

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
Internet: www.fritzes.se

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

Textbearbetning och layout har utförts av Regeringskansliet, FA/kommittéservice

Tryckt av Edita Sverige AB
Stockholm 2009

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

Innehåll

Del 1

Sammanfattning	9
Förkortningar	23
Författningsförslag – skatteförfarandelagen	25
Författningsförslag – övriga lagar	215

Del 2

1	Utredningens uppdrag och arbete	333
2	En skatteförfarandelag	337
3	Minskade administrativa kostnader	361
4	Preliminär skatt	407
5	Uppgifts- och dokumentationsskyldighet	431
6	Ersättning för kostnader för biträde	475
7	Särskilda avgifter	501
8	Betalning och återbetalning av skatter och avgifter	575

9 Omprövning och överklagande.....	651
10 Betalningsskyldighet vid skattebrott	685
11 Ikraftträdande, övergångsbestämmelser och följdändringar.....	703
12 Konsekvenser	713
Särskilda yttranden	739
Bilagor	759

Del 3

Författningskommentar – skatteförfarandelagen.....	845
1.1 Förslaget till skatteförfarandelag (0000:000)	845
Avd. I Innehåll, tillämpningsområde och definitioner.....	845
1 kap. Lagens innehåll	845
2 kap. Lagens tillämpningsområde	845
3 kap. Definitioner och förklaringar	852
Avd. II Företrädare.....	879
4 kap. Uppgifter som lämnas för någon annans räkning	879
5 kap. Uppgiftsskyldiga företrädare.....	881
6 kap. Ombud.....	884
Avd. III Registrering.....	893
7 kap. Registrering.....	893
Avd. IV Preliminär skatt	900
8 kap. Preliminärskattesystemets grunder.....	900
9 kap. Godkännande för F-skatt	901
10 kap. Skatteavdrag för preliminär skatt	909
11 kap. Beräkning av skatteavdrag för preliminär skatt	919
12 kap. Skattetabeller	933
Avd. V Särskild inkomstskatteredovisning.....	938
13 kap. Särskild inkomstskatteredovisning.....	939

Avd. VI Uppgifts- och dokumentationsskyldighet	946
14 kap. Syftet med kontrolluppgifter	946
15 kap. Kontrolluppgift om intäkt i inkomstslaget tjänst...	947
16 kap. Kontrolluppgift om intäkt och avdrag i inkomstslaget näringsverksamhet.....	953
17 kap. Kontrolluppgift om ränta och annan avkastning på fordringsrätter.....	956
18 kap. Kontrolluppgift om ränteutgifter	959
19 kap. Kontrolluppgift om avkastning på delägarätter.....	961
20 kap. Kontrolluppgift om avyttring av andelar i investeringsfonder	963
21 kap. Kontrolluppgift om avyttring av fordringsrätter och andra delägarätter än andelar i investeringsfonder	968
22 kap. Kontrolluppgift om vissa andra förhållanden	972
23 kap. Kontrolluppgift om utländska förhållanden	979
24 kap. Bestämmelser för alla kontrolluppgifter.....	985
25 kap. Undantag från kontrolluppgiftsskyldighet	987
26 kap. Skattedeklaration	990
27 kap. Skalbolagsdeklaration	1031
28 kap. Preliminär deklaration	1033
29 kap. Deklarationsskyldighet för inkomst.....	1036
30 kap. Vem är deklarationsskyldig för inkomst?.....	1038
31 kap. Vilka uppgifter omfattas av deklarationsskyldigheten för inkomst?.....	1041
32 kap. När ska deklarationsskyldigheten för inkomst fullgöras?	1053
33 kap. Särskilda uppgifter	1055
34 kap. Informationsuppgifter	1060
35 kap. Periodiska sammanställningar	1069
36 kap. Anstånd med att deklarerera och lämna särskilda uppgifter.....	1071
37 kap. Föreläggande	1075
38 kap. Formkrav för lagens uppgiftsskyldigheter	1088
39 kap. Dokumentationsskyldighet.....	1093
Avd. VII Ersättning för kostnader för biträde.....	1108
40 kap. Ersättning för kostnader för biträde.....	1108
Avd. VIII Utredning och kontroll.....	1125

41 kap. Skatteverkets skyldighet att utreda och kommunicera.....	1125
42 kap. Revision.....	1134
43 kap. Tillsyn över kassaregister och kontrollbesök	1143
Avd. IX Tvångsåtgärder	1151
44 kap. Vite	1151
45 kap. Bevissäkring	1162
46 kap. Betalningssäkring	1187
Avd. X Undantag från kontroll	1217
47 kap. Handlingar och uppgifter som inte får granskas ...	1217
Avd. XI Särskilda avgifter	1226
48 kap. Förseningsavgift	1226
49 kap. Skattetillägg	1237
50 kap. Kontrollavgift	1268
51 kap. Befrielse från särskilda avgifter.....	1277
52 kap. Beslut om särskilda avgifter	1280
Avd. XII Beslut om skatter och avgifter.....	1293
53 kap. Beslut om arbetsgivaravgifter, skatteavdrag, mervärdesskatt och punktskatt	1293
54 kap. Beslut om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta.....	1298
55 kap. Beslut om preliminär skatt.....	1304
56 kap. Beslut om slutlig skatt.....	1316
57 kap. Skönsmässiga beslut om skatt	1325
58 kap. Beslut om undantag från skalbolagsbeskattning ...	1329
59 kap. Ansvar för skatter och avgifter.....	1335
60 kap. Beslut om befrielse från arbetsgivaravgifter, skatteavdrag, mervärdesskatt och punktskatt	1358
Avd. XIII Betalning och återbetalning av skatter och avgifter...	1362
61 kap. Skattekonton	1362
62 kap. Betalning av skatter och avgifter	1369
63 kap. Anstånd med betalning av skatter och avgifter	1385
64 kap. Återbetalning av skatter och avgifter	1410
65 kap. Ränta	1421
Avd. XIV Omprövning och överklagande.....	1452
66 kap. Omprövning	1452
67 kap. Överklagande.....	1537

Avd. XV Verkställighet.....	1624
68 kap. Besluts verkställbarhet.....	1624
69 kap. Verkställighet av beslut om tvångsåtgärder.....	1628
70 kap. Indrivning.....	1642
71 kap. Övriga bestämmelser om verkställighet	1649

Författningskommentar – övriga lagar..... 1677

1.2 Förslaget till lag (0000:000) om redovisning, betalning och kontroll av mervärdesskatt för elektroniska tjänster från tredje land	1677
1.3 Förslaget till lag om ändring i kupongskattelagen (1970:624)	1689
1.4 Förslaget till lag om ändring i skattebrottslagen (1971:69)	1692
1.5 Förslaget till lag om ändring i förvaltningsprocesslagen (1971:291)	1694
1.6 Förslaget till lag om ändring i fastighetstaxeringslagen (1979:1152).....	1695
1.7 Förslaget till lag om ändring i lagen (1984:404) om stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheter.....	1698
1.8 Förslaget till lag om ändring i lagen (1990:676) om skatt på ränta på skogkontomedel m.m.....	1700
1.9 Förslaget till lag om ändring i lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta	1703
1.10 Förslaget till lag om ändring i lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl.	1712
1.11 Förslaget till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)	1716
1.12 Förslaget till lag om ändring i lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och energiprodukter	1719

1.13 Förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)	1723
1.14 Förslaget till lag om ändring i socialavgiftslagen (2000:980)	1744
1.15 Förslaget till lag om ändring i tullagen (2000:1281)	1755
1.16 Förslaget till lag om ändring i lagen (2004:629) om trängselskatt.....	1762
1.17 Förslaget till lag om ändring i vägtrafikskattelagen (2006:227)	1764

Författningskommentar – skatteförfarandelagen

1.1 Förslaget till skatteförfarandelag (0000:000)

Avd. I Innehåll, tillämpningsområde och definitioner

1 kap. Lagens innehåll

I kapitlet finns en innehållsförteckning över lagens avdelningar och kapitel. Den har placerats i lagen för att den vid framtida ändringar av lagen ska hållas uppdaterad.

