterat ett samlat handlingsprogram för en minskad administration för företagen. I skrivelsen beskrivs arbetet

med att mäta den administrativa bördan för företag. Dessutom redovisas det arbete med regelförenkling för företagen som genomförts under 2003 och det förenklingsarbete som planeras under återstoden av innevarande mandatperiod.

I skrivelsen redogörs också för på vilket sätt regeringen avser att sätta upp mål för regelförenklingsarbetet. Regeringen framhåller att ett effektivt, seriöst och resultatriktat arbete för att minska företagens kostnader för administration till följd av regelverken tjänar på att det sätts upp tydliga, mätbara mål för hur mycket dessa kostnader bör minskas. Sådana mål kan nämligen i förhållande till vart och ett av de regelbeslutande organen, regering och riksdag inräknade, fungera som en viktig drivkraft i detta arbete.

Som en del i arbetet med regelförenkling har regeringen gett Verket för näringslivsutveckling NUTEK i uppdrag att färdigställa en metod för att genomföra mätningar av företagens administrativa börda. Verket har redovisat sitt uppdrag i huvudrapporten Metodbedömning, organisationsförslag samt resursbedömning (Infonr 035-2004).

Sedan november 2003 har NUTEK på uppdrag av regeringen mätt näringslivets kostnader för skatteområdet. I underlagsrapporten Metodutveckling och pilotmätning av mervärdesskattelagen med standardkostnadsmodellen (Infonr 036-2004) redovisas en pilotmätning som genomförts på mervärdesskatteområdet och den metod som använts vid mätningen. NUTEK har därefter utfört ytterligare tre mätningar av näringslivets administrativa bördor på skatteområdet (R 2005:05 Inkomstskattelagen och angränsande lagstiftning, R 2005:06 Skattebetalningslagen och angränsande lagstiftning samt R 2005:07 Fyra punktskatter). Mätningarna sägs ge en uppfattning om den totala kostnaden för att följa lagar och regler inom ett område och göra det möjligt att följa kostnadernas utveckling över tiden. Mätningarna sägs också vara ett effektivt verktyg för regelförenklingsarbetet.

Enligt regeringens skrivelse skall mätningarna utgöra utgångspunkt för upprättandet av kvantitativa mål för att minska företagens administrativa börda. Regeringen har i budgetpropositionen för 2006 uppställt ett mål för att minska företagens kostnader för att följa lagar och regler på skatteområdet som innebär att den administrativa bördan under perioden 1 juli 2004–30 juni 2010 skall minskas med 20 procent.

### *24-timmarsmyndigheten*

Inom statsförvaltningen pågår ett moderniserings- och utvecklingsarbete som bl.a. innefattar utvecklingen av en elektronisk förvaltning som går under benämningen 24-timmarsmyndigheten. I skrivelsen till riksdagen Regeringens handlingsprogram för minskad administration för företagen m.m. beskrivs också detta arbete.

Syftet med arbetet är att medborgare och företag på elektronisk väg skall kunna få information, lämna uppgifter samt uträtta andra ärenden på ett snabbt och enkelt sätt oberoende av tid och plats. Regeringen har som mål angett att alla myndighetstjänster som med bibehållen eller ökad kostnadseffektivitet kan tillhandahållas elektroniskt också skall tillhandahållas på detta sätt. De elektroniska tjänsterna får dock inte utestänga grupper av medborgare.

### *Internationellt samarbete*

Genom Sveriges medlemskap i Europeiska unionen har samarbetet med skatteförvaltningarna i andra medlemsstater ökat och kommer att öka än mer. Det gäller kanske främst informationsutbytet mellan länderna men även själva förfarandet har harmoniserats i vissa avseenden. Genom Europadomstolens praxis har det dessutom kommit att ställas nya krav på våra förfaranderegler.

I fråga om redovisning och betalning av mervärdesskatt och punktskatter har samarbetet redan kommit långt och den materiella lagstiftningen inom dessa områden vilar i stora delar på EG-direktiv. Bestämmelser om detta finns bl.a. i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, 13.6.1977, s. 1, Celex 31977L0388) och rådets direktiv 92/12/EEG av den 25 februari 1992 om allmänna regler för punktskattepliktiga varor och om innehav, flyttning och övervakning av sådana varor (EGT L 076, 23.3.1992, s. 1, Celex 31992L0012), det s.k. cirkulationsdirektivet. När det gäller området för den direkta beskattningen har EG-domstolen framhållit (se bl.a. domstolens dom den 10 mars 2005 i mål C-39/04) att även om frågor avseende direkta skatter omfattas av medlemsstaternas behörighet, skall dessa icke desto mindre iaktta gemenskapsrätten när de utövar sin behörighet.

EG- domstolen har sålunda i flera domar, med hänvisning till arbetskraftens, varors och kapitals fria rörlighet över gränserna, riktat kritik mot olika nationella skattebestämmelser som ansetts lägga hinder i vägen för en sådan fri rörlighet. Någon dom som gäller de svenska förfarandereglerna på den direkta beskattningens område har domstolen dock inte meddelat.

Däremot har Europadomstolen riktat kritik mot det svenska förfarandet för omprövning och överklagande av beslut om skattetillägg. Processerna har i flera fall ansetts ta för lång tid.

### *Inbemska kritik*

Även utifrån en mer begränsad nationell synvinkel har det riktats kritik mot förfarandet. Det uppfattas i vissa avseenden som krångligt, omodernt och onödigt långsamt. Förfarandet har också i vissa avseenden ansetts vara rättsosäkert. Modern teknik utnyttjas vidare inte fullt ut och kraven på uppgiftslämnande från de skattskyldiga, främst företag, anses vara för omfattande och betungande. Att Skatteverket i regel skall ompröva ett överklagat beslut innan länsrätten kan behandla överklagandet kan leda till långa handläggningstider eftersom det kan dröja lång tid innan omprövningen sker. De bestämmelser som styr förfarandet på skatteområdet är dessutom inte alltid så lätta att hitta och tolka.

Systemet med skattenämnder vid skattekontoren har också utsatts för kritik. Det har gjorts gällande att lekmännens medverkan vid beslutsfattandet genom skattenämnderna har spelat ut sin roll och att allmänhetens insyn därför bör tillgodoses i andra former.

Mot denna bakgrund har Stockholms Handelskammare i en framställning som kom in till Finansdepartementet den 11 juni 2004 (dnr Fi2004/2829) hemställt om en översyn av beskattningsförfarandet och de skatteprocessuella reglerna.

I en skrivelse som kom in till Finansdepartementet den 15 mars 2005 (dnr Fi2005/1687) föreslår också Skatteverket att det skatterättsliga regelsystemet skall ses över och anpassas till en fortsatt utveckling mot minskad administrativ börda för skattebetalarna och ett effektivt resursutnyttjande för Skatteverket.

Villkoren för företag och övrigt näringsliv i landet påverkas i hög grad av förfarandebestämmelserna inom beskattningsområdet. Om bestämmelserna kan göras enklare och lättare att hitta,

minskas företagens administrativa börda och därmed deras kostnader. Genom ändamålsenliga förfarandebestämmelser kan också kampen mot den ekonomiska brottsligheten underlättas. En effektiv ekobrottsbekämpning är ett skydd inte bara för de enskilda skattebetalarna utan också i hög grad för de seriösa företagen. Om svartarbete och annat skattefusk försvåras, skapas bättre förutsättningar för företagen att konkurrera på lika villkor.

### Aktuell lagstiftning

De centrala bestämmelserna inom det skatteadministrativa området är utspridda på i huvudsak tre olika lagar som delvis överlappar varandra. Dessutom finns det administrativa bestämmelser av mer specifik natur i ett flertal andra lagar. Gränsdragningen mellan de olika lagarna på området har av bl.a. Lagrådet kritiserats för att vara oklar. En del av bestämmelserna är dessutom gamla och har kommit till under en tid då de administrativa förutsättningarna var helt annorlunda än de är i dag. Mycket har hänt under senare tid, inte minst när det gäller möjligheten att använda elektroniska dokument och att fatta beslut genom automatiserad data-behandling. De lagar som innehåller förfaranderegler är dessutom så många och så omfattande att det till och med för den som dagligen arbetar med skattefrågor är svårt att överblicka området.

Bestämmelser om de skattskyldigas deklarationskyldighet och om arbetsgivares och andras skyldighet att lämna kontrolluppgifter till Skatteverket finns i lagen om självdeklarationer och kontrolluppgifter (prop. 2001/02:25, bet. 2001/02:SkU10, rskr. 2001/02:124, SFS 2001:1227).

Bestämmelser om fastställandet av underlaget för att ta ut skatt eller avgift finns i taxeringslagen (prop. 1989/90:74, bet. 1989/90:SkU32, rskr. 1989/90:217, SFS 1990:324).

När det gäller bestämmande, debitering, redovisning samt betalning av skatter och avgifter finns regelsystemet i skattebetalningslagen (prop. 1996/97:100, bet. 1996/97:SkU23, rskr. 1996/97:276, SFS 1997:483).

Skatteadministrativa bestämmelser finns också i flera andra lagar som reglerar mer specifika frågor, t.ex. frågor om förhandsbesked, betalningssäkring, särskilda tvångsåtgärder, indrivning, preskription samt ersättningar för kostnader i ärenden och mål om skatt. I lagarna om punktskatt och i mervärdesskattelagen finns dessutom

skatteadministrativa bestämmelser som främst rör återbetalningsförfarandet.

Förvaltningslagen (1986:223) och förvaltningsprocesslagen (1971:291) gäller även inom beskattningsområdet i den mån inte någon av skattelagarna innehåller avvikande bestämmelser.

Dessutom finns administrativa bestämmelser i lagar som inte ses som skattelagar men som ändå direkt berör också beskattningsområdet, t.ex. lagen (1998:674) om inkomstgrundad ålderspension enligt vilken Skatteverket skall fatta besluten om pensionsgrundande inkomst på grundval av den taxerade inkomsten, sekretesslagen (1980:100) och lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet.

Till detta kommer ett stort antal förordningar som också innehåller förfarandebestämmelser.

## Allmänt om uppdraget

### *Ett mer rationellt och kostnadseffektivt förfarande*

Utredarens huvuduppgift är att föreslå reformerade förfaranderegler på såväl det direkta som det indirekta beskattningsområdet. Uppdraget omfattar dock inte sådan skatt som skall tas ut enligt mervärdesskattelagen vid import av varor eller punktskatt och som skall betalas till Tullverket. Fastighetstaxeringen omfattas inte heller.

Syftet med de nya förfarandereglerna skall vara att ge Skatteverket möjlighet att bedriva sin beskattningsverksamhet mer rationellt och kostnadseffektivt samt att ge både företag och andra skattskyldiga bättre service.

Målet är att skatt skall tas ut enligt gällande skatteförfattningar samt att skatteintäkter skall säkerställas på ett rättssäkert och effektivt sätt samtidigt som enkelhet skall eftersträvas samt brottslighet och andra oegentligheter motarbetas.

När det gäller Skatteverkets roll i förfarandet bör resurskrävande masshanteringsuppgifter effektiviseras för att ge utrymme för ökad service och kontroll. En viktig uppgift för utredaren är att se vilka möjligheter det finns att öka användningen av elektroniska dokument och beslutsfattande genom automatiserad databehandling. I de fall man med sådana hjälpmedel kan få till stånd ett snabbare och mer effektivt förfarande skall

utredaren föreslå nödvändiga ändringar och kompletteringar i regelsystemet.

#### *En minskad administrativ börda för företag*

En utgångspunkt för utredarens arbete skall vara en fortsatt utveckling mot minskad administrativ börda för företag.

Utredaren skall sålunda i sitt arbete eftersträva en minskning av företagets kostnader för att upprätta, lagra och överföra information och uppgifter som är nödvändiga för tillämpningen av skattebestämmelserna.

Utredaren skall bedriva sitt arbete enligt de riktlinjer som regeringen dragit upp för förenklingsarbetet och i linje med de handlingsplaner för Finansdepartementet och Skatteverket som redovisats i den tidigare nämnda skrivelsen till riksdagen (skr. 2004/05:48).

#### *24-timmarsmyndigheten*

Utvecklingen av 24-timmarsmyndigheten skall även fortsättningsvis bygga på att varje myndighet har ett självständigt ansvar för sina tekniska system. Det är emellertid viktigt att utredaren 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 utredaren upptäcker sådana hinder under sitt utredningsarbete skall utredaren lämna förslag på hur de skall kunna undanröjas. En utgångspunkt för detta arbete skall 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 skall vara det arbete som hitintills har bedrivits av Nämnden för elektronisk förvaltning.



*Slopad skyldighet att lämna självdeklaration i vissa fall*

En viktig fråga som utredaren skall överväga är om tiden nu är mogen att slopa skyldigheten att lämna självdeklaration för sådana fysiska personer som kan taxeras endast efter sådana uppgifter som har lämnats i form av kontrolluppgift eller som i övrigt finns tillgängliga hos Skatteverket och som förtrycks i deklara-tionsblanketten (s.k. tyst godkännande).

*En rullande taxering*

När det gäller taxeringsförfarandet skall utredaren undersöka om tidsramarna för taxeringsarbetet kan göras mer flexibla. Om detta är möjligt och deklara-tionsskyldigheten kan slopas i de fall taxeringen kan ske uteslutande på grundval av lämnade kontrolluppgifter eller uppgifter som i övrigt finns tillgängliga hos Skatteverket, skulle taxeringsbesluten i enkla och okomplicerade fall kunna fattas tidigare än i dag. Därmed skulle Skatteverket ges lite längre tid för övriga fall och en väg banas för en rullande taxering som medför en jämnare arbetsbelastning för Skatteverket. Utredaren skall lämna förslag till ett sådant förfarande.

Ytterligare förenklingar skulle sannolikt kunna uppnås om vissa intäkter kunde taxeras redan under inkomståret. Detta gäller t.ex. vid försäljning av en fastighet. Med en sådan ordning skulle en realisationsvinst eller förlust kunna deklarerars i nära anslutning till försäljningen, dvs. vid den tidpunkt då den skattskyldige i regel har alla nödvändiga uppgifter aktuella och dessutom i många fall kan få hjälp av en mäklare med att upprätta deklara-tionen. Utredaren skall överväga även en sådan ordning. I samband med detta skall utredaren även 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. Uppdraget begränsas i dessa delar till fysiska personers kapitalinkomster och fastighetsskatt.