2 kap. Lagens tillämpningsområde

1 §

De bestämmelser som i dag går under namnet ”skatteförfarandet” finns i huvudsak i taxeringslagen (1990:324, TL), skattebetalningslagen (1997:483, SBL) och lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter (LSK) – de tre stora förfarandelagarna. Skatteförfarandelagen ska ersätta dessa tre lagar, vilket innebär att tillämpningsområdet för skatteförfarandelagen ska vara lika stort som det sammanlagda tillämpningsområdet för de tre stora förfarandelagarna.

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

Skattebetalningslagen gäller inte för skatt enligt lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta (SINK). Den särskilda inkomstskatten ska dock i fortsättningen tas ut enligt skatteförfarandelagen. Anledningen till det är att den

särskilda inkomstskatten för utomlands bosatta i dag i praktiken tas ut enligt förfarandet i skattebetalningslagen och att bestämmelserna i skattebetalningslagen nu förs över hit. Se vidare kommentaren till 13 kap. och lagen om ändring i lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta.

Skatteförfarandelagens tillämpningsområde kommer när det gäller skatter att vara så stort att det är enklare att räkna upp de skatter som undantas än dem som lagen ska gälla för. Huvudregeln är alltså att lagen gäller alla skatter. Endast de skatter som särskilt undantas faller utanför tillämpningsområdet.

Lagen ska alltså gälla för skatt som inte undantas här och för annan avgift till det allmänna som inte betecknas skatt om det följer av 2 § (jfr 1 § skattebrottslagen (1971:69)).

Paragrafen ersätter 1 kap. 1 § TL, 1 kap. 1 § SBL och 1 kap. 1–4 §§ LSK. De delar av bestämmelserna som avser avgifter ersätts dock av 2 § där det anges för vilka avgifter skatteförfarandelagen ska vara tillämplig.

Den definition av punktskatt som finns i 1 kap. 1 § SBL finns här i 3 kap. 12 §.

Taxeringslagens bestämmelse om tillämpningsområde fick sin nuvarande lydelse i samband med att förmögenhetsskatten slopades (prop. 2007/08:26).

Motsvarande bestämmelse i skattebetalningslagen fick sin nuvarande lydelse när redovisnings- och betalningsskyldighet för felaktigt debiterad mervärdesskatt infördes (prop. 2007/08:25).

Bestämmelserna i 1 kap. 1, 2 och 4 §§ LSK har aldrig ändrats. Innehållet i 1 kap. 3 § är från 2007 då möjligheten att få uppskov med beskattning av kapitalvinst vid avyttring av privatbostad utvidgas till att också avse ersättningsbostäder som ligger i en annan stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (prop. 2006/07:19).

Tillämpningsområdet för LSK anges genom att det räknas upp i vilket syfte självdeklarationer, särskilda uppgifter och kontrolluppgifter ska lämnas, som t.ex. att det sägs att i självdeklarationer lämnas uppgifter till ledning för bl.a. egen taxering enligt taxeringslagen. Det innebär att det inte bara är denna paragraf som ersätter bestämmelserna i 1 kap. 1–4 §§ LSK utan det gör även 14 kap. 1 § där det sägs i vilket syfte kontrolluppgifter lämnas, 29 kap. 1 § där det sägs vad deklARATIONSSKYLDIGHETEN för inkomst innebär och 33 kap. 1 § där ändamålet med särskilda uppgifter anges.

Skatteförfarandelagen ska även ersätta en rad lagar som kan sägas komplettera de tre stora lagarna på skatteförfarandeområdet. Det rör sig om lagar i följande ämnen: *Särskilda antecknings-skyldigheter*: lagen (1998:514) om särskild skattekontroll av torg- och marknadshandel m.m. (torgkontrollagen), lagen (2006:575) om särskild skattekontroll i vissa branscher (branschkontrollagen) och lagen (2007:592) om kassaregister m.m. (kassaregisterlagen)¹, *Tvångsåtgärder*: lagen (1978:880) om betalningssäkring för skatter, tullar och avgifter, (betalningssäkringslagen) och lagen (1994:466) om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet (tvångsåtgärdslagen), *Ersättning och ombud*: lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. (ersättningslagen), lagen (2003:643) om allmänt ombud hos Skatteverket och lagen (2005:1117) om deklarationsombud.

Betalningssäkringslagen, tvångsåtgärdslagen och ersättningslagen innehåller uppräknningar av de skatter och avgifter som lagarna är tillämpliga på. I lagen om deklarationsombud sägs vilka deklARATIONER som får lämnas genom ombud. Bestämmelser i dessa ämnen kommer i fortsättningen att ges i skatteförfarandelagen och bestämmelserna kommer att gälla för de skatter och avgifter som tas ut enligt skatteförfarandelagen om inte annat särskilt anges. Se vidare kommentarerna till 6 kap. 4–8 §§ (deklarationsombud), 40 kap. (ersättning för kostnader för biträde), 45 kap. (bevis-säkring) och 46 kap. (betalningssäkring).

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

2 §

Här anges de avgifter som ska tas ut enligt skatteförfarandelagen.

Punkten 1 avser avgift enligt begravningslagen (1990:1144). Sådan avgift tas i dag ut enligt skattebetalningslagen, vilket följer av 1 kap 1 § första stycket 4 SBL. Den ordningen har gällt sedan 1999 (prop. 1998/99:38, s. 272).

¹ Träder i kraft först den 1 januari 2010.

I *punkten 2* anges avgift enligt lagen (1994:1744) om allmän pensionsavgift. Av 1 kap. 1 § första stycket TL framgår att i dag fastställs underlaget för avgiften enligt taxeringslagen. Underlaget har fastställts enligt TL sedan avgiften infördes (prop. 1994/95:41). År 1998 bytte avgiften namn från "allmänna egenavgifter" till "allmän pensionsavgift" (prop. 1997/98:1). Av 1 kap. 1 § första stycket 1 SBL följer att avgiften i dag bestäms och betalas enligt skattebetalningslagen, vilket har gällt sedan skattebetalningslagens tillkomst (prop. 1996/97:100, s. 516).

Enligt *punkten 3* ska avgift enligt lagen (1994:1920) om allmän löneavgift tas ut enligt förevarande lag. Av 1 kap. 1 § första stycket 6 SBL framgår att löneavgiften i dag tas ut enligt skattebetalningslagen. Den allmänna löneavgiften fanns med i skattebetalningslagens ursprungliga tillämpningsområde (prop. 1996/97:100, s. 516).