*Ett snabbare förfarande för omprövning och överklagande*

Europadomstolen för mänskliga rättigheter har i några fall fällt Sverige för vissa brister i förfarandet för omprövning och överklagande av beslut om skattetillägg. Processerna har då kritiserats för att vara för långsamma, särskilt om målen överklagas till kammarrätt och Regeringsrätten.

Utredaren skall ge förslag till hur handläggningstiderna i samband med omprövning och överklagande skall kunna förkortas.

*Skattenämnderna*

En uppgift för utredaren blir också att se om lekmännens medverkan i Skatteverkets verksamhet löses bäst genom nuvarande skattenämnder eller om det finns andra mer effektiva sätt för lekmännens insyn och medverkan. I detta arbete skall utredaren väga in de synpunkter som förs fram av Skatteverket i en analys av hur medborgarinflytandet genom skattenämnderna fungerar (Skatteverkets promemoria den 25 februari 2005, Medborgarinflytande genom skattenämnder?).

*En enklare och mer sammanhållen lagstiftning*

En viktig uppgift för utredaren är att, genom att förtydliga och förenkla lagstiftningen på området, reda ut de problem som är förenade med att förfarandebestämmelserna är spridda på flera olika lagar som delvis överlappar varandra. Givetvis skall utredaren i detta sammanhang också beakta EG-rätten inklusive de direktiv och förordningar som gäller inom EU på förfarandområdet.

En lösning kan vara att slå samman de tre centrala lagarna på det skatteadministrativa området till en. Utredaren är emellertid fri att föreslå någon annan lösning om han eller hon finner den vara bättre.

En fråga i samband med detta arbete är om det i den svenska lagstiftningen bör införas särskilda lagregler om betalning eller återbetalning av skatt i sådana fall där Sverige tillämpat ett EG-direktiv felaktigt eller inte genomfört det på rätt sätt.

*Möjlighet till en effektiv kontroll*

Liksom de enskilda har ett berättigat krav på att kunna förutse skattekonsekvenserna av sitt handlande har de också intresse av att skatten fördelas dem emellan på det sätt som lagstiftningen avser. För att detta skall kunna ske måste Skatteverket kunna kontrollera efterlevnaden av de materiella skattereglerna. En viktig utgångspunkt i utredarens arbete är därför att vid utformandet av förfarandereglerna beakta kontrollintresset.

**Uppdraget mer i detalj***Lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter*

## Fysiska personers deklarationsskyldighet

Skyldigheten att lämna kontrolluppgifter och den allmänna deklarationsskyldigheten regleras i lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter (LSK). Fysiska personer och svenska dödsbon skall lämna en allmän självdeklaration. Investeringsfonder och andra juridiska personer än svenska dödsbon skall lämna en särskild självdeklaration. Kontrolluppgifter skall lämnas av bl.a. arbetsgivare och banker. Kontrolluppgifterna skall lämnas senast den 31 januari (14 kap. 1 § LSK) och självdeklarationerna senast den 2 maj under taxeringsåret (4 kap. 5 § LSK).

Beskattningsåret för fysiska personer är kalenderåret före taxeringsåret (1 kap. 13 § inkomstskattelagen [1999:1229, IL]).

Alla fysiska personer får i dag en förtryckt blankett för självdeklaration där uppgifter om bl.a. inkomst har förts in från arbetsgivares och andras kontrolluppgifter. Ett stort antal skattskyldiga, ca 46 procent vid 2005 års taxering, behöver inte komplettera deklarationen inför taxeringen, dvs. de förtryckta uppgifterna är kompletta och korrekta. En stor del av deklarationerna lämnas fortfarande in på papper även om de inte innehåller andra uppgifter än de förtryckta. För taxeringsåret 2005 var antalet inlämnade sådana deklarationer på papper drygt 1,8 miljoner. Detta medför att Skatteverket behöver avsätta resurser för mottagande, sortering, beredning, registrering och arkivering av dessa deklarationer.

Skatteverket har undersökt deklaranternas allmänna inställning till ett passivt godkännande av de förtryckta uppgifterna och om

deklaranterna skulle ändra sitt beteende om de förtryckta deklaraionsblanketterna skulle kunna godkännas passivt. Undersökningen gav vid handen att 46 procent av deklaranterna ansåg att förslaget om ett passivt godkännande var ett bra eller ett mycket bra förslag, 19 procent hade ingen direkt åsikt och 33 procent ansåg att det var ett dåligt eller mycket dåligt förslag. Deklaranterna svarade dessutom att de i större utsträckning än i dag skulle stämma av sina förtryckta uppgifter om ett passivt godkännande infördes.

En fråga som utredaren skall överväga är om tiden nu är mogen att slopa skyldigheten att lämna självdeklaration för sådana fysiska personer som kan taxeras efter endast förtryckta uppgifter i deklaraionsblanketten (tyst godkännande). Utredaren bör särskilt analysera om ett tyst godkännande skulle skapa problem i fråga om straffrättsliga eller administrativa sanktioner. Ett tyst godkännande skulle underlätta för de skattskyldiga, frigöra administrativa resurser hos Skatteverket och minska miljöbelastningen. Det skulle också göra det enklare att införa en sådan s.k. rullande taxering som behandlas nedan under rubriken Taxeringsförfarandet.

Ytterligare förenklingar skulle sannolikt uppnås om försäljning av en fastighet kunde deklarerars i nära anslutning till försäljningen, dvs. vid den tidpunkt då den skattskyldige i regel har alla nödvändiga uppgifter aktuella och dessutom i många fall kan få hjälp av en mäklare med att upprätta deklarationen. En sådan ordning skulle dessutom göra det möjligt att debitera och kräva betalning av skatt på en realisationsvinst betydligt tidigare än i dag. Enligt dagens regler skall 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 skall betalas på grund av försäljningen skall då inte betalas förrän senast den 12 mars år 3.

Problemet med sen betalning kan gälla även 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.

Utredaren skall, mot denna bakgrund, 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. Utredaren skall också föreslå de lagregler som behövs.

#### Juridiska personers deklarationsskyldighet

Juridiska personer skall lämna en särskild självdeklaration senast den 2 maj under taxeringsåret.

För juridiska personer är beskattningsåret det räkenskapsår som slutat närmast före taxeringsåret (1 kap. 15 § IL). För juridiska personer med brutet räkenskapsår kan sålunda drygt ett år förflyta mellan räkenskapsårets utgång (t.ex. den 30 april år 1) och tidpunkten för självdeklarationens avlämnande (senast den 2 maj år 2). Taxeringsbeslut skall fattas före utgången av november månad under taxeringsåret.

Utredaren skall undersöka om det är möjligt att införa en regel som innebär att juridiska personer med brutet räkenskapsår skall 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 skall utredaren ägna särskild uppmärksamhet åt de övergångsregler som kan behövas vid en tidigareläggning av såväl deklarationstidpunkten som taxeringen.

När det gäller aktiebolag och andra juridiska personer som lämnar årsredovisningar till Bolagsverket skulle ytterligare 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. Utredaren skall överväga ett sådant förfarande och i sina överväganden särskilt beakta det allmännas behov av en detaljerad och tillförlitlig taxeringsstatistik.

*Taxeringslagen (1990:324)*

## Taxeringsförfarandet

Taxeringsförfarandet regleras i taxeringslagen (1990:324, TL). Den årliga taxeringen sker inom en för alla skattskyldiga gemensam tidsram. Både den allmänna och den särskilda självdeklarationen skall lämnas senast den 2 maj under taxeringsåret. Först därefter kan taxeringsarbetet börja. Taxeringsbesluten skall fattas före utgången av november månad samma år (4 kap. 2 § TL). Om den skattskyldige inte är nöjd med beslutet kan han eller hon begära att det omprövas. En sådan begäran skall ha kommit in till Skatteverket före utgången av det femte året efter taxeringsåret. Om någon inte har fullgjort sin skyldighet att lämna självdeklaration, kan Skatteverket med stöd av 4 kap. 16 § första stycket 3 TL fatta ett eftertaxeringsbeslut inom den femåriga omprövningsfristen. Detta gäller dock inte om den skattskyldige, om än för sent, lämnar en självdeklaration. Skatteverket har då i stället möjlighet att inom ett år från den dag självdeklarationen kom in taxera den skattskyldige genom ett omprövningsbeslut (4 kap. 14 § andra stycket TL).

Om tidsramarna kunde göras mer flexibla och deklarations-skyldigheten slopas i de fall taxeringen kan ske uteslutande på grundval av lämnade kontrolluppgifter eller uppgifter som i övrigt finns tillgängliga hos Skatteverket, skulle taxeringsbesluten i enkla och okomplicerade fall kunna fattas tidigare än i dag. Därmed skulle Skatteverket ges lite längre tid för övriga fall och en väg banas för en rullande taxering som medför en jämnare arbetsbelastning för Skatteverket.

Om fler typer av taxeringsbeslut än i dag dessutom kunde fattas genom automatiserad databehandling och sättas upp i form av ett elektroniskt dokument på samma sätt som i dag redan sker i fråga om vissa beskattningsbeslut enligt skattebetalningslagen, skulle ytterligare resurser kunna frigöras hos Skatteverket. Med ett sådant system skulle det också bli möjligt att utjämna skillnader i arbetsbelastning över tiden.

Det är utredarens uppgift att 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, skall utredaren lämna förslag till dessa regeländringar. Om utredaren dessutom anser att det finns

fler typer av taxeringsbeslut som kan fattas genom automatiserad databehandling och sättas upp i form av ett elektroniskt dokument, skall utredaren också föreslå de författningsändringar som behövs för ett sådant förfarande.

Om utredaren finner att det finns andra brister i taxeringsförfarandet, skall utredaren föreslå åtgärder för att undanröja dessa. Utredaren skall också undersöka om de aktuella reglerna i något avseende kan hindra eller försvåra införandet av en rullande taxering. Om så är fallet, skall utredaren lämna förslag till de författningsändringar som behövs.

### Långsamma processer

Europadomstolen för mänskliga rättigheter har i några fall fällt Sverige för vissa brister i förfarandet för omprövning och överklagande av beslut om skattetillägg. Processerna har kritiserats för att vara för långsamma, särskilt om målen överklagas till kammarrätt och Regeringsrätten.

Riksdagens ombudsmän (JO) har också vid ett par tillfällen under senare tid gett dåvarande skattemyndigheter allvarlig kritik för långsam handläggning av omprövningsärenden (JO:s beslut den 17 september 2004 i ärende med dnr 342-2003 och den 24 februari 2005 i ärende med dnr 3650-2003). I det första ärendet uttalade ombudsmannen att endast i undantagsfall bör ett överlämnande av ett överklagande ske senare än någon eller några månader från det att ärendet kom in till skattemyndigheten.

Domstolsverket har i rapporten Skattemålshanteringen vid länsrätterna och i kammarrätterna (DV-rapport 2004:4) till regeringen lämnat förslag på åtgärder för att förbättra och påskynda skattemålshanteringen. En viktig uppgift för utredaren är att föreslå sådana åtgärder som kan resultera i ett snabbare förfarande även hos Skatteverket. Exempel på frågor som bör övervägas i detta sammanhang är om det bör införas en snävare tidsgräns för omprövningsförfarandet och om femårsfristen för överklagande bör förkortas.

### Lekmannainflytande

Före den taxeringsreform som genomfördes 1991 låg utrednings- och kontrollfunktionerna hos läns- och kommunskattemyndigheterna och de lokala skattemyndigheterna medan beslutsfunktionen låg hos ett

stort antal taxeringsnämnder som var att anse som egna myndigheter. Genom reformen flyttades beslutsfunktionen till skattemyndigheterna. Taxeringsnämnderna ersattes med förtroendeorgan kallade skattenämnder som ingick i skattemyndigheterna. Skattemyndigheterna fattade för myndighetens räkning beslut i ärenden där ett behov av insyn och inflytande av lekmän gjorde sig gällande.

I Skatteverkets organisation har skattenämnderna behållits. Vid varje skattekontor finns sålunda en skattenämnd (2 kap. 1 § TL). Vid de större kontoren är skattenämnden indelad i avdelningar.

I en skattenämnd finns ordförande, vice ordförande och övriga ledamöter. Om nämnden består av flera avdelningar, skall det finnas en ordförande för varje avdelning (2 kap. 5 § TL). Ordföranden och vice ordföranden i skattenämnden skall vara tjänstemän vid Skatteverket (2 kap. 6 § TL).

Skattenämnden är beslutför när ordföranden eller vice ordföranden och tre övriga ledamöter är närvarande. Nämnden är dock beslutför med tre ledamöter, bland dem ordföranden eller vice ordföranden, om de är ense om utgången i ärendet. Fler än ordföranden eller vice ordföranden och fem övriga ledamöter får inte delta i behandlingen av ett ärende (2 kap. 7 § TL).

Ett taxeringsärende avgörs i skattenämnd, om ärendet avser omprövning av en tvistig fråga och nämnden inte tidigare prövat de omständigheter och bevis som den skattskyldige åberopar, om ärendet avser en skälighets- eller bedömningsfråga av väsentlig ekonomisk betydelse för den skattskyldige eller om ärendet av någon annan särskild anledning bör prövas i nämnden (2 kap. 4 § TL).

Syftet med skattenämnderna är att ge medborgerlig insyn i och inflytande på taxeringsarbetet. De skall också främja objektivitet och likformighet i beslutsfattandet för att stärka förtroendet för skatteförvaltningen.

Frågan om medborgarnas insyn och inflytande över skatteförvaltningens verksamhet togs upp så sent som i propositionen Det nya skatteverket (prop. 2002/03:99). Regeringen anförde då (s. 245) att skattenämnderna formellt utgör det främsta organet för lekmaninflytande inom skatteförvaltningen och bör genom sitt deltagande i ett stort antal beslut på beskattningsområdet kunna anses ha goda möjligheter till insyn och inflytande över skatteförvaltningens beskattningsverksamhet. Regeringen anförde vidare (s. 245 och 246) att visserligen minskar medborgarnas möjligheter till insyn och inflytande när skattemyndigheternas



styrelser försvinner i samband med inrättandet av Skatteverket men att minskningen endast är marginell. Inflytandet och insynen genom skattenämnderna, som inte skulle komma att förändras, är däremot både reellt och substantiellt. Enligt regeringens bedömning kunde därför avvecklingen av skattemyndigheterna och deras styrelser ske utan att styrelserna ersattes av något nytt formellt organ för lekmännens insyn och inflytande. Några remissinstanser hade emellertid efterfrågat ett nytt organ för lekmannainflytande.

Skattenämnderna har kritiserats av bl.a. näringslivet. Föreningen Svenskt Näringsliv har gått så långt att den i en begäran om översyn av taxeringslagen daterad den 11 november 2004 ansett att Finansdepartementet bör låta utreda frågan om ett avskaffande av skattenämnderna i deras nuvarande form för att i stället lämna större utrymme till verkligt medborgarinflytande genom att vid skattekontoren inrätta särskilda skatteråd (dnr Fi2005/3052).

Även omröstningsreglerna i skattenämnden har kritiserats. I domstol gäller brottmålsreglerna när skattetillägg prövas, men i skattenämnden gäller 18 § förvaltningslagen med utslagsröst för ordföranden.

Kritiska synpunkter mot skattenämndernas medverkan vid beskattningen har också framförts i artikelform, se Kerstin Nyquist och Börje Leidhammar: Lekmannainflytandet i Skatteverket, SvSkT 8/2004.

I detta sammanhang bör framhållas att det inom Skatteverkets verksamhetsområde finns även andra områden än de där skattenämnderna i dag medverkar där ett lekmannainflytande skulle vara önskvärt. Det gäller t.ex. verkets informationsutbud till allmänheten, blankettfrågor, tillgänglighet samt annan service till medborgarna och företagen. Genom en medverkan även inom dessa områden skulle verkets tjänsteutbud sannolikt kunna anpassas bättre till användarnas behov och önskemål.

I regleringsbrevet för 2005 fick Skatteverket i uppdrag att göra en grundläggande analys av hur medborgarinflytandet genom skattenämnderna fungerar och om det kan finnas andra bättre lösningar för att tillgodose behovet av ett sådant inflytande. I en promemoria den 25 februari 2005, Medborgarinflytande genom skattenämnder? (dnr Fi2005/1334) har Skatteverket redovisat sin analys.

Sammanfattningsvis anser Skatteverket att medborgarinflytandet genom skattenämnderna framstår som otidsenligt och bör kunna avskaffas. Skattenämnderna skulle, enligt

verket, kunna ersättas av någon form av insynsorgan med företrädare för företagssektorn. Ett sådant organ bör enligt verket behandla övergripande frågor rörande företagsbeskattning och verka för ömsesidig nytta för företag och Skatteverket. Däremot bör insynsorganet inte behandla enskilda företags beskattning.

Betydelsen vid inkomsttaxeringen av kännedom om lokala förhållanden har numera minskat. I stället betonas lekmännens funktion att ge insyn i taxeringsverksamheten och bidra till att medborgerliga värderingar slår igenom i taxeringsbesluten. Skattenämndens viktigaste funktion är dock att stärka tilltron till myndighetens objektivitet och beslutens legitimitet.

En uppgift för utredaren blir att se om det finns mer effektiva sätt för insyn och medverkan än dagens skattenämnder. I detta arbete skall utredaren väga in de synpunkter som förs fram av Skatteverket i dess analys av hur medborgarinflytandet genom skattenämnderna fungerar.

En viktig uppgift är – om utredaren anser att skattenämnderna skall vara kvar eller att en ny nämndlösning bör väljas – att ta ställning till frågan var nämnden skall finnas. Bör det finnas en nämnd vid varje beslutande arbetsenhet eller bör nämnden knytas till skattekontoren?

Om utredaren anser att skattenämnderna skall vara kvar skall utredaren också se över omröstningsreglerna i sådana ärenden som rör skattetillägg.

### *Skattebetalningslagen (1997:483)*

#### Skattekontot

Skattekontosystemet infördes den 1 januari 1998. Syftet var att förenkla redovisning och inbetalning av skatter för framför allt arbetsgivare och andra företagare men också för skatteförvaltningen. Bestämmelserna om skattekontot finns i skattebetalningslagen (1997:483, SBL).

Hos Skatteverket upprättas ett konto för varje skattskyldig där samtliga transaktioner för de skatter som omfattas av skattekontosystemet bokförs.

Principerna för skattekontot är att de skatter som omfattas av skattekontosystemet debiteras på kontot. Inbetalningar till kontot krediteras. En gemensam förfallodag gäller för de flesta debite-

ringsposterna och inbetalningarna avräknas mot debiteringsposterna utan någon inbördes ordning. Varje månad som någon transaktion förekommit på kontot görs en avstämning. Det saldo som uppkommer vid avstämningen ränteberäknas. På underskott, som uppgår till vissa belopp, skickas betalningskrav ut. Överskott återbetalas i vissa fall eller ligger kvar på kontot för att räknas av mot kommande debiteringar.

Skattekontot har sedan starten successivt byggts ut till att omfatta de flesta skatter och avgifter. Från och med den 1 januari 2003 är även punktskatterna infogade i skattekontosystemet (prop. 2001/02:127, s. 140). Att skattekontosystemet numera omfattar även punktskatterna innebär bl.a. att förfarandet för punktskatter regleras i skattebetalningslagen. Detta innebär t.ex. bestämmelser om redovisning, registrering och skönsbeskattning. Den tidigare förfarandelagen för punktskatterna, lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter, har i och med detta upphävts.

Det har dessutom blivit vanligt att skattekontot även används för utbetalning av olika former av ekonomiskt stöd som beslutas av någon annan myndighet än Skatteverket. Detta regleras då vanligtvis i en särskild lag om kreditering på skattekonto för varje stödform.

I skattekontosystemet hanteras ett stort antal skattskyldiga och mycket stora skatte- och avgiftsbelopp. I dagens läge inbetalas sammanlagt mer än 1 000 miljarder kronor årligen efter debitering på skattekontot. Det är därför mycket viktigt att dessa belopp hanteras på ett så säkert, snabbt och effektivt sätt som möjligt.

Metoden att betala ut statliga stöd genom en kreditering på mottagarens skattekonto används eller har använts för

1. anställningsstöd och sjöfartsstöd enligt lagen (1999:591) om kreditering på skattekonto av vissa stöd beslutade av arbetsmarknadsmyndighet och Rederinämnden,

2. stöd vid anläggande av telenät enligt lagen (2000:1335) om kreditering på skattekonto av stöd till kommuner för anläggande av lokala telenät,

3. sysselsättningsstöd enligt lagen (2002:179) om kreditering på skattekonto av tillfälligt sysselsättningsstöd till kommuner och landsting,

4. investeringsstimulans enligt lagen (2003:347) om kreditering på skattekonto av belopp som beviljats för byggande av mindre hyresbostäder och studentbostäder,

5. stöd enligt lagen (2004:1385) om kreditering på skattekonto av stöd för investeringar i källsorteringsutrymmen,

6. stöd enligt lagen (2005:30) om kreditering på skattekonto av stöd för investeringar i energieffektivisering och konvertering till förnybara energikällor, och

7. stöd till kommuner för kompetensutveckling enligt lagen (2005:375) om kreditering på skattekonto av stöd till kommuner för kompetensutveckling.

I budgetpropositionen för 2006 föreslås dessutom att samma utbetalningsmetod skall användas för investeringsstöd för konvertering från direktverkande elvärme i bostadshus, investeringsstöd för konvertering från oljeuppvärmning i bostadshus samt för en stimulans för forskning och utveckling i företagssektorn.

Det kan konstateras att skattekontot redan har blivit mer omfattande och i några avseenden mer komplext än vad tanken var när kontot infördes. En ytterligare utbyggnad av skattekontot kan medföra en risk för att kontosystemet blir alltför komplext och i många fall svårt att förstå såväl för de skattskyldiga som för de myndigheter som gör uppföljningar och prognoser.

Systemet med skattekonton har nu tillämpats under nästan åtta år. Det kan därför vara lämpligt att i detta sammanhang utvärdera systemet. Detta blir också en uppgift för utredaren.

Utredaren skall undersöka om syftet med skattekontosystemet uppfyllts, om systemet kan förbättras i något avseende och vilka krav som kan komma att ställas på systemet. Som utgångspunkt för arbetet skall utredaren ha den promemoria (PM 2005-03-24, Skattekontots utveckling och dess framtida funktion) vari en arbetsgrupp inom Skatteverket redovisat en analys av konsekvenserna av skattekontots utbyggnad.

En viktig fråga i detta sammanhang är om inte skatter och avgifter som berör en relativt liten del av de skattskyldiga, t.ex. skatt som påförts en företrädare för en juridisk person enligt reglerna om företrädaransvar i skattebetalningslagen, borde hanteras utanför skattekontot även om det skulle vara tekniskt möjligt att ha kvar dem i systemet. Samma fråga kan ställas beträffande de olika formerna av statligt stöd, särskilt om de är av kortvarig natur. En annan fråga är om det av lagtekniska skäl vore

lämpligt att samtliga bestämmelser rörande utbetalning av stöd via skattekontot samlas i en enda lag. En näraliggande fråga är om det skulle vara till fördel för skattekontosystemet om hanteringen av den slutliga skatten lades utanför skattekontot för att därigenom minska problemet med ränteberäkningen.

Utredaren skall undersöka om den nuvarande hanteringen inom skattekontosystemet av avgifter och stöd som inte beslutas av Skatteverket är den optimala eller om den kan förbättras i något avseende. Om utredaren anser att förbättringar kan göras skall utredaren lämna förslag till hur förfarandereglerna bör utformas.

#### Ytterligare utbyggnad av skattekontot

Riksdagen har nyligen beslutat att den särskilda sjukförsäkringsavgift som skall tas ut av arbetsgivare i syfte att minska sjukskrivningarnas längd skall hanteras inom skattekontosystemet (prop. 2004/05:21, bet. 2004/05:SfU5, rskr. 2004/05:111, SFS 2004:1237). De uppgifter som Skatteverket behöver för att avgiften skall kunna debiteras på respektive arbetsgivares skattekonto skall lämnas av Försäkringskassan.

En uppgift för utredaren blir att, med utgångspunkt i Skatteverkets erfarenheter av hanteringen av den särskilda sjukförsäkringsavgiften, undersöka om det är lämpligt att utvidga användningen av skattekontosystemet på detta sätt eller om utvidgningen medfört några olägenheter. Om utredaren finner att nuvarande ordning är olämplig eller bör förändras på något sätt skall utredaren föreslå nödvändiga åtgärder.

I översynen av skattekontosystemet skall hänsyn också tas till skatteförvaltningens nyligen ändrade borgenärsroll. Det kan komma att påverka skattekontot i stor omfattning. Denna nyhet påverkar Skatteverkets likvidhantering och skattekontot kan komma att få en central roll i denna hantering. Sannolikt behöver skattekontot då tillföras helt nya funktioner och därmed byggas ut väsentligt.

#### Preliminär skatt

Enligt huvudregeln i skattebetalningslagen skall preliminär skatt betalas för inkomståret med belopp som så nära som möjligt kan antas motsvara den slutliga skatten (4 kap. 1 § SBL). Vid beräkning av den preliminära skatten tas emellertid inte alltid hänsyn till alla

slag av skatter som den skattskyldige har att betala. En sådan skatt som i flera fall ligger utanför systemet är fastighetsskatten.

Den som har en F-skattsedel skall själv betala den preliminära skatten månad för månad. Skatten debiteras av Skatteverket och beräknas med hjälp av en schablon. Till grund för schablonen ligger den skattskyldiges slutliga skatt vid den årliga taxeringen året före inkomståret uppräknad med 10 procent (6 kap. 1 § SBL). I detta fall kommer sålunda fastighetsskatten i regel att beaktas vid beräkningen av den preliminära skatten.

För dem som inte har en F-skattsedel (löntagare och pensionärer) skall den preliminära skatten betalas genom att den som betalar ut bl.a. lön eller pension skall göra ett skatteavdrag (5 kap. 2 § 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 utredaren är 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.

#### *Övriga frågor*

Lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m.

Bestämmelserna i lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. har kritiserats både för att vara för restriktiva och för generösa. Lagen har tillämpats under så lång tid att en utvärdering och översyn av lagen nu bör göras. En viktig fråga är då om ersättning ges till rätt personkrets och för rätt slags kostnader. Även denna fråga skall övervägas av utredaren. Om det finns behov av att ändra lagen i något avseende skall utredaren också föreslå sådana ändringar.

*Kommunikationen mellan Skatteverket och de skattskyldiga*

Europaparlamentet och rådet arbetar för närvarande med ett förslag till direktiv om tjänster på den inre marknaden. Syftet med detta direktiv är att fastställa de allmänna bestämmelser som skall underlätta utövandet av etableringsfriheten för leverantörer av tjänster och den fria rörligheten för tjänster. Enligt förslaget skall medlemsstaterna bl.a. se till att en leverantör av tjänster kan fullgöra vissa förfaranden och formaliteter via en kontaktpunkt av typen "gemensam kontaktpunkt". Det gäller alla de förfaranden och formaliteter som är nödvändiga för tillträde till en tjänsteverksamhet, anmälningar och tillståndsansökningar hos behöriga myndigheter, inbegripet ansökningar om upptagning i register, matrikel eller databas eller för registrering avseende ett yrkesorgan eller en yrkessammanslutning samt alla ansökningar om tillstånd som är nödvändiga för utövandet av tjänsteverksamheten.

En viktig uppgift för utredaren är att undersöka hur regleringen med en eventuell gemensam kontaktpunkt skulle kunna hanteras inom ramen för Skatteverkets verksamhetsområde.

*En enklare och mer sammanhållen lagstiftning*

Under de senaste årtiondena har såväl de materiella reglerna som förfarandereglererna på skatteområdet varit föremål för en fortlöpande översyn och förändring där framför allt skattereformen 1990 har inneburit genomgripande förändringar av de materiella reglerna. På det skatteadministrativa området har det också gjorts stora förändringar genom de tre centrala lagarna på området. En tanke bakom förändringarna har varit att skapa bättre förutsättningar för en rättvis och likformig beskattning samt att få en rimlig balans mellan det allmännas och den enskildes intressen. Någon mer allomfattande översyn av regelsystemet på det administrativa området har emellertid inte gjorts. De administrativa reglerna är dessutom fortfarande spridda på ett stort antal författningar.

Bestämmelser om bl.a. utredning i skatteärenden, särskilda avgifter, omprövning och överklagande samt vitesförelägganden finns både i taxeringslagen och i skattebetalningslagen.