Punkten 4 avser avgift enligt lagen (1999:291) om avgift till registrerat trossamfund (1990:1144). Sådan avgift tas i dag ut enligt skattebetalningslagen, vilket följer av 1 kap 1 § första stycket 7 SBL. Den ordningen har gällt sedan 1999 (prop. 1998/99:38, s. 272).

I *punkten 5* anges avgifter enligt socialavgiftslagen (2000:980, SAL), dvs. arbetsgivaravgifter och egenavgifter. Arbetsgivaravgifter och egenavgifter fanns med i skattebetalningslagens ursprungliga tillämpningsområde fast då reglerades avgifterna i lagen (1981:691) om socialavgifter, som upphävdes när dagens socialavgiftslag trädde i kraft (prop. 1996/97:100, s. 516 och prop. 2000/01:8).

Enligt *punkten 6* ska avgift enligt lagen (2007:1398) om kommunal fastighetsavgift tas ut enligt förevarande lag. I dag fastställs underlaget enligt taxeringslagen, vilket följer av 1 kap. 1 § första stycket 5 TL. Av 1 kap. 1 § första stycket 1 SBL framgår att avgiften bestäms och betalas enligt skattebetalningslagen. Detta har gällt sedan avgiften infördes (prop. 2007/08:27).

Avgifter som tas ut enligt skattebetalningslagen men som inte ska tas ut enligt skatteförfarandelagen

Enligt 1 kap. 2 § 2 SBL gäller lagen vid bestämmande, debitering och betalning av *förseningsavgift enligt fastighetstaxeringslagen (1979:1152)*.

I 18 kap. 46 § fastighetstaxeringslagen sägs att i fråga om debitering och betalning av förseningsavgift gäller bestämmelserna i skattebetalningslagen. Enligt samma paragraf ska bestämmelserna om omprövning och överklagande i fastighetstaxeringslagen även gälla beslut om förseningsavgift.

Beslutet om förseningsavgift fattas alltså enligt fastighetstaxeringslagen och omprövas samt överklagas enligt bestämmelserna i den lagen. Poängen med att koppla på skattebetalningslagen är att beslutad förseningsavgift därigenom hanteras inom skattekontosystemet. Det innebär helt enkelt att beslutad avgift ska registreras på skattekontot och att skattebetalningslagens regler om betalning, återbetalning, anstånd, ränta och indrivning gäller för förseningsavgiften.

För att bibehålla dagens ordning är det inte nödvändigt att ange att skatteförordningen gäller vid uttag av förseningsavgift utan det är tillräckligt att i 18 kap. 46 § fastighetstaxeringslagen föreskriva att i fråga om debitering och betalning av förseningsavgift gäller bestämmelserna om debitering och betalning av förseningsavgift i skatteförordningen.

Det normala är att Tullverket beslutar om *transporttillägg enligt lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och energiprodukter* (punktskattekontrollagen). I 4 kap. 9 a § punktskattekontrollagen sägs dock att Skatteverket beslutar om transporttillägg avseende den som är skattskyldig för bränsle till följd av bestämmelsen i 4 kap. 1 a § andra stycket lagen (1994:1774) om skatt på energi.

I 1 kap. 2 § 6 SBL sägs att lagen även gäller vid bestämmande, debitering och betalning av transporttillägg som avses i 4 kap. 9 a § punktskattekontrollagen.

Enligt 4 kap. 9 a § andra stycket punktskattekontrollagen ska bestämmelserna i skattebetalningslagen om debitering, betalning, överklagande och förfarandet i övrigt tillämpas på transporttillägg som Skatteverket beslutat.

Skatteverkets beslut om transporttillägg ska alltså överklagas enligt skattebetalningslagen och inte enligt punktskattekontrollagen. Tiden för överklagande är sex år räknat från utgången av det kalenderår då den aktuella skattepliktiga händelsen inträffat. Sexårsfristen valdes i stället för tvåmånadersfristen för att överklagandetiden skulle bli densamma som tiden för att överklaga beslut om punktskatt (prop. 2008/09:48, s. 47).

Syftet med att skattebetalningslagen gäller för transporttillägg som beslutas av Skatteverket är att avgiften ska hanteras på samma sätt som andra avgifter som verket beslutar om, dvs. på skattekontot. Det innebär helt enkelt att transporttillägget registreras på skattekontot och att skattebetalningslagens regler om betalning, återbetalning, anstånd, ränta och indrivning gäller för tillägget.

Även i fortsättningen bör transporttillägg som Skatteverket beslutar om debiteras och betalas enligt skattekontosystemet. Däremot finns det inte skäl att tillämpa skatteförfarandelagens bestämmelser om överklagande och förfarandet i övrigt utan i det avseendet bör samma regler gälla som för Tullverkets beslut om transporttillägg. Eftersom punktskattekontrollagen inte anger någon tid för överklagande gäller förvaltningslagens tid för överklagande, dvs. tre veckor. Det bör noteras att den tiden redan gäller i dag för överklagande av Tullverkets beslut om transporttillägg.

Vi anser alltså att det är tillräckligt att i punktskattekontrollagen föreskriva att i fråga om transporttillägg som beslutats av Skatteverket gäller bestämmelserna om debitering och betalning av skattetillegg i skatteförfarandelagen.

3 §

I paragrafen dras gränsen gentemot förfarandebestämmelserna i tullagen (2000:1281). Förevarande lag gäller inte för skatt som ska tas ut enligt mervärdesskattelagen (1994:200, ML) vid import av varor eller för punktskatt som ska betalas till Tullverket utan i sådana fall gäller alltså tullagen. Dagens motsvarighet till bestämmelsen finns i 1 kap. 2 a § SBL.

Bestämmelsen om att skattebetalningslagen inte gäller för mervärdesskatt som tas ut vid import infördes i förtydligande syfte 1998 men då i 1 kap. 1 § andra stycket SBL (prop. 1997/98:33). År 1999 beslutades att skattebetalningslagen skulle gälla om det särskilt anges. Syftet var att bestämmelsen om befrielse från betalningsskyldighet i 13 kap. 1 § skulle kunna tillämpas på mervärdesskatt som ska betalas vid import (prop. 1998/99:83, s. 25).

När punktskatterna infogades tillkom undantaget för punktskatt som ska betalas till Tullverket. Samtidigt fördes undantaget för importmoms över till 1 kap. 2 a § SBL (prop. 2001/02:127, s. 167).

Skatteförfarandelagens bestämmelse om befrielse från bl.a. mervärdesskatt och punktskatt ska inte längre gälla för skatt som

tas ut enligt tullagen. Befrielse ska dock kunna medges även i fortsättningen men då enligt bestämmelsen om befrielse i 5 kap. 13 § tullagen. Se även kommentaren till 60 kap. 1 §.

Ordalydelsen ”om det inte särskilt anges” finns därför inte med här.

4 §

Här regleras förhållandet mellan den här lagen och punktskattekontrollagen. Paragrafen ersätter 1 kap. 2 b § SBL. Skatteförfarandelagen ska ha samma förhållande till punktskattekontrollagen som skattebetalningslagen har i dag.

Det innebär att den här lagen inte gäller för skattepliktiga varor som är omhändertagna med stöd av punktskattekontrollagen eller omfattas av ett beslut om skatt enligt den lagen. Om beslutet enligt punktskattekontrollagen upphävs, ska dock förevarande lag anses ha varit tillämplig som om beslutet aldrig hade fattats.