En bestämmelse om att uppgifter som lämnas för en skattskyldig som är juridisk person anses ha lämnats av den

skattskyldige, om det inte var uppenbart att uppgiftslämnaren saknade behörighet att företräda den skattskyldige finns i såväl taxeringslagen som skattebetalningslagen men saknas i lagen om självdeklarationer och kontrolluppgifter.

Det är givetvis olyckligt med förfaranderegler spridda på ett stort antal lagar med oklar gränsdragning. 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.

I detta sammanhang är det viktigt att tänka på att reglerna bör utformas på ett sådant sätt att de inte försvårar skattekontroll eller skapar möjligheter till skatteundandraganden.

En lösning kan vara att slå samman de tre centrala lagarna på det skatteadministrativa området till en. Lagen om självdeklarationer och kontrolluppgifter, taxeringslagen samt skattebetalningslagen skulle, eventuellt tillsammans med ytterligare någon av förfarandelagarna, kunna bilda en sammanhållen förfarandelag. Med en sådan lösning bör det finnas stora möjligheter till förenklingar. Både taxeringslagen och skattebetalningslagen innehåller exempelvis, som redan nämnts, regler om utredning i skatteärenden, särskilda avgifter, omprövning, överklagande samt föreläggande och vite som med fördel skulle kunna tas in i en lag med generell räckvidd inom skatteområdet. Utredaren är emellertid fri att föreslå någon annan lösning om han eller hon finner den vara bättre.

## Arbetets bedrivande

### *Samverkan med Skatteverket*

Utredarens uppdrag är vittomfattande men bör, med tanke på att det är angeläget att så snabbt som möjligt reformera förfaranderegler, ändå inte pågå under lång tid. Utredaren skall därför ha möjlighet att begära medverkan från Skatteverket. Utredaren får sålunda, inom ramen för sitt uppdrag, lämna uppdrag till verket att närmare undersöka sådana frågor som utredaren och Skatteverket i samråd anser att verket hanterar bäst. Utredaren skall också ta del



av Skatteverkets redogörelse för hur verket har kunnat uppfylla de mål i fråga om beskattningseffektivitet, skattekontroll och uppbördseffektivitet som regeringen angett för verksamhetsgrenen Beskattning i verkets regleringsbrev för 2005. Utredaren skall dessutom ta del av den analys av hur medborgarinflytandet genom skattenämnderna fungerar samt överväga de förslag till förenkling och effektivisering av reglerna för redovisning och betalning av skatter och avgifter som verket fått i uppdrag att göra enligt regleringsbrevet för 2005. Detsamma gäller Skatteverkets redovisningar av de övriga uppdrag som verket fått genom regleringsbrevet.

#### *Samråd med Verket för förvaltningsutveckling*

När det gäller utvecklingen av 24-timmarsmyndigheten och elektronisk kommunikation mellan de skattskyldiga och Skatteverket samt mellan Skatteverket och de myndigheter som administrerar sådana avgifter som tas ut genom en debitering på den betalningsskyldiges skattekonto och sådana stöd som betalas ut genom en kreditering på mottagarens skattekonto skall utredaren samråda med Verket för förvaltningsutveckling. Verket skall bl.a. ta fram de tekniska specifikationer som skall ligga till grund för elektronisk kommunikation inom den offentliga förvaltningen. Utredarens förslag skall ligga i linje med verkets föreskrifter och rekommendationer.

#### *Samråd med Näringslivets regelnämnd*

För att säkerställa att småföretagarperspektivet blir en naturlig del i utredningsarbetet skall utredaren ta fram en konsekvensanalys av sina förslag. Detta arbete bör utföras i samråd med Näringslivets regelnämnd.

### *Överlämnade ärenden*

Följande ärenden hos Finansdepartementet överlämnas för att övervägas i utredarens arbete;

1. Stockholms handelskammars framställning den 11 juni 2004 om en översyn av beskattningsförfarandet och de skatteprocessuella reglerna (dnr Fi2004/2829),
2. Föreningen Svenskt Näringslivs framställning den 11 november 2004 om en översyn av taxeringslagen (dnr Fi2005/3052),
3. Skatteverkets förslag den 15 mars 2005 om en översyn av det skatterättsliga regelsystemet (dnr Fi2005/1687),
4. Skatteverkets promemoria den 25 februari 2005, Medborgarinflytande genom skattenämnderna? (dnr Fi2005/1334), och
5. Skatteverkets promemoria den 24 mars 2005, Skattekontots utveckling och dess framtida funktion.

### **Budgetaspekter m.m.**

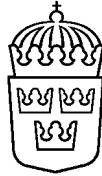
Utredarens förslag skall sammantagna vara neutrala för den offentliga sektorn eller innebära kostnadsminskningar. Utredaren skall vidare ange vilka administrativa konsekvenser förslagen får för såväl Skatteverket som företag och enskilda medborgare.

### **Redovisning av uppdraget**

Utredaren skall redovisa frågan om den allmänna deklareringskyldigheten kan slopas för sådana fysiska personer som beskattas endast efter förtryckta uppgifter i deklareringsblanketten med förtur. Utredaren är, om det visar sig lämpligt, oförhindrad att behandla även andra frågor successivt och redovisa dessa i delbetänkanden. Uppdraget skall slutredovisas före utgången av år 2007.

(Finansdepartementet)

# Kommittédirektiv



**Tilläggsdirektiv till  
Skatteförfarandeutredningen (Fi 2005:10)**

**Dir.  
2007:165**

---

Beslut vid regeringssammanträde den 6 december 2007.

## Sammanfattning av uppdraget

En särskild utredare har i uppdrag att föreslå reformerade förfaranderegler på såväl det direkta som det indirekta beskattningsområdet (Skatteförfarandeutredningen, Fi 2005:10). Uppdraget omfattar dock inte sådan skatt som ska tas ut enligt mervärdesskattelagen (1994:200) vid import av varor eller punkt-skatt och som ska betalas till Tullverket. Fastighetstaxeringen omfattas inte heller. Uppdraget ska slutredovisas före utgången av 2007.

Utredaren får nu – utöver vad som anges i de ursprungliga kommittédirektiven – följande uppgifter.

1. I samband med att utredaren undersöker möjligheterna att utforma en förfarandelag, en uppgift som ges redan i huvuddirektiven, ska utredaren undersöka och använda sig av de möjligheter som finns att inom ramen för regelsystemet göra *förenklingar och därigenom minska den administrativa bördan för de skattskyldiga*. I detta arbete ska utredaren särskilt ha det av regeringen angivna målet för en minskning av företagens administrativa börda i åtanke.

2. Utredaren ska också *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 rätts-säkerhetsaspekterna.

3. Utredaren ska dessutom utreda om det bör införas *en möjlighet för staten att kräva skadestånd i de fall någon annan än den*

*skattskyldige, normalt en juridisk person, tillskansat sig medel genom skattebrott* eller om problemet ska lösas på något annat sätt. Utredaren ska också lämna förslag till hur den valda lösningen ska författningsregleras.

Utredaren ska redovisa sitt uppdrag senast den 1 oktober 2008 med undantag för de delar som rör en eventuell justering av bestämmelserna om skatte- och tulltillägg samt skadestånd i samband med skattebrott. Dessa delar av uppdraget ska utredaren redovisa i ett slutbetänkande senast den 1 december 2008.

## Huvuddirektiven

Skatteförfarandeutredningen (Fi 2005:10) har i uppdrag att föreslå reformerade förfaranderegler på såväl det direkta som det indirekta beskattningsområdet. Uppdraget omfattar dock inte sådan skatt som ska tas ut enligt mervärdesskattelagen (1994:200) vid import av varor eller punktskatt och som ska betalas till Tullverket. Fastighetstaxeringen omfattas inte heller (dir. 2005:129).

Utredningsuppdraget syftar bl.a. till följande.

*Ett mer rationellt och kostnadseffektivt förfarande.* De nya förfaranderegler ska ge Skatteverket möjlighet att bedriva beskattningsverksamheten mer rationellt och kostnadseffektivt samt att ge både enskilda medborgare och företag bättre service.

*Minskad administrativ börda.* En utgångspunkt i detta arbete ska vara en fortsatt utveckling mot minskad administrativ börda för de skattskyldiga. Uppdraget utgjorde i denna del ett led i den förra regeringens ansträngningar att uppfylla det mål för att minska företagets kostnader för att följa lagar och regler på skatteområdet som uppställdes i budgetpropositionen för 2006 och som innebar att den administrativa bördan under perioden 1 juli 2004 – 30 juni 2010 skulle minskas med 20 procent.

*Slopad skyldighet att lämna självdeklaration i vissa fall.* En viktig uppgift för utredaren är att överväga om tiden nu är mogen att slopa den allmänna deklarationsskyldigheten för sådana fysiska personer som beskattas endast efter förtryckta uppgifter i deklarationsblanketten.

*En rullande taxering.* Utredaren ska lämna förslag till ett sådant förfarande.

*Ett snabbare förfarande för omprövning och överklagande.* Utredaren ska också ge förslag till hur handläggningstiderna för

omprövningsbeslut i samband med ett överklagande ska kunna förkortas.

*Skattenämnderna.* En uppgift för utredaren är att se om lekmannainflytandet i Skatteverkets verksamhet löses bäst genom nuvarande skattenämnder eller om det finns andra mer effektiva sätt för insyn och medverkan.

*En bättre överensstämmelse mellan preliminär och slutlig skatt.* En ytterligare uppgift för utredaren är att undersöka om det är möjligt och även lämpligt att infoga fastighetsskatten i skatteavdrags-systemet för att minska antalet ”kvarskatter”.

*En enklare och mer sammanhållen lagstiftning.* Regleringen på det skatteadministrativa området är i dag spridd på olika författningar, vilket medfört att regleringen är onödigt komplicerad och att bestämmelser överlappar varandra samtidigt som det är vanligt med korsreferenser mellan olika författningar. En viktig uppgift för utredaren är därför att förtydliga och förenkla lagstiftningen på det skatteadministrativa området.

*Möjlighet till effektiv kontroll.* Utredaren ska i sitt uppdrag beakta intresset av att begränsa möjligheterna till skatteundandragande.

*Utvärdering:* Utredaren ska också utvärdera systemet med skattekonton samt tillämpningen av lagen (1989:479) om ersättningar för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m.

Uppdraget ska slutredovisas före utgången av år 2007.

Skatteförfarandeutredningen har i ett delbetänkande i oktober 2006, *Tyst godkännande – ett nytt sätt att deklarerat* (SOU 2006:89) redovisat ett förenklat deklarationssystem. Uppdraget att överväga om tiden nu är mogen att slopa den allmänna deklarations-skyldigheten för sådana fysiska personer som beskattas endast efter förtryckta uppgifter i deklarationsblanketten är därmed slutfört.

## Tilläggsdirektiven

Regelverken för företagare är många gånger invecklade och omfattande och för varje år som går läggs nya regler till de gamla. För att förbättra Sveriges företagsklimat bör man minska den administrativa bördan för företagen. Samtidigt bör reglerna göras mer rättssäkra.

Redan i budgetpropositionen för 2007 meddelade regeringen under rubriken Förenklingar (prop. 2006/07:1 utg.omr. 3 s. 15) att

den har för avsikt att besluta om tilläggsdirektiv till Skatteförfarandeutredningen. Däremot sades inte något om vad dessa direktiv ska innehålla. Det anges i stället här.

### *Administrativ börda och regelförenklings*

Utvecklingen av det moderna samhället har medfört ett omfattande regelverk. Företagen i Sverige måste i dag ha kunskap om och efterleva ett stort antal regler samtidigt som de ständigt måste förbättra sin effektivitet och flexibilitet för att vara konkurrenskraftiga i en globaliserad värld.

Allt fler länder har insett att även regelverken utgör ett konkurrensmedel. Genom att skapa bästa möjliga regelverk för de svenska företagen kan staten medverka till att företagens konkurrenskraft ökar internationellt. Dessutom underlättas företagandet. Ett sätt att ge företagen bättre konkurrenskraft är att reglerna utformas på ett enklare och mer ändamålsenligt sätt så att företagen kan ägna mer tid och resurser till att driva och utveckla sin verksamhet och därmed växa och anställa fler vilket leder till ökad tillväxt. Ett enkelt regelverk för att starta och driva företag tillvaratar dessutom individernas initiativförmåga och ger därmed ett tillskott till samhället.

Krångliga regler och omfattande åtaganden gör att många företagare, särskilt små sådana, drar sig för att anställa nya medarbetare samt att alltför mycket tid och andra resurser ägnas åt att förstå reglerna och lämna inkrävda uppgifter. Därför bör det bli enklare att redovisa såväl egna skatter och avgifter som skatter och avgifter för anställda. Genomförandet av EU-direktiv innebär i flera fall en ökad regelbörda för företagen.

Regeringen har i budgetpropositionen för 2007 (prop. 2006/07:1, utg.omr. 24, avsnitt 3.10.2, s. 49) angett som mål att de svenska företagens administrativa kostnader för samtliga statliga regelverk ska minska med 25 procent under en period av fyra år. Syftet är att regelförenklingsarbetet ska leda till en märkbar förändring i företagens vardag.

En del regler medför inte särskilt stora kostnader för företagen men kan ändå upplevas som irriterande. Det handlar ibland om regler som är ineffektiva och vars syfte är otydligt för dem som ska följa reglerna eller om regler som duplicerar informationskrav.

I samband med att utredaren undersöker möjligheterna att utarbeta en förfarandelag – en uppgift som ges redan i huvuddirektiverna – ska utredaren undersöka och använda sig av de möjligheter som finns att inom ramen för regelsystemet göra förenklingar för de skattskyldiga. I detta arbete ska utredaren särskilt ha det av regeringen angivna målet för en minskning av företagens administrativa börda i åtanke.

### *Rättssäkerhet*

#### Skatte- och tulltillägg

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.

Trots att möjligheterna att göra nyanserade bedömningar i varje enskilt fall har utökats och förbättrats är reglerna fortfarande föremål för viss kritik. 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.

Det kan 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. Det finns också skäl att utvärdera och analysera tillämpningen av regelverket efter lagändringarna år 2003. Utredaren ska 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.

*Skadestånd i samband med skattebrott*

Ett skattebrott kan leda till undandragande av skatt eller till att skatt felaktigt tillgodoräknas eller återbetalas till gärningsmannen eller annan. Gärningsmannens avsikt med att begå ett skattebrott är att få behålla en summa pengar i stället för att betala in dessa i skatt till staten eller att få tillbaka pengar.

Den vinning som gärningsmannen gör genom brottet utgör den undandragna eller felaktigt tillgodoräknade eller återbetalda skatten. Om den skattskyldige och gärningsmannen är en och samma person, kan Skatteverket med stöd av taxeringslagen (1990:324) ompröva det aktuella taxeringsbeslutet och påföra gärningsmannen skatt. En motsvarande möjlighet till omprövning finns enligt skattebetalningslagen (1997:483). Därigenom får gärningsmannen inte behålla förtjänsten av brottet och staten får in det rätta skattebeloppet.

Om den skattskyldige däremot är en juridisk person uppkommer frågan om hur staten ska kunna kräva in den undandragna eller felaktigt tillgodoräknade eller återbetalda skatten av gärningsmannen. Även i de fallen kan taxeringsbeslutet omprövas, men den juridiska personen torde ofta sakna medel för att betala den påförda skatten.

Frågan behandlades i Uppbördsutredningens betänkande SOU 1965:23. Utredningen avvisade tanken på att konstruera ansvarigheten för skattebelopp som ett bolag hållit inne och som den juridiska personen saknade möjlighet att betala, som ett skadeståndsansvar och föreslog i stället särskilda bestämmelser om ställföreträdarens ansvarighet som i huvudsak motsvarar nuvarande 12 kap. 6 och 6 a §§ i skattebetalningslagen. I några äldre underrättsdomar har staten ändå ansetts kunna föra en skadeståndstalan mot gärningsmannen i målet om skattebrott.

Högsta domstolen (HD) har emellertid i avgörandet NJA 2003 s. 390 slagit fast att den som dömts för skattebrott eller medhjälp till sådant brott inte är skyldig att utge skadestånd till staten för undandragen skatt enligt 2 kap. 2 § skadeståndslagen (1972:207). I domskälen har HD mot bakgrund av Uppbördsutredningens uttalanden anfört att dagens regler om företrädaransvar får anses uttömmande reglera statens möjligheter att utkräva undandragen skatt av annan än den skattskyldige.

HD:s dom innebär att medel som någon har tillskansat sig genom att begå ett skattebrott inte kan utkrävas från honom eller



henne genom en skadeståndstalan. Det är inte heller – enligt en uttrycklig bestämmelse i 13 a § skattebrottslagen (1971:69) – möjligt att tillämpa brottsbalkens regler om förverkande.

Skatteverket har i en hemställan till Finansdepartementet (dnr Fi2006/1589) anfört att en möjlighet för det allmänna att föra talan om skadestånd på grund av skattebrott bör införas snarast.

En möjlighet för staten att föra skadeståndstalan av det slag som Skatteverket efterfrågar förutsätter ingående överväganden som lämpligen bör ske i samband med översynen av förfaranderegler på skatteområdet. En ytterligare uppgift för utredaren ska därför vara att undersöka om det är lämpligt och ändamålsenligt att införa en möjlighet för staten att kräva skadestånd i de fall någon annan än den skattskyldige, normalt en juridisk person, tillskansat sig medel genom skattebrott. De komplikationer som kan uppkomma när samma skattefordran kan krävas in från en ställföreträdare för en juridisk person både genom en talan om företrädaransvar, som prövas av förvaltningsdomstol, och en skadeståndstalan i allmän domstol, ska därvid särskilt analyseras. Utredaren ska också överväga om problemet ska lösas på något annat sätt t.ex. genom bestämmelser om förverkande. Skatteverkets hemställan överlämnas till utredningen för att övervägas i detta sammanhang. Utredaren ska lämna förslag till hur den valda lösningen ska författningsregleras.

### **Budgetaspekter**

Utredarens förslag enligt dessa tilläggsdirektiv ska – i likhet med vad som gäller enligt huvuddirektiven – sammantagna vara neutrala för den offentliga sektorns finanser eller innebära kostnadsminskningar. Utredaren ska vidare ange vilka administrativa konsekvenser förslagen får för såväl Skatteverket som företag och enskilda medborgare. Om förslagen medför kostnadsökningar för Skatteverket ska utredaren föreslå hur dessa ska finansieras.

### **Redovisning av uppdraget**

Enligt de ursprungliga direktiven (dir. 2005:129) ska uppdraget slutredovisas före utgången av år 2007. Med hänsyn bl.a. till de ytterligare uppgifter som nu tillkommit bör tiden innan slut-

redovisning ska ske förlängas. Utredaren ska, med ändring av den beslutade tiden, redovisa sitt uppdrag senast den 1 oktober 2008 med undantag för de delar som rör en eventuell justering av bestämmelserna om skatte- och tulltillägg samt skadestånd i samband med skattebrott. Dessa delar av uppdraget ska utredaren redovisa i ett slutbetänkande senast den 1 december 2008.

(Finansdepartementet)

# Kommittédirektiv



**Tilläggsdirektiv till  
Skatteförfarandeutredningen (Fi 2005:10)**

**Dir.  
2008:126**

---

Beslut vid regeringssammanträde den 30 oktober 2008

## Förlängd tid för uppdraget

Regeringen beslutade den 1 december 2005 att tillkalla en särskild utredare med uppdrag att föreslå reformerade förfaranderegler på såväl det direkta som det indirekta beskattningsområdet (dir. 2005:129). Uppdraget omfattar dock inte sådan skatt som ska tas ut enligt mervärdesskattelagen (1994:200) vid import av varor eller punktskatt och som ska betalas till Tullverket. Fastighetstaxeringen omfattas inte heller. Utredningen har antagit namnet Skatteförfarandeutredningen.

Utredningen har i ett delbetänkande i oktober 2006, *Tyst godkännande – ett nytt sätt att deklarerera* (SOU 2006:89), redovisat ett förenklat deklARATIONSSYSTEM.

Den 6 december 2007 beslutade regeringen om tilläggsdirektiv till utredningen (dir. 2007:165). Utredaren fick då – utöver vad som angavs i de ursprungliga kommittédirektiven – i uppgift att undersöka och använda sig av de möjligheter som finns att inom ramen för regelsystemet göra förenklingar och därigenom minska den administrativa bördan för de skattskyldiga. Utredaren ska också 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. Utredaren ska dessutom utreda om det bör införas en möjlighet för staten att kräva skadestånd i de fall någon annan än den skattskyldige, normalt en juridisk person, tillskansat sig medel genom skattebrott eller om problemet ska lösas på något annat

sätt. Utredaren ska också lämna förslag till hur den valda lösningen ska författningsregleras.

Utredaren ska redovisa sitt uppdrag senast den 1 oktober 2008 med undantag för de delar som rör en eventuell justering av bestämmelserna om skatte- och tulltillägg samt skadestånd i samband med skattebrott. Dessa delar av uppdraget ska utredaren redovisa i ett slutbetänkande senast den 1 december 2008.

I en skrivelse den 30 september 2008 hemställer utredaren om förlängd utredningstid på så sätt att uppdraget får redovisas i ett slutbetänkande senast den 31 maj 2009. Skälet för detta är att det, på grund av utredningsarbetets mycket stora omfattning, inte är möjligt att redovisa uppdraget inom de tider som angetts i tilläggsdirektivet.

Utredningstiden förlängs. Utredaren ska i stället redovisa sitt uppdrag i ett slutbetänkande senast den 31 maj 2009.

(Finansdepartementet)

# De största administrativa kostnaderna på Finansdepartementets område efter uppdatering 2009

SFS	Mervärdesskattelagen	Skattedecklarationen – Avdragsrätten skall styrkas genom faktura	8 kap. 17 §	EG mm	1 043 927 808
SFS 2001:1227	Lag om självdeklarationer och kontrolluppgifter	Skyldighet att lämna särskild självekloration – INK 2	2 kap. 7 §	Nationellt	934 869 082
SFS 2001:1227	Lag om självdeklarationer och kontrolluppgifter	Skyldighet att deklarerat inkomst från andelar i fämansföretag – K10	3 kap. 21 §	Nationellt	756 926 172
SFS 2001:1227	Lag om självdeklarationer och kontrolluppgifter	Skyldighet att lämna särskild självekloration – INK 1	2 kap. 7 §	Nationellt	543 396 232
SFS 1997:483	Skattebetalningslagen	Skattedecklarationen – basuppgifter	10 kap. 9, 21, 25 §§, 4 kap. 1–5 §§, 16 kap. 2 §	EG mm	469 822 554
SFS 1994:200	Mervärdesskattelagen	Omvänd skattskyldighet för byggtjänster	1 kap. 2 och 2d §§, 10 kap. 1 och 11 e §§, 11 kap. 8 §, 13 kap. 6, 8, 14 och 18a och 18b §§ ML.	Nationellt	453 800 416
SFS 1994:200	Mervärdesskattelagen	Fakturering, imehåll företag med 2 momsätser	7 kap. 1 §	EG mm	404 011 776
SFS 2006:575	Lag om särskild skattekontroll i vissa branscher	Krav på personaliggarer	5 §	Nationellt	365 560 000
SFS 2001:1227	Lag om självdeklarationer och kontrolluppgifter	Skyldighet att upprätta dokumentation avseende transaktioner med företag som är begränsat skattskyldig	19 kap. 2a §	EG mm	305 536 000
SFS 1994:200	Mervärdesskattelagen	Fakturering, imehåll företag med 3 momsätser	7 kap. 1 §	EG mm	219 523 584
SFS 2001:1227	Lag om självdeklarationer och kontrolluppgifter	Skyldighet att lämna särskild självekloration – INK 4	2 kap. 7 §	Nationellt	189 762 675
SFS 1994:200	Mervärdesskattelagen	Skattedecklarationen – Avdragsrätten för s.k. Blandad verksamhet är avdragsrätten för ingående moms är begränsad till vad som medför skattskyldighet	8 kap. 13 §	EG mm	146 019 736

Källa: Databasen Malin, [www.tillvaxtverket.se/malin](http://www.tillvaxtverket.se/malin)

## Skattetillägg – totala belopp

Beslut om skattetillägg; totala belopp (tkr) per år	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
Inkomstskatt årl tax	1 567 202	1 509 443	838 506	614 913	515 588	489 330	422 358	361 012
Inkomstskatt ompr höjn	951 160	1 038 739	826 924	985 635	776 463	1 971 276	1 079 204	1 226 858
Inkomstskatt ompr sänkn	-840 457	-1 317 062	-989 346	-1 343 881	-662 820	-539 170	-697 016	-1 242 296
Arbetsgivaravg 20 %	103 375	130 462	147 558	151 218	142 800	156 070	165 111	147 210
Arbetsgivaravg 10 %	12 009	12 208	11 443	14 500	328	-292	-9	-15
Arbetsgivaravg 5 %	52	32	97	201	5 288	5 619	5 960	6 230
Arbetsgivaravg 2 %	0	0	0	1	9	30	22	26
Avdragen skatt 20 %	58 680	57 238	56 886	51 266	63 940	62 637	68 130	68 547
Avdragen skatt 10 %	9 501	9 882	9 595	10 661	272	0	-7	5
Avdragen skatt 5 %	17	18	49	78	4 745	4 763	4 287	4 481
Avdragen skatt 2 %	0	0	0	1	46	5	37	21
Mervärdesskatt 20 %	206 974	299 627	281 638	286 915	249 167	270 355	308 824	431 957
Mervärdesskatt 10 %	1 229	1 738	1 995	2 741	1 549	149	-292	0
Mervärdesskatt 5 %	7 898	10 422	11 649	11 368	1 626	2 171	2 718	1 619
Mervärdesskatt 2 %	0	0	0	1 554	3 607	3 758	4 011	2 690
Summa skattetillägg	2 077 640	1 752 747	1 196 994	787 171	1 102 608	2 426 701	1 363 338	1 008 345

Källa: Skatteverkets verksamhetsstatistik.

# Antal beslut om skattetillägg

## Antal beslut om skattetillägg 2001–2008

	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
Inkomstskatt årlig tax	47 634	43 148	33 503	27 468	22 488	21 652	20 792	16 990
Inkomstskatt ompr höjn	12 744	12 201	11 958	15 288	12 922	12 189	12 431	13 912
Inkomstskatt ompr sänkn	16 830	17 508	17 006	14 212	10 735	9 849	9 837	9 483
Andel sänkt/påförda vid föreg. års tax:		37%	39%	42%	39%	44%	45%	46%
Arbetsgivaravg. 20 %	45 854	47 228	47 245	47 384	42 060	36 968	38 374	42 753
Arbetsgivaravg. 10 %	8 627	9 308	9 418	10 322	611	37	30	11
Arbetsgivaravg. 5 %	68	61	116	137	6 647	6 103	5 001	6 166
Arbetsgivaravg. 2 %	0	0	0	7	53	62	47	46
Avdragen skatt 20 %	36 452	35 233	33 397	32 289	29 455	26 587	26 686	28 108
Avdragen skatt 10%	7 055	7 178	7 173	7 767	393	13	26	6
Avdragen skatt 5 %	56	49	89	106	5 614	5 278	4 069	4 828
Avdragen skatt 2 %	0	0	0	7	58	45	55	38
Mervärdesskatt 20 %	79 689	81 579	80 308	79 665	70 526	66 783	65 211	53 036
Mervärdesskatt 10 %	425	738	838	705	472	27	8	8
Mervärdesskatt 5 %	1 804	1 824	1 807	1 079	852	764	503	285
Mervärdesskatt 2 %	0	0	0	728	1 094	1 139	1 232	693
	257 238	236 055	242 858	237 164	203 980	187 496	184 302	176 363

Källa: Skatteverkets verksamhetsstatistik.

# Skattebyten – exempel

## Exempel 1

### Konsekvens av preskriberade skatter i kombination med nedsättningsbeslut

1. Under 1999 påförs NN en slutlig skatt avseende taxeringsåret 1999 på 3 500 000 kr. Den påförda skatten medför att NN:s skattekonto får ett underskott på motsvarande belopp.
2. Någon betalning för att täcka underskottet inkommer inte, utan beloppet restförs. Efter det att underskottet överförts till KFM för indrivning är saldot på NN:s skattekonto 0 kr.
3. Den 31 december 2005 preskriberas skulden hos KFM och NN har således inte någon skuld längre.
4. Under år 2006 fattar Skatteverket ett omprövningsbeslut som innebär att skatten från 1999 undanröjds helt. Omprövningsbeslutet innebär en nedsättning med 3 500 000 kr.
5. NN:s skattekonto har ett överskott på 3 500 000 kr som kan betalas ut.