Bestämmelsen infördes i skattebetalningslagen i samband med att punktskatterna infogades i skattekontosystemet men den är från 1998 (prop. 1997/98:100, s. 207 och prop. 2001/02:127, s. 167). Den ändrades 2007 när ordet ”energiprodukter” ersatte ”mineraloljeprodukter” i punktskattekontrollagens rubrik (prop. 2006/07:96).

5 §

Från och med den 1 juli 2003 kan en beskattningsbar person som inte är etablerad i Sverige eller annat EG-land under vissa förutsättningar välja att redovisa och betala mervärdesskatt för sådana tjänster som är elektroniska enligt 5 kap. 7 § andra stycket 12 mervärdesskattelagen (1994:200). Denna särskilda ordning för att redovisa och betala mervärdesskatt har hittills reglerats i 10 a kap. SBL.

Den som tillämpar den särskilda ordningen för att redovisa och betala mervärdesskatt berörs inte av de allmänna bestämmelserna om redovisning och betalning av skatt. Dessutom är det endast ett fåtal personer som använder den särskilda beskattningsordningen, som för övrigt är tidsbegränsad. Mot denna bakgrund föreslås att den särskilda beskattningsordningen för elektroniska tjänster från tredje land ska regleras i en särskild lag.

Här anges därför att den här lagen inte ska gälla för mervärdesskatt som regleras i lagen (0000:000) om redovisning, betalning och kontroll av mervärdesskatt för elektroniska tjänster från tredje

land. Vissa bestämmelser om omprövning, överklagande och förfarandet i övrigt ska dock fortfarande gälla. Dessutom ska ersättning för kostnader för biträde kunna beviljas och bevissäkring och betalningssäkring vidtas i ärenden och mål om skatt enligt den nya lagen om redovisning, betalning och kontroll av mervärdesskatt för elektroniska tjänster från tredje land. För att det ska vara möjligt görs i nyss nämnda lag hänvisningar till aktuella bestämmelser i denna lag.

3 kap. Definitioner och förklaringar

Var finns definitioner och förklaringar?

1 §

De definitioner och förklaringar som har betydelse för tillämpningen av flera bestämmelser på olika ställen i lagen finns i detta kapitel. Definitioner och förklaringar som är hårdare knutna till ett visst kapitel placeras i stället i det kapitlet. För att det ska vara lätt att hitta även en sådan definition eller förklaring finns här en lista som hänvisar till rätt paragraf.

Bestämmelsen är utformad efter förebild av 2 kap. 1 § inkomstskattelagen (1999:1229, IL).

Betydelsen framgår av annan lag

2 §

Alla termer och uttryck som används i lagen definieras inte här. I stället ska de enligt förevarande paragraf ha samma betydelse här som i de materiella lagarna. Det gäller dock inte om annat anges i denna lag.

Bestämmelsen innebär t.ex. att bestämmelserna i 19 kap. om kontrolluppgifter om avkastning på delägarätter gäller även för bl.a. vinstandelsbevis och konvertibla skuldebrev (48 kap. 2 § IL). Ett prisbasbelopp, som används i 10 kap. 4 §, definieras i 2 kap. 27 § IL. Vad som avses med en utländsk företagare i 6 kap. 2 och 3 §§ framgår av 1 kap. 15 § mervärdesskattelagen (1994:200, ML).

Paragrafen ersätter 1 kap. 3 § första stycket TL, 1 kap. 5 § första stycket LSK, delar av 1 kap. 3 § SBL och 3 § första stycket branschkontrollagen.

Bestämmelsen i 1 kap. 3 § första stycket TL har ändrats när lagen (1997:323) om statlig förmögenhetsskatt infördes och avskaffades samt i samband med inkomstskattelagens tillkomst (prop. 1989/90:74, s. 392, prop. 1996/97:117 samt prop. 2007/08:26, s. 749 och 750).

1 kap. 5 § första stycket LSK fick sin nuvarande lydelse 2008 (prop. 2007/08:55).²

1 kap. 3 § SBL är ändrad två gånger, dels i samband med inkomstskattelagens tillkomst, dels när arvs- och gåvoskatten infogades i skattekontosystemet (prop. 1996/97:100, s. 517 och 518, prop. 1999/2000:2 del 2, s. 770 samt prop. 2000/01:117).

3 § första stycket branschkontrollagen har kvar sin ursprungliga lydelse (prop. 2005/06:169, s. 125).

Arbetsgivaravgifter

3 §

I paragrafen görs ett undantag från vad som sägs i 2 §; termen arbetsgivaravgifter får här en vidare innebörd än vad som gäller enligt socialavgiftslagen. Paragrafen ersätter 1 kap. 6 § LSK och delar av 1 kap. 3 § SBL.

Bestämmelsen i LSK har behållit sin ursprungliga lydelse (prop. 2001/02:25, s. 155). Förarbetena till 1 kap. 3 § SBL framgår av kommentaren till 2 §.

Med arbetsgivaravgifter avses inte bara avgifter enligt 2 kap. SAL; även skatt enligt 1 § lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster och avgift enligt 1 och 3 §§ lagen om allmän löneavgift omfattas. Det är alltså fråga om skatt och avgift enligt de sistnämnda två lagarna som ska betalas av den som betalat ut ersättning.

Bestämmelsen i LSK gäller generellt för särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster och allmän löneavgift. Det innebär att även sådan särskild löneskatt och allmän löneavgift som ska betalas av den enskilde själv omfattas av termen arbetsgivaravgifter. Här använder vi skattebetalningslagens snävare definition. I de fall sådan särskild löneskatt och allmän löneavgift som ska betalas av den enskilde själv omfattas av en bestämmelse anges det särskilt (se 29 kap. 1 §, 31 kap. 2 § och 56 kap. 5 §).

² I övrigt är 1 kap. 5 § första stycket LSK ändrad två gånger (prop. 2001/02:25, s. 154 och 155, prop. 2005/06:22 samt prop. 2007/08:26).

Beskattningsår

4 §

Av paragrafen framgår vad som avses med beskattningsår. Det som sägs i *första stycket* framgår i dag av 1 kap. 6 § SBL med undantag för beskattningsår för särskild inkomstskatt för utomlands bosatta. En definition av beskattningsår togs in i den ursprungliga lydelsen av skattebetalningslagen på grund av att begreppet utsträckts till att gälla även i fråga om arbetsgivaravgifter och avdragen skatt (prop. 1996/97:100, s. 520). Bestämmelsen har ändrats i samband med inkomstskattelagens tillkomst (prop. 1999/2000:2), när punktskatterna infogades i skattekontosystemet (prop. 2001/02:127, s. 168) och när den statliga fastighetsskatten på bostäder ersattes av en kommunal fastighetsavgift (prop. 2007/08:27).

Bestämmelsen i första stycket om beskattningsår för särskild inkomstskatt för utomlands bosatta finns i dag i 21 § SINK, som infördes 2005 och aldrig har ändrats (prop. 2004/05:19, s. 65).

När det gäller bestämmelserna om beskattningsår för mervärdesskatt görs en viss förändring i förhållande till 1 kap. 6 § SBL. Där pekas inte något beskattningsår ut för felaktigt debiterad mervärdesskatt. Att sådana belopp omfattas av begreppet mervärdesskatt framgår av 8 §. Bestämmelsen om beskattningsår i *första stycket 4* gäller annan mervärdesskatt än sådan som ska redovisas för redovisningsperioder och omfattar därmed felaktigt debiterad mervärdesskatt. Punkten 4 gäller också mervärdesskatt för förvärv av sådana nya transportmedel eller punktskattepliktiga varor som avses i 2 a kap. 3 § första stycket 1 eller 2 mervärdesskattelagen. Beskattningsår är det kalenderår under vilket den felaktiga debiteringen gjorts eller förvärvet skett.

Punkten 8 gäller de avgifter som lagen tillämpas på. Bestämmelsen behövs eftersom lagen inte likställer avgifter med skatt. Med arbetsgivaravgifter avses enligt 3 § arbetsgivaravgifter enligt 2 kap. socialavgiftslagen och sådan allmän löneavgift som arbetsgivaren ska betala. Även skatt enligt 1 § lagen om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster omfattas av begreppet arbetsgivaravgift. Eftersom det är en skatt faller den dock in under punkten 7 som innehåller en motsvarande bestämmelse om beskattningsår.

Förutom arbetsgivaravgifter gäller bestämmelsen även avgifter som ingår i slutlig skatt. Det är enligt 56 kap. 5 § allmän pensionsavgift, kommunal fastighetsavgift, egenavgift enligt 3 kap. social-

avgiftslagen, sådan allmän löneavgift som den enskilde själv ska betala, begravningsavgift och avgift till registrerat trossamfund. Särskilda avgifter ingår inte i slutlig skatt och omfattas inte av bestämmelsen. Kontrollavgifterna har egna frister för beslut, omprövning och överklagande som inte anknyter till beskattningsår. För skattetillägg och förseningsavgift tillämpas det beskattningsår som gäller för den skatt eller avgift som inte redovisats eller redovisats på fel sätt.

Andra stycket, som är nytt, innehåller en bestämmelse om beskattningsår för fysiska personer vad gäller preliminär skatt. Preliminär skatt betalas enligt skattebetalningslagen för inkomstår, dvs. för kalenderår. Fysiska personer betalar i stor utsträckning preliminär skatt genom skatteavdrag enligt tabell. Skattetabellerna fastställs för kalenderår och ett kalenderårsanknutet förfarande krävs för att det ska fungera.

I fortsättningen ska preliminär skatt betalas för beskattningsår. För fysiska personer är normalt beskattningsåret ett kalenderår. Att ersätta inkomstår med beskattningsår innebär för fysiska personer alltså ingen förändring i förhållande till nuvarande regler. Undantagsvis kan det dock förekomma att en fysisk person för enskild näringsverksamhet har annat beskattningsår än kalenderår (1 kap. 13 § andra stycket IL samt 3 kap. 1 § andra stycket och 2 § bokföringslagen [1999:1078, BFL]). Även en fysisk person som har två olika beskattningsår bör betala preliminär skatt för kalenderår. Det uppnås genom här aktuell definition av beskattningsår för fysisk person när det gäller preliminär skatt.

Europeiska ekonomiska intressegrupperingar

5 §

Av paragrafen framgår att vad som sägs i lagen om handelsbolag även ska gälla europeiska ekonomiska intressegrupperingar (EEIG). Paragrafen har utformats med 1 kap. 5 § SBL som förebild men ersätter också delar av 1 kap. 5 § andra stycket LSK. 1 kap. 5 § SBL har behållit sin ursprungliga lydelse (prop. 1996/97:100, s. 519 och 520). 1 kap. 5 § andra stycket LSK har ändrats två gånger (prop. 2001/02:25, s. 155, prop. 2002/03:150 och prop. 2007/08:26).

En EEIG är en juridisk person (prop. 1994/95:68, s. 36 och 37). Enligt 5 kap. 2 § andra stycket IL framgår att det som sägs i

inkomstskattelagen om svenska handelsbolag samt om delägare och andelar i dem, gäller vid beskattningen också i fråga om EEIG samt för delägare respektive andelar i dem. Eftersom inkomstskattelagens bestämmelser om juridiska personer enligt 2 kap. 3 § IL inte ska tillämpas på handelsbolag kommer de inte heller att tillämpas på EEIG. Genom att förevarande paragraf anger att det som gäller för handelsbolag också ska gälla EEIG, kommer såväl lagens bestämmelser om juridiska personer (8 §) som om handelsbolag att tillämpas för EEIG.

1 kap. 5 § SBL gäller inte om annat föreskrivs. Reservationen för fall då annat föreskrivs togs in med hänvisning till en särskild bestämmelse om beslutande myndighet i 2 kap. 2 § andra stycket SBL (prop. 1996/97:100, s. 519 och 520). Sedan Skatteverket ersatte Riksskatteverket och skattemyndigheterna har bestämmelsen slopats. Den enda bestämmelse där behandlingen av handelsbolag och EEIG skiljer sig åt är nu forumbestämmelsen i 22 kap. 1 b § SBL. Den finns här i 67 kap. 9 §.

I LSK har en något annorlunda lagstiftningsteknik valts. Enligt 1 kap. 5 § andra stycket LSK ska med juridisk person även avses EEIG. Däremot finns inte någon bestämmelse som generellt anger att bestämmelser om handelsbolag ska tillämpas även för EEIG. I stället anges i de enskilda bestämmelserna att så ska vara fallet (se t.ex. 3 kap. 24 § och 15 kap. 2 § LSK). I fortsättningen kommer bestämmelserna inte att ange att även EEIG omfattas utan det framgår i stället av här aktuell bestämmelse. Ett undantag bör dock göras från huvudregeln att bestämmelser om handelsbolag även gäller EEIG. Det gäller skyldigheten för delägare i handelsbolag att deklarerera uppgift om tillskott och uttag. Att den bestämmelsen inte ska tillämpas för delägare i EEIG framgår av ett uttryckligt undantag (se vidare kommentaren till 31 kap. 26 §).

I taxeringslagen finns det inte någon bestämmelse om EEIG. Hänvisningen i 1 kap. 3 § första stycket TL till betydelsen och tillämpningsområdet enligt inkomstskattelagen innebär dock att det som sägs om svenska handelsbolag gäller EEIG. Att dessa, liksom handelsbolagen, vid tillämpning av taxeringslagen ska betraktas som juridiska personer framgår av 1 kap. 3 § andra stycket TL. Förevarande paragraf innebär alltså ingen förändring i förhållande till taxeringslagen.

Handling

6 §

Begreppet handling definieras i dag i 3 kap. 11 § tredje stycket TL och i 3 § tvångsätgårdslagen. Definitionerna är identiska. I 1 kap. 5 § första stycket LSK sägs att termer och uttryck som används i lagen har samma betydelse och tillämpningsområde som i TL. Dessutom görs i 14 kap. 7 a § SBL en hänvisning till definitionen i TL.

En definition av begreppet handling infördes genom lagstiftning 1987 för att vid taxeringsrevision göra det möjligt att granska inte bara traditionella handlingar utan även ADB-upptagningar (prop. 1987/88:65, s. 43–46).

Definitionen överförs från taxeringslagen och tvångsätgårdslagen. Det bör noteras att definitionen som ges här stämmer överens med den definition av begreppet handling som ges i 2 kap. 3 § första stycket första meningen tryckfrihetsförordningen.

Begreppet handling har bl.a. betydelse för tillämpningen av bestämmelserna om revision i 42 kap.