År	Händelse	Saldo på skattekontot	Skuld hos KFM
1999	skatt debiteras	- 3 500 000	
2000	skulden överförs till KFM	+3 500 000	- 3 500 000
2000	saldo skattekonto		0
2005	skulden preskriberas 2005-12-31		0
2006	omprövningsbeslut, nedsättning	+3 500 000	
2006	saldo skattekonto att betala ut	+3 500 000	

*Kommentar:* Effekterna av den preskriberade skatten i kombination med nedsättningsbeslutet innebär att "luftpengar" har skapats och att pengarna kan komma att betalas ut eller tas i anspråk för andra skulder.



## Exempel 2

### Konsekvens av preskriberade skatter i kombination med skattebyte

1. Skatt 1: 750 000 kr att betala debiteras år 1999 (preskriberas 2004-12-31).
2. Skatt 1 förfaller och restförs till KFM. Efter restföring är saldot på skattekontot 0 kr.
3. Skatt 2: 850 000 kr att betala debiteras år 2003 (preskriberas 2008-12-31).
4. Skatt 2 förfaller och restförs till KFM. Efter restföring är saldot på skattekontot 0 kr.
5. Summa skuld hos KFM 1 600 000 kr.  
Skuld 1: 750 000 kr med preskription den 31 december 2004.  
Skuld 2: 850 000 kr med preskription den 31 december 2008.
6. Skatt 2 sätts ned via omprövningsbeslut under 2004 till 0 kr. Överskottet på skattekontot, 850 000 kr, överförs till KFM.
7. Hos KFM avräknas beloppet mot den äldsta skulden först. Det innebär att skuld 1 kommer att betalas i sin helhet och 100 000 kr kommer att avräkna skuld 2.

År	Händelse	Saldo på skattekontot	Skuld hos KFM
1999	skatt 1 debiteras	- 750 000	
1999	skulden överförs till KFM	+ 750 000	- 750 000
1999	saldo skattekonto	0	
2003	skatt 2 debiteras	- 850 000	
2003	skulden överförs till KFM	+ 850 000	- 850 000
2003	saldo skattekonto	0	
2003	summa skuld hos KFM		skuld 1: 750 000 preskriberas 041231 skuld 2: 850 000 preskriberas 081231
2004	skatt 2 (850 000 ) undanröjs		+ 850 000
2004	summa skuld hos KFM		skuld 1: 0 skuld 2: 750 000 preskriberas 081231

*Kommentar:* Hos KFM kvarstår en skuld på 750 000 kr avseende skuld 2 från 2003. KFM kommer således att driva på denna skuld, trots att NN kan uppvisa ett beslut där just denna skatt är nedsatt till 0 kr. Denna skuld preskriberas den 31 december 2008.

Hade omprövningsbeslutet för skuld 2 först krediterat den ursprungliga debiteringen skulle denna skuld vara undanröjd i sin helhet. Hos KFM skulle det fortfarande kvarstå en skuld på 750 000 kr men avseende skuld 1 som preskriberas den 31 december 2004.

### Exempel 3

#### Konsekvens av preskriberade skatter i kombination med skattebyte och nedsättningsbeslut

1. Skatt 1: 750 000 kr att betala debiteras år 1999 (preskriberas 2004-12-31).
2. Skatt 1 förfaller och restförs till KFM. Efter restföring är saldot på skattekontot 0 kr.
3. Skatt 2: 650 000 kr att betala debiteras 12 maj 2004 (preskriberas 2008-12-31).
4. Skatt 1 undanröjs i sin helhet via omprövningsbeslut den 19 maj 2004. När skattekontot stäms av den 1 juni 2004 görs nedsättning i första hand mot skuld 2 (650 000 kr från den 12 maj 2004) eftersom båda besluten är under samma avstämningsperiod. Avstämningen visar sedan ett överskott på 100 000 kr som överförs till KFM.
5. Skuld 1 sätts ned med 100 000 kr hos KFM.

Den 31 december 2004 kommer resterande del av skuld 1 att preskriberas.

<i>Datum</i>	<i>Händelse</i>	<i>Saldo på skattekontot</i>	<i>Skuld hos KFM</i>
1999	skatt 1 debiteras	- 750 000	
1999	skulden överförs till KFM	+ 750 000	- 750 000 preskriberas 041231
1999	saldo skattekonto	0	
2004-05-12	skatt 2 debiteras	- 650 000	
2004-05-19	skatt 1 (750 000) undanröjs avräkning mot underskott på skattekontot, 650 000. resten förs till KFM	+ 750 000	+ 100 000
2004	summa skuld hos KFM		skuld 1: 650 000 preskriberas 041231

### Fortsättning av exempel 3

6. Skuld 1 preskriberas 31 december 2004, 650 000 kr kvarstår, och NN har nu inte någon skuld till vare sig Skatteverket eller KFM.
7. Skatt 2 omprövas 2005, ett år efter ursprungsdebiteringen, och sätts ned till 0 kronor, nedsättning med 650 000 kr.
8. Efter nedsättningsbeslutet har skattekontot ett överskott med 650 000 kr som betalas ut trots att NN aldrig har betalat in några pengar till sitt skattekonto.

<i>Datum</i>	<i>Händelse</i>	<i>Saldo på skattekontot</i>	<i>Skuld hos KFM</i>
1999	skatt 1 debiteras	- 750 000	
1999	skulden överförs till KFM	+ 750 000	- 750 000 preskriberas 041231
1999	saldo skattekonto	0	
2004-05-12	skatt 2 debiteras	- 650 000	
2004-05-19	skatt 1 (750 000 ) undanröjs avräkning mot underskott på skattekontot 650 000. resten förs till KFM	+ 750 000	
			+ 100 000
2004	summa skuld hos KFM		skuld 1: 650 000 preskriberas 041231
2005	skuld 1 preskriberas		skuld 1: 0
2005	skatt 2 undanröjs	+ 650 000	
2005	saldo skattekonto	+ 650 000	

# Paragrafnyckel

Paragrafnyckeln anger för varje paragraf i skatteförfarandelagen vilken eller vilka bestämmelser som paragrafen ersätter. Skatteförfarandelagens namn har genomgående utelämnats efter paragraf-angivelsen.

Skatteförfarandelagens två inledande kapitel innehåller för denna lag specifika bestämmelser om innehåll och tillämpningsområde och lämnas därför utanför sammanställningen.

Bestämmelser som endast innehåller en hänvisning till den paragraf som ersätts framgår inte av paragrafnyckeln. Undantag från denna regel görs dock för skattebetalningslagens hänvisningar till taxeringslagen.

Av utrymmesskäl används i vissa fall andra förkortningar än de som framgår av förkortningslistan. Här används förkortningen *BtSL* för lagen (1978:880) om betalningssäkring för skatter, tullar och avgifter och *TvL* för lagen (1994:466) om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet.

## Skatteförfarandelagen

### 3 kap.

- 1 § –
- 2 § 1 kap. 3 § TL, 1 kap. 5 § LSK, 1 kap. 3 § SBL och 3 § branschkontrollagen
- 3 § 1 kap. 6 § LSK och 1 kap. 3 § SBL
- 4 § 1 kap. 6 SBL och 21 § SINK
- 5 § 1 kap. 5 § SBL och 1 kap. 5 § LSK
- 6 § 3 kap. 11 § TL och 3 § TvL
- 7 § 22 kap. 1 a § SBL
- 8 § 1 kap. 3 § TL, 1 kap. 5 § LSK och 1 kap. 3 § SBL

9 §	1 kap. 4 § SBL
10 §	1 kap. 6 § SBL
11 §	1 kap. 6 § SBL
12 §	1 kap. 1 § SBL
13 §	–
14 §	12 § branschkontrollagen, 24 § kassaregisterlagen och 5 kap. 20 § TL
15 §	3 § TvL
16 §	4 § BtSL

**4 kap.**

1 §	3 § lagen om deklarationsombud
2 §	7 kap. 3 § TL och 23 kap. 6 § SBL

**5 kap.**

1 §	–
2 §	23 kap. 3 c § SBL och 2 kap. 7 § LSK
3 §	23 kap. 3 § SBL
4 §	23 kap. 3 a § SBL
5 §	23 kap. 3 d § SBL

**6 kap.**

1 §	–
2 §	23 kap. 4 § SBL
3 §	23 kap. 4 § SBL
4 §	2 § lagen om deklarationsombud
5 §	2 § lagen om deklarationsombud
6 §	5 § lagen om deklarationsombud
7 §	4 § lagen om deklarationsombud
8 §	6 § lagen om deklarationsombud

**7 kap.**

- 1 § 3 kap. 1 § SBL
- 2 § 3 kap. 2 § SBL
- 3 § 11 § kassaregisterlagen
- 4 § 3 kap. 3 § SBL och 11 § kassaregisterlagen
- 5 § 3 kap. 4 § SBL
- 6 § 7 § SBF

**8 kap.**

- 1 § 4 kap. 1 § SBL
- 2 § 4 kap. 2 § SBL
- 3 § 4 kap. 4 § SBL
- 4 § 4 kap. 3 § SBL
- 5 § 4 kap. 5 § SBL

**9 kap.**

- 1 § 4 kap. 7, 10, 11 och 13 §§ SBL
- 2 § 4 kap. 13 § SBL
- 3 § 4 kap. 9 § SBL
- 4 § 4 kap. 13 och 14 §§ SBL

**10 kap.**

- 1 § –
- 2 § 5 kap. 1 § SBL
- 3 § 5 kap. 2 §, 8 kap. 19 och 20 §§ SBL
- 4 § 5 kap. 3 § SBL
- 5 § 5 kap. 3 § SBL
- 6 § 5 kap. 4 § SBL
- 7 § 5 kap. 4 § SBL
- 8 § 5 kap. 4, 10 och 11 §§ SBL
- 9 § 5 kap. 4, 10 och 11 §§ SBL
- 10 § 5 kap. 5 § SBL
- 11 § 5 kap. 5 § SBL
- 12 § 5 kap. 6 § SBL
- 13 § 5 kap. 7 § SBL

14 §	5 kap. 8 § SBL
15 §	5 kap. 9 § SBL
16 §	5 kap. 9 § SBL
17 §	5 kap. 9 § SBL
18 §	5 kap. 12 § SBL
19 §	5 kap. 14 § SBL
20 §	5 kap. 15 § SBL

### 11 kap.

1 §	–
2 §	–
3 §	8 kap. 7 § SBL
4 §	8 kap. 14 § SBL
5 §	8 kap. 14 § SBL
6 §	8 kap. 14 § SBL
7 §	8 kap. 14 § SBL
8 §	8 kap. 14 § SBL
9 §	8 kap. 17 § SBL
10 §	8 kap. 15 och 16 §§ SBL
11 §	8 kap. 16 § SBL
12 §	8 kap. 23 § SBL
13 §	8 kap. 24 § SBL
14 §	8 kap. 25 § SBL
15 §	8 kap. 22 § SBL
16 §	8 kap. 1 § SBL
17 §	8 kap. 2 och 8 §§ SBL
18 §	8 kap. 4 § SBL
19 §	8 kap. 5 § SBL
20 §	8 kap. 8–9 §§ SBL
21 §	8 kap. 6 § SBL
22 §	8 kap. 7 § SBL
23 §	8 kap. 26 § SBL
24 §	8 kap. 8 § SBL
25 §	8 kap. 10 § SBL
26 §	8 kap. 10 § SBL
27 §	5 kap. 13 och 16 §§ SBL

**12 kap.**

- 1 § 8 kap. 1 § SBL
- 2 § 8 kap. 3 § SBL
- 3 § 8 kap. 3 § SBL
- 4 § 8 kap. 4 § SBL
- 5 § 8 kap. 5 § SBL
- 6 § –

**13 kap.**

- 1 § 8 § SINK
- 2 § 10 § SINK
- 3 § 9 § SINK
- 4 § 9, 12 och 14 §§ SINK
- 5 § 9 b § SINK

**14 kap.**

- 1 § 1 kap. 4 § LSK

**15 kap.**

- 1 § –
- 2 § 6 kap. 1 och 7 §§ LSK
- 3 § 6 kap. 2 § LSK
- 4 § 6 kap. 2 § LSK
- 5 § 6 kap. 2 § LSK
- 6 § 6 kap. 3 § LSK
- 7 § 6 kap. 4 § LSK
- 8 § 6 kap. 5 § LSK
- 9 § 6 kap. 6 § LSK
- 10 § 6 kap. 8 § LSK
- 11 § 6 kap. 9 § LSK
- 12 § 6 kap. 10 § LSK



**16 kap.**

1 §	7 kap. 1 och 3–5 §§ LSK
2 §	–
3 §	7 kap. 2, 4 och 5 §§ LSK
4 §	7 kap. 2, 4 och 5 §§ LSK

**17 kap.**

1 §	8 kap. 1 § LSK
2 §	8 kap. 2 § LSK
3 §	8 kap. 2 § LSK
4 §	8 kap. 4 § LSK
5 §	8 kap. 5 § LSK
6 §	8 kap. 6 § LSK

**18 kap.**

1 §	8 kap. 7 § LSK
2 §	8 kap. 8 § LSK
3 §	8 kap. 8 § LSK
4 §	8 kap. 11 § LSK
5 §	8 kap. 10 § LSK
6 §	8 kap. 12 § LSK

**19 kap.**

1 §	8 kap. 1 § LSK
2 §	9 kap. 2 § LSK
3 §	9 kap. 4 § LSK
4 §	9 kap. 5 § LSK
5 §	9 kap. 6 § LSK
6 §	9 kap. 7 § LSK

**20 kap.**

- 1 § 10 kap. 1 § LSK
- 2 § 10 kap. 2 § LSK
- 3 § 10 kap. 3 § LSK
- 4 § 10 kap. 4 § LSK
- 5 § 10 kap. 5 § LSK
- 6 § 10 kap. 6 § LSK

**21 kap.**

- 1 § 10 kap. 7 § LSK
- 2 § 10 kap. 8 § LSK
- 3 § 10 kap. 8 § LSK
- 4 § 10 kap. 5 § LSK
- 5 § 10 kap. 9 § LSK
- 6 § 10 kap. 10 § LSK
- 7 § 10 kap. 11 § LSK