Hemortskommun

7 §

I paragrafen finns en definition av hemortskommun. Den är hämtad från 22 kap. 1 a § andra stycket SBL som infördes 2003 och därefter inte är ändrad (prop. 2002/03:99, s. 306).

Definitionen får betydelse för att fastställa tillämplig skatttabell för preliminär skatt och för att avgöra vilken länsrätt som är rätt forum när en fysisk person överklagar ett beslut enligt lagen.

Juridisk person

8 §

I paragrafen finns ett undantag från 2 § som gäller innebörden av termen juridisk person. Enligt 2 kap. 3 § första stycket IL tillämpas inte bestämmelserna om juridiska personer på bl.a. dödsbon och svenska handelsbolag. Skatteförfarandelagens bestämmelser om juridiska personer ska dock tillämpas även på handelsbolag och dödsbon. En särskild bestämmelse med den innebörden finns därför här.

Motsvarande framgår i dag av 1 kap. 3 § andra stycket TL, 1 kap. 5 § andra stycket LSK och 1 kap. 3 § SBL. Bestämmelsen i 1 kap. 3 § andra stycket TL tillkom 1999 och har härefter bara ändrats redaktionellt (prop. 1999/00:2 del 2, s. 749 och 750 samt prop. 2007/08:26). 1 kap. 5 § andra stycket LSK har ändrats två gånger (prop. 2001/02:25, s. 155, prop. 2002/03:150 och prop. 2007/08:26). Förarbetena till 1 kap. 3 § SBL framgår av kommentaren till 2 §.

Mervärdesskatt

Felaktigt debiterad mervärdesskatt

9 §

Enligt 1 kap. 1 § första stycket 5 SBL gäller lagen inte enbart för mervärdesskatt utan även för sådant belopp som avses i 1 kap. 1 § tredje stycket ML. Enligt bestämmelsen i mervärdesskattelagen ska till staten också betalas belopp som i en faktura eller liknande handling betecknats som mervärdesskatt, även om beloppet inte utgör mervärdesskatt enligt lagen (felaktigt debiterad mervärdesskatt).

Denna utvidgning av skattebetalningens tillämpningsområde trädde i kraft den 1 januari 2008 (prop. 2007/08:25, s. 89–96 och 266). Då infördes betalningsskyldighet för den som på en faktura eller liknande handling betecknar ett belopp som mervärdesskatt utan att det är fråga om mervärdesskatt. Betalningsskyldigheten föreskrivs i 1 kap. 2 e § ML.

I samband med utvidgningen av tillämpningsområdet infördes en likställighetsbestämmelse i 1 kap. 4 § andra stycket 3 SBL. Där sägs att med skatt likställs belopp som avses i 1 kap. 1 § tredje stycket ML.

Skatteförfarandelagen ska gälla vid uttag av skatt som inte uttryckligen undantas från lagen. Det innebär att lagen gäller för skatter som inte undantas i 2 kap. 1 §. Dit hör givetvis mervärdesskatt.

Betalningsskyldigheten för felaktigt debiterad mervärdesskatt kan inte avse något annat än skatt. Även om det inte är mervärdesskatt är det alltså skatt enligt mervärdesskattelagen. Det behöver därför inte anges särskilt att skatteförfarandelagen gäller vid uttag av felaktigt debiterad mervärdesskatt.

För att redovisning och betalning ska fungera måste det som gäller mervärdesskatt och den som är skattskyldig för sådan skatt även gälla felaktigt debiterad mervärdesskatt och den som är betalningsskyldig för sådan skatt. Det bästa sättet att uppnå det är med en sådan likställighetsbestämmelse som nu ges här. Den här bestämmelsen ersätter 1 kap. 4 § andra stycket 3 SBL.

Att den som är skyldig att betala felaktigt debiterad mervärdesskatt likställs med skattskyldig enligt mervärdesskattelagen innebär t.ex. att bestämmelsen i 26 kap. 3 § 2 om att den som är skattskyldig enligt mervärdesskattelagen ska lämna en skattedeklaration även gäller den som är betalningsskyldig för felaktigt debiterad mervärdesskatt. Vidare kommer felaktigt debiterad mervärdesskatt att ingå i beslut om mervärdesskatt enligt 53 kap. 1 §.

Överskjutande ingående mervärdesskatt

10 §

I paragrafen definieras termen överskjutande ingående mervärdesskatt. Definitionen är hämtad från 1 kap. 6 § SBL och har aldrig ändrats (prop. 1996/97:100, s. 521).

Näringsverksamhet

11 §

I paragrafen definieras näringsverksamhet genom en hänvisning till 13 kap. IL. Motsvarande definition finns i dag i 1 kap. 6 § SBL (prop. 1996/97:100, s. 521). Paragrafen har ändrats i samband med inkomstskattelagens tillkomst. Då anpassades uttryckssätten och hänvisningarna ändrades till inkomstskattelagen (prop. 1999/2000:2 del 2, s. 770).

Nämnas bör att inkomstskattelagens kriterium för hur självständig en verksamhet ska vara för att bedömas som näringsverksamhet nyligen ändrades (prop. 2008/09:62).

Punktskatt

12 §

I paragrafen anges genom en uppräkningsvad vad som avses med punktskatt. Innehållet är hämtat från 1 kap. 1 § andra stycket SBL. Bestämmelsen togs in i skattebetalningslagen när punktskatterna infogades i skattekontosystemet (prop. 2001/02:127, s. 166). Uppräkningsvaden ändrades senast 2007 (prop. 2006/07:96).

Överskjutande punktskatt

13 §

Paragrafen innehåller en definition av uttrycket överskjutande punktskatt. Överskjutande punktskatt uppkommer i de fall avdragen är större än skattens bruttobelopp. Med överskjutande punktskatt avses det belopp med vilket avdragen överstiger skattens bruttobelopp.

I skattebetalningslagen finns ingen motsvarande bestämmelse. Uttrycket överskjutande punktskatt används i skattebetalningslagen men är alltså inte definierat där.

Särskilda avgifter

14 §

I paragrafen definieras förseningsavgift, skattetillägg och kontrollavgift som särskilda avgifter. Vidare klargörs att dessa avgifter ska tillfalla staten. Bestämmelser om att särskilda avgifter ska tillfalla staten finns nu i 12 § andra stycket branschkontrollagen (prop. 2005/06:169, s. 128), 24 § andra stycket kassaregisterlagen (prop. 2006/07:105, s. 96) och 5 kap. 20 § första stycket TL (prop. 2002/03:106, s. 245). I skattebetalningslagen finns ingen bestämmelse om att avgifterna tillfaller staten eftersom det ansågs ligga i sakens natur (prop. 1996/97:100, s. 601). Inte heller i torgkontrollagen finns någon sådan bestämmelse.

När de olika särskilda avgifterna nu sammanförs i en lag finns det av tydlighetsskäl anledning att ta in en gemensam bestämmelse som anger att avgifterna tillfaller staten.

Verksamhetslokal

15 §

Definitionen av verksamhetslokal är hämtad från 3 § tvångsätgärdslagen. En definition av begreppet verksamhetslokal fanns med i den ursprungliga lydelsen av tvångsätgärdslagen (prop. 1993/94:151, s. 153). En följdändring gjordes när 1976 års bokföringslag ersattes av nya bokföringslagen (1999:1078).

Den definition som ges här ersätter även hänvisningarna i 4 § branschkontrollagen och 8 § kassaregisterlagen till 3 § tvångsätgärdslagen.

Begreppet verksamhetslokal har betydelse för tillämpningen av bestämmelser om revision i 42 kap., om tillsyn och kontrollbesök i 43 kap. samt om bevissäkring i 45 kap.

Proportionalitetsprincipen

16 §

Paragrafen upplyser om att proportionalitetsprincipen gäller och vad det innebär. Skälen för att i lagen upplysa om proportionalitetsprincipen redovisas i avsnitt 2.7.

Ordalydelsen har utformats med ledning av 4 § andra stycket betalningssäkringslagen (prop. 1989/90:3, s. 20 och 21). Liknande ordalydelser finns bl.a. 26 kap. 1 § andra stycket rättegångsbalken (RB), 27 kap. 1 § andra stycket RB, 3 § lagen (2007:978) om hemlig rumsavlyssning och 5 § lagen (2007:979) om åtgärder för att förhindra särskilt allvarliga brott.

Likställighetsbestämmelser som inte får någon motsvarighet

Vår utgångspunkt har varit att hålla nere antalet likställighetsbestämmelser. Vi har därför strävat efter att formulera lagtexten så att likställighetsbestämmelser inte ska behövas. Det har lett till att i stort sett alla dagens likställighetsbestämmelser kan slopas. Nedan redogörs för de likställighetsbestämmelser som försvinner och varför de inte längre behövs. Se även avsnitt 2.4.

Avgift och avgiftsskyldig

Enligt 1 kap. 4 § första stycket 1 SBL ska det som sägs i lagen om skatt och skattskyldig även gälla avgift och avgiftsskyldig. Det har gällt sedan skattebetalningslagen trädde i kraft (prop. 1996/97:100, s. 518 och 519).

Skatteförfarandelagen ska gälla vid uttag av avgifter som tas ut enligt

1. begravningslagen,
2. lagen om allmän pensionsavgift,
3. lagen om allmän löneavgift,
4. lagen om avgift till registrerat trossamfund,
5. avgift enligt socialavgiftslagen, och
6. lagen om kommunal fastighetsavgift.

Dessutom ska skatteförfarandelagens särskilda avgifter beslutas, debiteras och betalas enligt bestämmelserna i lagen.

Med arbetsgivaravgifter avses enligt skatteförfarandelagen inte enbart arbetsgivaravgifter enligt 2 kap. SAL utan även avgift enligt 1 § lagen om allmän löneavgift och skatt enligt 1 § lagen om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster. Definitionen av arbetsgivaravgifter finns i 3 kap. 3 §. Arbetsgivaravgifter ska redovisas i en skattedeklaration (26 kap. 3 och 4 §§). Beslut om arbetsgivaravgifter fattas med ledning av innehållet i skattedeklarationen och andra tillgängliga uppgifter (53 kap. 1 §). Avgifterna ska vara betalda senast på deklarationsdagen (62 kap. 3 §).

Den som är deklARATIONSSKYLDIG för inkomst ska lämna de uppgifter som behövs för att beräkna egenavgift enligt 3 kap. SAL, allmän löneavgift och kommunal fastighetsavgift (30 kap. 2 §). Skatteverket ska i ett beslut om slutlig skatt bestämma storleken på allmän pensionsavgift, avgift enligt 2 § lagen om allmän löneavgift, egenavgift enligt 3 kap. SAL, begravningsavgift, avgift till registrerat trossamfund och kommunal fastighetsavgift (56 kap. 5 §). Dessa avgifter får därför anses ingå i begreppet slutlig skatt. Slutlig skatt ska betalas senast den förfallodag som infaller närmast efter det att 30 dagar har gått från dagen för beslutet om slutlig skatt (62 kap. 8 §). Denna betalningstid gäller även för de avgifter som ingår i den slutliga skatten.

Bestämmelserna om redovisning, beslut och betalning är alltså direkt tillämpliga på de avgifter som ska tas ut enligt skatteförfarandelagen, dvs. några likställighetsbestämmelser behövs inte.

Detsamma gäller bestämmelserna om företrädare, registrering, ersättning för kostnader för biträde, utredning och kontroll, tvångsåtgärder, anstånd, återbetalning, ränta, omprövning, överklagande samt verkställighet.

Skattetillägg ska tas ut på arbetsgivaravgifter och kommunal fastighetsavgift. Övriga avgifter undantas alltså från skattetillägg. Detta uppnås genom att det i 49 kap. 3 § föreskrivs att skattetillägg ska tas ut på arbetsgivaravgifter och kommunal fastighetsavgift. För att förenkla lagtexten och underlätta läsningen föreskrivs där att det som sägs om skatt i kapitlet även ska gälla nämnda avgifter. Utan en sådan likställighetsbestämmelse skulle nämligen arbetsgivaravgifter och kommunal fastighetsavgift behöva anges i varje paragraf där skatt nämns.

Notera att allmän löneavgift enligt 1 och 3 §§ lagen om allmän löneavgift omfattas av definitionen av arbetsgivaravgifter i 3 kap. 3 §. Skattetillägg ska alltså i likhet med i dag även tas ut på allmän löneavgift.

När det gäller avgifter som ska tas ut enligt skatteförändringen anser vi alltså att det enbart behövs en likställighetsbestämmelse i 49 kap. Skattetillägg (se vidare kommentaren till 49 kap. 3 §). Övriga delar av förändringen kommer alltså att fungera utan sådana bestämmelser.

Avdragen skatt och den som är skyldig att göra skatteavdrag

Av 1 kap. 4 § första stycket 2 SBL följer att vad som sägs i lagen om skatt och skattskyldig gäller även belopp som ska dras från ersättning för arbete, ränta eller utdelning för betalning av preliminär skatt (avdragen skatt) och den som är skyldig att göra sådant avdrag.

Vi anser att skatt som har dragits av är skatt. Avdragen skatt ska redovisas i en skattedeklaration och beslutet om skatteavdrag fattas med ledning av innehållet i deklarationen och andra tillgängliga uppgifter (26 kap. 3 och 4 §§ samt 53 kap. 1 §). Den avdragna skatten ska vara inbetald senast på deklarationsdagen (62 kap. 3 §).

Bestämmelserna om redovisning, beslut och betalning i skatteförändringen är alltså direkt tillämpliga på gjorda skatteavdrag, dvs. några likställighetsbestämmelser behövs inte. Detsamma gäller bestämmelserna om företrädare, registrering, ersättning för

kostnader för biträde, skatteutredningar, tvångsåtgärder, anstånd, återbetalning, ränta, omprövning, överklagande och verkställighet.

Det kan alltså konstateras att redovisning, betalning m.m. av de skatteavdrag som ska göras enligt 10–12 kap. kommer att fungera utan likställighetsbestämmelser.

Om en utbetalare som är skyldig att göra skatteavdrag inte gör det kan Skatteverket enligt 59 kap. 2 § besluta att utbetalaren ska betala det belopp som skulle ha dragits av. Detta och andra sidoansvar behandlas längre fram men redan här bör nämnas att vi anser att ett sidoansvarsbelopp avser skatt om huvudansvaret avser skatt. De bestämmelser som behövs för att ta ut sidoansvarsbelopp som beslutats på grund av ej gjorda skatteavdrag är direkt tillämpliga på den som åläggs sådant ansvar, vilket innebär att det inte behövs några likställighetsbestämmelser.