**22 kap.**

- 1 § –
- 2 § 11 kap. 2 § LSK
- 3 § 11 kap. 2 a § LSK
- 4 § 11 kap. 3 § LSK
- 5 § 11 kap. 4 § LSK
- 6 § 11 kap. 5 § LSK
- 7 § 11 kap. 6 § LSK
- 8 § 11 kap. 7 § LSK
- 9 § 11 kap. 7 a § LSK
- 10 § 11 kap. 7 b § LSK
- 11 § 11 kap. 7 c § LSK
- 12 § 11 kap. 8 a § LSK
- 13 § 11 kap. 9 § LSK
- 14 § 11 kap. 13 § LSK
- 15 § 11 kap. 15 § LSK

**23 kap.**

- 1 § 12 kap. 1 § LSK
- 2 § 12 kap. 2 och 3 §§ LSK
- 3 § 12 kap. 2 och 3 §§ LSK
- 4 § 12 kap. 4 § LSK
- 5 § 13 kap. 1 § LSK
- 6 § 13 kap. 2 § LSK

**24 kap.**

- 1 § 14 kap. 1 och 2 §§ LSK
- 2 § 14 kap. 1 § LSK
- 3 § –
- 4 § 14 kap. 8 § LSK

**25 kap.**

- 1 § –

**26 kap.**

- 1 § –
- 2 § –
- 3 § 10 kap. 9 och 9 a §§ SBL
- 4 § 10 kap. 13 § SBL
- 5 § 10 kap. 13 a § SBL
- 6 § 10 kap. 13 § SBL
- 7 § 10 kap. 9 a och 13 §§ SBL
- 8 § 10 kap. 32 § SBL
- 9 § 32 a och 32 b §§ SBL
- 10 § 17 § SINK
- 11 § 10 kap. 14 § SBL
- 12 § 10 kap. 14 a, 15 och 31 §§ SBL
- 13 § 10 kap. 14 a § SBL
- 14 § 10 kap. 11 och 14 b §§ SBL
- 15 § –
- 16 § 10 kap. 14 § c SBL
- 17 § –

18 §	10 kap. 16 a § SBL
19 §	10 kap. 17–17 b §§ SBL
20 §	10 kap. 17 § SBL
21 §	10 kap. 17 a § SBL
22 §	10 kap. 17 § SBL
23 §	10 kap. 17 b § SBL
24 §	10 kap. 30 a § SBL
25 §	–
26 §	17 § SINK
27 §	10 kap. 18 § SBL
28 §	10 kap. 18 § SBL
29 §	10 kap. 18 § SBL
30 §	10 kap. 18 § SBL
31 §	10 kap. 19 § SBL
32 §	10 kap. 21 § SBL
33 §	10 kap. 22 § SBL
34 §	10 kap. 22 a § SBL
35 §	10 kap. 23 § SBL
36 §	10 kap. 32–32 b §§ SBL och 17 § SINK
37 §	10 kap. 32–32 b §§ SBL och 17 § SINK
38 §	10 kap. 32–32 b §§ SBL och 17 § SINK
39 §	10 kap. 12 § SBL
40 §	10 kap. 28 § SBL

**27 kap.**

1 §	10 kap. 8 a § SBL
2 §	10 kap. 8 a § SBL
3 §	25 a kap. 11 § och 49 kap. 13 § IL
4 §	10 kap. 8 c § SBL
5 §	10 kap. 8 b § SBL

**28 kap.**

1 §	–
2 §	10 kap. 1 och 6 §§ SBL
3 §	10 kap. 1 och 6 §§ SBL
4 §	10 kap. 1, 3, 4 och 6 §§ SBL
5 §	10 kap. 7 § SBL

**29 kap.**

1 §	1 kap. 2 § LSK
2 §	4 kap. 2 § LSK
3 §	3 kap. 3 § LSK

**30 kap.**

1 §	–
2 §	2 kap. 2 § LSK
3 §	2 kap. 5 § LSK
4 §	2 kap. 4 § LSK
5 §	2 kap. 7 § LSK
6 §	2 kap. 8 § LSK

**31 kap.**

1 §	–
2 §	3 kap. 1 § LSK
3 §	3 kap. 1 och 5 §§ LSK
4 §	3 kap. 4 § LSK
5 §	3 kap. 9 § LSK
6 §	3 kap. 5 § LSK
7 §	3 kap. 6 § LSK
8 §	3 kap. 7 § LSK
9 §	3 kap. 7 a § LSK
10 §	3 kap. 8 § LSK
11 §	3 kap. 9 a § LSK
12 §	3 kap. 9 b § LSK
13 §	3 kap. 10 § LSK
14 §	3 kap. 11 § LSK
15 §	3 kap. 11 a § LSK
16 §	3 kap. 12 § LSK
17 §	3 kap. 13 § LSK
18 §	3 kap. 15 § LSK
19 §	3 kap. 15 a § LSK
20 §	3 kap. 16 § LSK
21 §	3 kap. 16 a § LSK
22 §	3 kap. 17 § LSK
23 §	3 kap. 20 § LSK

- 24 § 3 kap. 22 § LSK
- 25 § 3 kap. 21 § LSK
- 26 § 3 kap. 21 § LSK
- 27 § 3 kap. 23 § LSK
- 28 § 3 kap. 25 § LSK
- 29 § 3 kap. 26 § LSK

**32 kap.**

- 1 § 4 kap. 5 § LSK
- 2 § 4 kap. 5 § LSK

**33 kap.**

- 1 § 1 kap. 3 § LSK
- 2 § 5 kap. 1 § LSK
- 3 § 18 kap. 2 § LSK
- 4 § 3 kap. 18 och 19 a §§ samt 5 kap. 2 § LSK
- 5 § 5 kap. 2 a § LSK
- 6 § 5 kap. 3 § LSK
- 7 § 15 kap. 8 § LSK
- 8 § 5 kap. 4 § LSK
- 9 § 5 kap. 4 § och 15 kap. 8 § LSK
- 10 § 5 kap. 4 § LSK

**34 kap.**

- 1 § –
- 2 § 15 kap. 2 § LSK
- 3 § 15 kap. 3 § LSK
- 4 § 15 kap. 4 § LSK
- 5 § 15 kap. 4 § LSK
- 6 § 15 kap. 4 § LSK samt 9 kap. 2 och 3 §§ FSK
- 7 § 15 kap. 7 § LSK
- 8 § 5 kap. 4 § LSK
- 9 § 5 kap. 4 § och 15 kap. 8 § LSK

**35 kap.**

- 1 § 10 kap. 33 § SBL
- 2 § 10 kap. 35 § SBL
- 3 § 10 kap. 36 § SBL

**36 kap.**

- 1 § –
- 2 § 16 kap. 1 och 3 §§ LSK
- 3 § 16 kap. 2 § LSK
- 4 § 16 kap. 1 och 3 §§ LSK
- 5 § 10 kap. 24 § SBL

**37 kap.**

- 1 § –
- 2 § 10 kap. 27 och 36 a §§ SBL samt 17 kap. 1 § LSK
- 3 § 7 § lagen om deklarationsombud
- 4 § 10 kap. 5 och 10 §§ SBL samt 17 kap. 2 § LSK
- 5 § 10 kap. 8 § SBL
- 6 § 3 kap. 5 § TL och 14 kap. 3 § SBL.
- 7 § 14 kap. 3 § SBL
- 8 § 17 kap. 3 § LSK
- 9 § 14 kap. 4 § SBL och 17 kap. 4 § LSK
- 10 § 14 kap. 4 § SBL och 17 kap. 5 § LSK

**38 kap.**

- 1 § 4 kap. 1 § LSK
- 2 § 4 kap. 1 §, 13 kap. 3 §, 14 kap. 7 § och 15 kap. 8 § LSK samt 10 kap. 34 § SBL
- 3 § 4 kap. 3 § LSK och 10 kap. 25 § SBL
- 4 § 4 kap. 3 § LSK och 10 kap. 25 § SBL

**39 kap.**

- 1 § –
- 2 § 5 § kassaregisterlagen, 1 § torgkontrollagen, och 2 § branschkontrollagen.
- 3 § 14 kap. 2 § SBL och 19 kap. 2 § LSK
- 4 § 2 och 6 §§ kassaregisterlagen
- 5 § 3 § kassaregisterlagen
- 6 § 4 § kassaregisterlagen
- 7 § 9 § kassaregisterlagen
- 8 § 10 § kassaregisterlagen
- 9 § 12 § kassaregisterlagen och 14 § Skatteverkets föreskrifter om krav på kassaregister
- 10 § –
- 11 § 30 § kassaregisterlagen
- 12 § 2 § torgkontrollagen
- 13 § 5–7 §§ branschkontrollagen
- 14 § 14 kap. 1 a § SBL
- 15 § 19 kap. 2 a och 2 b §§ LSK
- 16 § 19 kap. 2 a och 2 b §§ LSK
- 17 § 11 § branschkontrollagen och 19 § kassaregisterlagen

**40 kap.**

- 1 § 3 § ersättningslagen
- 2 § 3 § ersättningslagen
- 3 § 4 § ersättningslagen
- 4 § 4 § ersättningslagen
- 5 § 5 § ersättningslagen
- 6 § 7 § ersättningslagen
- 7 § 9 § ersättningslagen

**41 kap.**

- 1 § 3 kap. 1 § TL
- 2 § 3 kap. 2 § TL och 14 kap. 1 § SBL
- 3 § 3 kap. 2 § TL och 14 kap. 1 § SBL
- 4 § 3 kap. 3 § TL



**42 kap.**

1 §	–
2 §	3 kap. 8 § TL
3 §	3 kap. 8 § TL
4 §	3 kap. 9 § TL
5 §	3 kap. 9 § TL
6 §	3 kap. 10 § TL
7 §	3 kap. 11 § TL
8 §	3 kap. 10 och 12 §§ TL
9 §	3 kap. 10 och 12 §§ TL.
10 §	3 kap. 12 § TL
11 §	3 kap. 12 § TL
12 §	3 kap. 12 a § TL
13 §	3 kap. 12 a § TL

**43 kap.**

1 §	–
2 §	7 § kassaregisterlagen
3 §	15 § kassaregisterlagen
4 §	17 § och 20 §§ kassaregisterlagen
5 §	18 § kassaregisterlagen
6 §	21 § kassaregisterlagen
7 §	23 § kassaregisterlagen
8 §	4 § torgkontrollagen
9 §	9 § branschkontrollagen
10 §	15 och 21 §§ kassaregisterlagen samt 9 § branschkontrollagen
11 §	16 och 22 §§ kassaregisterlagen samt 10 § branschkontrollagen

**44 kap.**

1 §	3 kap. 12 § TL
2 §	19, 23 och 29 §§ kassaregisterlagen
3 §	3 kap. 6 § TL, 23 kap. 2 § SBL, 17 kap. 8 § LSK, 18 § branschkontrollagen, 29 § kassaregisterlagen och 8 § lagen om deklarationsombud.
4 §	3 kap. 6 och 12 §§ TL, 23 kap. 2 § SBL, 17 kap. 9 § LSK, 8 §

- lagen om deklarationsombud, 18 § branschkontrollagen och  
 29 § kassaregisterlagen  
 5 § 7 kap. 2 § TL, 23 kap. 2 § SBL, 17 kap. 8 § LSK, 19 §  
 branschkontrollagen och 32 § lagen om kassaregister

**45 kap.**

- |      |          |
|------|----------|
| 1 §  | 2 § TvL  |
| 2 §  | 3 § TvL  |
| 3 §  | 5 § TvL  |
| 4 §  | 6 § TvL  |
| 5 §  | 6 § TvL  |
| 6 §  | 7 § TvL  |
| 7 §  | 8 § TvL  |
| 8 §  | 9 § TvL  |
| 9 §  | 10 § TvL |
| 10 § | 11 § TvL |
| 11 § | 12 § TvL |
| 12 § | 13 § TvL |
| 13 § | 14 § TvL |
| 14 § | 28 § TvL |
| 15 § | 15 § TvL |
| 16 § | 20 § TvL |
| 17 § | 20 § TvL |

**46 kap.**

- |      |                   |
|------|-------------------|
| 1 §  | 1 och 2 §§ BtSL   |
| 2 §  | –                 |
| 3 §  | 2 § BtSL          |
| 4 §  | 4 § BtSL          |
| 5 §  | 1 § BtSL          |
| 6 §  | 4 § BtSL          |
| 7 §  | 6 § BtSL          |
| 8 §  | 6 § BtSL          |
| 9 §  | 6 § BtSL          |
| 10 § | 7 § BtSL          |
| 11 § | 7 § BtSL          |
| 12 § | 16 och 17 §§ BtSL |

13 §	20 § BtSL
14 §	8 § BtSL
15 §	9 § BtSL
16 §	21 § BtSL
17 §	22 § BtSL
18 §	–

**47 kap.**

1 §	3 kap. 13 § TL och 16 § TvL
2 §	3 kap. 13 och 14 b § TL samt 16–17 §§ TvL
3 §	3 kap. 14 § TL samt 17 och 28 §§ TvL.
4 §	3 kap. 14 a § TL och 18 § TvL
5 §	3 kap. 14 b § TL och 17 § TvL
6 §	3 kap. 14 § c TL och 19 § TvL

**48 kap.**

1 §	15 kap. 8 § SBL samt 5 kap. 9 och 13 §§ TL
2 §	5 kap. 9 § TL
3 §	4 kap. 5 § LSK
4 §	5 kap. 12 § TL
5 §	–
6 §	15 kap. 8 § SBL och 5 kap. 10 § TL
7 §	5 kap. 11 § TL

**49 kap.**

1 §	–
2 §	–
3 §	–
4 §	5 kap. 1 § TL och 15 kap. 1 § SBL
5 §	5 kap. 1 § TL och 15 kap. 1 § SBL
6 §	5 kap. 2 § TL och 15 kap. 2 § SBL
7 §	5 kap. 3 § TL och 15 kap. 3 § SBL
8 §	–
9 §	–
10 §	5 kap. 8 § TL och 15 kap. 7 § SBL
11 §	5 kap. 4 § TL och 15 kap. 4 § SBL

- 12 § 5 kap. 4 § TL och 15 kap. 4 § SBL
- 13 § 5 kap. 4 § TL och 15 kap. 4 § SBL
- 14 § 5 kap. 6 § TL
- 15 § 5 kap. 5 § TL och 15 kap. 5 § SBL
- 16 § 5 kap. 6 § TL
- 17 § –
- 18 § –
- 19 § 5 kap. 7 § TL och 15 kap. 6 § SBL
- 20 § –
- 21 § 5 kap. 23 § TL

**50 kap.**

- 1 § –
- 2 § 24 § kassaregisterlagen
- 3 § 24–26 §§ kassaregisterlagen
- 4 § 12 § branschkontrollagen
- 5 § 12, 13 och 15 §§ branschkontrollagen
- 6 § 28 § kassaregisterlagen och 17 § branschkontrollagen
- 7 § 25 § kassaregisterlagen och 14 § branschkontrollagen
- 8 § 5 § torgkontrollagen och 15 kap. 9 § SBL

**51 kap.**

- 1 § 5 kap. 14 § TL, 15 kap. 10 och 11 §§ SBL, 5 § torgkontrollagen, 16 § branschkontrollagen samt 27 § kassaregisterlagen
- 2 § 5 kap. 21 § TL

**52 kap.**

- 1 § –
- 2 § –
- 3 § –
- 4 § 4 kap. 14 § TL och 21 kap. 9 § SBL
- 5 § 5 kap. 16 § TL och 21 kap. 13 § SBL
- 6 § 5 kap. 18 § TL
- 7 § 5 kap. 18 § TL och 15 kap. 13 § SBL
- 8 § –

- 9 § –  
10 § 5 kap. 20 § TL och 15 kap. 15 § SBL

**53 kap.**

- 1 § 11 kap. 2 § SBL  
2 § 11 kap. 16 och 18 a §§ SBL  
3 § 11 kap. 17 § SBL  
4 § 11 kap. 18 § SBL  
5 § 11 kap. 1 § SBL

**54 kap.**

- 1 § –  
2 § –  
3 § 20 § SINK  
4 § 20 § SINK

**55 kap.**

- 1 § –  
2 § 11 kap. 3 och 4 §§ SBL  
3 § 6 kap. 1 § och 7 kap. 1 § SBL  
4 § 6 kap. 3 § SBL  
5 § 6 kap. 6 § SBL  
6 § 11 kap. 6 § SBL  
7 § –  
8 § 11 kap. 6 § SBL  
9 § 8 kap. 11, 13 och 29 §§ SBL  
10 § 8 kap. 12 § SBL  
11 § 8 kap. 12, 27, och 29 §§ SBL  
12 § 8 kap. 17 § SBL  
13 § –  
14 § 6 kap. 4 §, 8 kap. 11 § samt 11 kap. 8 § SBL

**56 kap.**

- 1 § 4 kap. 2 § TL och 11 kap. 9 § SBL
- 2 § 1 kap. 1 § TL
- 3 § 4 kap. 5 § TL
- 4 § 4 kap. 6 § TL
- 5 § 11 kap. 10 § SBL
- 6 § 11 kap. 9 § SBL
- 7 § 11 kap. 11 § SBL
- 8 § 11 kap. 14 § SBL
- 9 § 11 kap. 13 § SBL
- 10 § 11 kap. 15 § SBL

**57 kap.**

- 1 § 4 kap. 3 § TL och 11 kap. 19 § SBL
- 2 § 5 kap. 2 § TL
- 3 § 11 kap. 19 § SBL

**58 kap.**

- 1 § 11 kap. 11 a § SBL
- 2 § 11 kap. 11 a § SBL
- 3 § 11 kap. 12 § SBL
- 4 § 11 kap. 12 § SBL samt 7 och 9 §§ ersättningslagen

**59 kap.**

- 1 § –
- 2 § 12 kap. 1 § SBL och 9 a § SINK
- 3 § 12 kap. 1 § SBL
- 4 § –
- 5 § 12 kap. 10 § SBL och 9 a § SINK
- 6 § –
- 7 § 12 kap. 3 och 4 §§ SBL
- 8 § 12 kap. 3 § SBL
- 9 § 12 kap. 11 § SBL
- 10 § 12 kap. 5 § SBL
- 11 § 12 kap. 8 a § SBL

12 §	12 kap. 6 § SBL
13 §	12 kap. 6 § SBL
14 §	12 kap. 6 a § SBL
15 §	12 kap. 6 b § SBL
16 §	12 kap. 7 § SBL
17 §	12 kap. 7 § SBL
18 §	12 kap. 7 a § SBL
19 §	12 kap. 7 c § SBL
20 §	12 kap. 7 e § SBL och 18 kap. 4 a § SBL
21 §	12 kap. 12 § SBL
22 §	–
23 §	–
24 §	–
25 §	12 kap. 8 och 12 §§ SBL
26 §	12 kap. 8 b § SBL
27 §	12 kap. 8 c § SBL
28 §	12 kap. 9 a § SBL
29 §	12 kap. 13 § SBL
30 §	12 kap. 13 § SBL

**60 kap.**

1 §	13 kap. 1 § SBL
-----	-----------------

**61 kap.**

1 §	3 kap. 5 § SBL
2 §	3 kap. 5 § SBL
3 §	–
4 §	16 kap. 7 § SBL
5 §	–
6 §	–
7 §	3 kap. 6 § SBL

**62 kap.**

1 §	–
2 §	16 kap. 2 och 3 §§ SBL
3 §	16 kap. 4 § SBL

4 §	16 kap. 5 § SBL
5 §	16 kap. 5 § SBL
6 §	11 kap. 5 § SBL
7 §	11 kap. 5 § SBL
8 §	16 kap. 6 § SBL
9 §	16 kap. 8 § SBL
10 §	16 kap. 9 § SBL
11 §	16 kap. 10 § SBL
12 §	18 kap. 7 a § SBL
13 §	18 kap. 7 § 3 SBL
14 §	16 kap. 11 § SBL
15 §	16 kap. 11 § SBL
16 §	16 kap. 12 § SBL
17 §	16 kap. 12 § SBL
18 §	16 kap. 13 § SBL

**63 kap.**

1 §	–
2 §	–
3 §	17 kap. 1 § SBL
4 §	17 kap. 2 och 6 §§ SBL
5 §	17 kap. 2 § SBL
6 §	17 kap. 2 § SBL
7 §	17 kap. 2 a § SBL
8 §	17 kap. 3 § SBL
9 §	17 kap. 3 § SBL
10 §	17 kap. 3 § SBL
11 §	17 kap. 4 § SBL
12 §	17 kap. 4 a § SBL
13 §	17 kap. 5 § SBL
14 §	17 kap. 7 § SBL
15 §	17 kap. 9 § SBL
16 §	17 kap. 11 § SBL
17 §	–



**64 kap.**

1 §	–
2 §	18 kap. 1 och 2 §§ SBL
3 §	10 kap. 20 och 23 §§ samt 18 kap. 4 § SBL
4 §	18 kap. 7 § SBL
5 §	18 kap. 3 § SBL
6 §	18 kap. 4 b § SBL
7 §	18 kap. 5 § SBL och 14 § SINK
8 §	18 kap. 5 § SBL
9 §	18 kap. 10 § SBL
10 §	18 kap. 10 § SBL

**65 kap.**

1 §	19 kap. 1 § SBL
2 §	19 kap. 2 § SBL
3 §	19 kap. 3 § SBL
4 §	19 kap. 5–7 a och 14 §§ SBL
5 §	19 kap. 4 § SBL
6 §	19 kap. 5 § SBL
7 §	19 kap. 6 § SBL
8 §	19 kap. 7 § SBL
9 §	19 kap. 2, 4 och 7 §§ SBL
10 §	–
11 §	19 kap. 7 § SBL
12 §	19 kap. 7 a § SBL
13 §	19 kap. 8 och 9 §§ SBL
14 §	19 kap. 10 § SBL
15 §	19 kap. 10 § SBL
16 §	19 kap. 11 § SBL
17 §	19 kap. 12 § SBL
18 §	19 kap. 13 § SBL
19 §	19 kap. 16 § SBL
20 §	–
21 §	–

**66 kap.**

- 1 § –
- 2 § 4 kap. 7 § TL och 21 kap. 1 § SBL
- 3 § 4 kap. 8 och 12 §§ TL samt 21 kap. 3 SBL
- 4 § 4 kap. 7 § TL och 21 kap. 1 § SBL
- 5 § –
- 6 § 4 kap. 9 och 10 §§ TL samt 21 kap. 4 och 6 §§ SBL
- 7 § 4 kap. 9 § TL samt 21 kap. 4 och 5 §§ SBL
- 8 § 4 kap. 9 § TL och 21 kap. 4 § SBL
- 9 § 4 kap. 11 § TL och 21 kap. 7 § SBL
- 10 § 4 kap. 11 a § TL
- 11 § 4 kap. 11 a § TL och 21 kap. 7 a SBL
- 12 § 21 kap. 5 § SBL
- 13 § 21 kap. 5 § SBL
- 14 § 8 kap. 27 och 28 §§ SBL
- 15 § –
- 16 § 4 kap. 13 § TL och 21 kap. 8 § SBL
- 17 § 4 kap. 13 § TL och 21 kap. 8 § SBL
- 18 § 4 kap. 14 § TL och 21 kap. 9 § SBL.
- 19 § –
- 20 § 4 kap. 14 § TL och 21 kap. 9 § SBL
- 21 § 4 kap. 14 § TL och 21 kap. 9 § SBL
- 22 § 21 kap. 9 § SBL
- 23 § –
- 24 § 11 kap. 3 § SBL
- 25 § 4 kap. 15–17 §§ TL samt 21 kap. 10–12 och 14 §§ SBL
- 26 § 4 kap. 18 § TL och 21 kap. 13 § SBL
- 27 § 4 kap. 20 § TL och 21 kap. 17 § SBL
- 28 § 4 kap. 20 § TL och 21 kap. 15 § SBL
- 29 § 4 kap. 20 § TL och 21 kap. 16 § SBL
- 30 § 4 kap. 21 § TL samt 21 kap. 18 och 19 §§ SBL
- 31 § 4 kap. 21 § TL och 21 kap. 19 § SBL
- 32 § 4 kap. 22 § TL och 21 kap. 20 § SBL
- 33 § 11 kap. 2 § SBL
- 34 § 7 kap. 4 § TL

## 67 kap.

1 §	–
2 §	6 kap. 1 § TL och 22 kap. 1 § SBL
3 §	1 § lagen om allmänt ombud, 6 kap. 1 § TL och 22 kap. 1 § SBL
4 §	6 kap. 1 § TL och 22 kap. 15 § SBL
5 §	6 kap. 2 § TL, 22 kap. 2 § SBL, 7 § torgkontrollagen, 19 § branschkontrollagen, 32 § kassaregisterlagen, 10 § lagen om deklarationsombud och 19 kap. 3 § LSK
6 §	–
7 §	22 kap. 1 § SBL
8 §	22 kap. 1 a § SBL
9 §	22 kap. 1 b § SBL
10 §	22 kap. 1 c § SBL
11 §	22 kap. 1 d § SBL och 7 a § 1 och 7 FAFD
12 §	6 kap. 1 § TL och 22 kap. 1 § SBL och 2 § ersättningslagen
13 §	6 kap. 3 § TL och 22 kap. 3 och 4 §§ SBL
14 §	6 kap. 3 § TL och 22 kap. 3 § SBL
15 §	6 kap. 4 § TL och 22 kap. 5 § SBL
16 §	22 kap. 4 § 3 SBL
17 §	–
18 §	–
19 §	6 kap. 5 § TL och 22 kap. 6 § SBL
20 §	6 kap. 6 § TL och 22 kap. 6 § SBL
21 §	6 kap. 6 § TL och 22 kap. 6 § SBL
22 §	6 kap. 6 § TL och 22 kap. 6 § SBL
23 §	6 kap. 8–9 a §§ TL och 22 kap. 7–9 §§ SBL
24 §	6 kap. 8–9 a §§ TL och 22 kap. 7–9 §§ SBL
25 §	6 kap. 8–9 a §§ TL och 22 kap. 7–9 §§ SBL
26 §	6 kap. 10 § TL och 22 kap. 10 och 13 §§ SBL
27 §	34 § FPL
28 §	22 kap. 11 § SBL
29 §	6 kap. 13 § TL och 22 kap. 13 § SBL
30 §	6 kap. 14 § TL och 22 kap. 13 § SBL
31 §	6 kap. 17 § TL, 22 kap. 13 § SBL, 30 § TvL och 2 § ersättningslagen,
32 §	6 kap. 18 § och 19 § TL och 22 kap. 13 § SBL
33 §	6 kap. 19 § TL och 22 kap. 13 § SBL
34 §	6 kap. 20 § TL och 22 kap. 13 § SBL
35 §	6 kap. 21 § TL och 22 kap. 13 § SBL

- 36 § 6 kap. 22 § TL och 22 kap. 13 § SBL  
37 § 6 kap. 23 § TL och 22 kap. 13 § SBL  
38 § 6 kap. 24 § TL och 22 kap. 13 § SBL

**68 kap.**

- 1 § 23 kap. 7 och 8 §§ SBL, 3 kap. 14 c § TL samt 21 § TvL.  
2 § 6 § ersättningslagen samt 11 kap. 12 § och 17 kap. 3 § SBL  
3 § 3 kap. 14 c § TL och 21 § TvL

**69 kap.**

- 1 § 21 § TvL  
2 § 21 § TvL  
3 § 23 § TvL  
4 § 22 § TvL  
5 § 22 § TvL  
6 § 22 § TvL  
7 § 24 § TvL  
8 § 24 och 25 §§ TvL  
9 § 25 § TvL  
10 § 23 § TvL  
11 § 26 § TvL  
12 § 27 § TvL  
13 § 10 § BtSL  
14 § 10 § BtSL  
15 § 11, 12 och 14 §§ BtSL  
16 § 31 § TvL och 13 § BtSL

**70 kap.**

- 1 § 20 kap. 1–3 §§ SBL  
2 § 20 kap. 1–3 §§ SBL  
3 § 20 kap. 4 § SBL  
4 § 20 kap. 6 § SBL  
5 § –  
6 § –

**71 kap.**

- 1 § 11 kap. 12 § och 17 kap. 3 § SBL
- 2 § 18 kap. 6 och 8 §§ SBL
- 3 § 18 kap. 9 § SBL och 6 § ersättningslagen
- 4 § –