Ränta och den som är skyldig att betala ränta

Enligt 1 kap. 4 § första stycket 3 SBL ska vad som i lagen sägs om skatt och skattskyldig även gälla ränta och den som är skyldig att betala ränta. Den bestämmelsen fanns med i den ursprungliga lydelsen av skattebetalningslagen (prop. 1996/97:100, s. 518 och 519).

Av 65 kap. framgår att ränta ska betalas (kostnadsränta) eller tillgodoräknas (intäktsränta). Ränta ska beräknas dagligen på skattekontots saldo.³ Kostnadsränta ska beräknas när det finns ett underskott på skattekontot och intäktsränta när kontot uppvisar överskott. Ränta ska påföras eller tillgodoräknas varje månad.

Om en avstämning av skattekontot visar att det finns ett överskott på kontot ska enligt 64 kap. 2 § beloppet betalas tillbaka om det inte finns hinder mot återbetalning. För att intäktsränta som ingår i ett överskott ska betalas tillbaka behövs ingen likställighetsbestämmelse.

Visar en avstämning av skattekontot att det finns ett underskott ska kontoinnehavaren uppmanas att betala beloppet. Om innehavaren inte betalar beloppet i rätt tid, ska fordran normalt lämnas för indrivning. Eftersom bestämmelsen om indrivning i 70 kap. 1 § avser obetalda belopp behövs det ingen likställighetsbestämmelse för att kostnadsränta som ingår i ett skattekontounderskott ska få drivas in.

³ I vissa undantagsfall beräknas ränta utanför skattekontot, se 65 kap. 20 och 21 §§.

I 63 kap. finns bestämmelser om att den som är skyldig att betala skatt eller avgift kan få anstånd med betalningen. Om kostnadsränta beräknats på den skatt eller avgift som anståndsansökan avser ska anståndet även avse räntan. Den som uppmanats att betala ett skattekontounderskott kan t.ex. medges anstånd med att betala underskottet. Det behövs dock ingen bestämmelse om att anstånd även får medges för ränta utan det följer av att anstånd får medges för de skatter och avgifter som ränta beräknas på.

Vidare bör det noteras att i bestämmelserna om omprövning och överklagande används inte termen skattskyldig utan uttrycket ”den som beslutet gäller”.

Det kan alltså konstateras att det inte längre finns behov av att likställa ränta och den som är skyldig att betala ränta med skatt och skattskyldig.

Belopp som ska betalas enligt ett beslut om ansvar för skatt

I 1 kap. 4 § andra stycket 1 SBL sägs att med skatt likställs belopp som någon annan än den skattskyldige är betalningsskyldig för. I förarbetena till bestämmelsen, som aldrig har ändrats, anfördes att den tog sikte på ansvar för annans skatt för utbetalare som inte har anmält felaktigt återopande av F-skattsedel, företrädare och delägare i handelsbolag (prop. 1996/97:100, s. 518). Ordalydelsen är dock generell, dvs. den rymmer alla olika slags ansvar för annans skatt i 12 kap. SBL.

Alla skattskyldiga har ansvar för sin egen skatt. Om bestämmelserna i 59 kap. är tillämpliga kan dock mer än en person åläggas betalningsskyldighet för en och samma skatt. Kapitellet innehåller nämligen bestämmelser om olika slag av betalningsansvar för annans skatt, s.k. sidoansvar. Företrädaransvar är ett exempel på sidoansvar.

Ett annat exempel är det sidoansvar som utbetalare som inte gjort skatteavdrag kan åläggas. Enligt 59 kap. 2 § får Skatteverket besluta att utbetalaren tillsammans med mottagaren ska vara betalningsansvarig för det belopp som skulle ha dragits av.

Även om ett beslut om sidoansvar avser någon annans skatt är det skatt som ska betalas. Om den som ålagts sidoansvar betalar minskar t.ex. den skattskyldiges skatteskuld. Det råder inte heller någon tvekan om att betalningsskyldigheten i förhållande till den skattskyldige avser skatt.

Med hänsyn till det nu sagda anser vi att belopp som ska betalas enligt beslut om ansvar för skatt enligt 59 kap. är skatt om huvudansvaret avser skatt och avgift om huvudansvaret avser avgift.

I 62 kap. 8 § sägs att skatt eller avgift som ska betalas enligt ett beslut om ansvar enligt 59 kap. ska vara betald senast den förfallodag som infaller närmast efter det att 30 dagar har gått från beslutsdagen. Sidoansvarsbelopp ska inte registreras på sidobetalarens skattekonto och någon ränta beräknas därför inte där. Däremot beräknas ränta på huvudbetalarens skattekonto. Dessutom finns det särskilda bestämmelser om ränteberäkning utanför skattekontot för sidoansvarsbelopp (65 kap. 20 och 21 §§). Av 70 kap. 1 § följer att *belopp* som inte betalas i rätt tid normalt ska lämnas för indrivning, vilket även inkluderar sidoansvarsbelopp.

Det kan alltså konstateras att förfarandet för uttag av sidoansvarsbelopp kommer att fungera utan likställighetsbestämmelser.

Belopp som betalats tillbaka till den skattskyldige men som på grund av ett senare beslut om skatt ska betalas in igen till Skatteverket?

Enligt 1 kap. 4 § andra stycket 2 SBL likställs med skatt belopp som betalats tillbaka till den skattskyldige men som på grund av ett senare beskattningsbeslut ska betalas in igen till Skatteverket.

Bestämmelsen fanns ursprungligen i 16 kap. 2 § mervärdesskattelagen ML men fördes i samband med skattekontoreformen över till skattebetalningslagen. I samband därmed utvidgades bestämmelsen till att gälla all skatt och alla avgifter som återbetalas till den skattskyldige (prop. 1996/97:100, s. 518).

I 16 kap. 2 § ML, som upphävdes i samband med skattekontoreformen, föreskrevs fram till dess att skatt som beslutats på något annat sätt än i enlighet med lämnad deklaration skulle betalas inom den tid som dåvarande skattemyndigheter bestämde. Med skatt likställdes i det sammanhanget belopp som återbetalats till den skattskyldige med stöd av 16 kap. 8 § ML men som på grund av ett senare beskattningsbeslut ska betalas tillbaka till skattemyndigheten.

I 16 kap. 8 § ML, som också upphävdes i samband med skattekontoreformen, föreskrevs att skattemyndigheten skulle återbetala

1. överskjutande ingående skatt för en viss redovisningsperiod, om den ingående skatten inte redan hade kvittats,

2. vad en skattskyldig hade betalat för en viss period utöver den skatt som beslutats, och

3. skatt som den skattskyldige fått nedsättning i eller befrielse från.

Bestämmelserna i 16 kap. 8 § ML ersattes av bestämmelserna om återbetalning i 18 kap. SBL (prop. 1996/97:100 del 1, s. 317–325 och 616 samt del 2, s. 236).

I skattekontosystemet är huvudprincipen att om en avstämning av skattekontot visar att det finns ett överskott på kontot ska överskottet återbetalas under förutsättning att överskottet inte kan komma att behövas för att betala skatt.

Grunden för ett överskott kan variera. Överskott kan t.ex. grundas på ett beslut om överskjutande ingående mervärdesskatt, en slutskatteberäkning eller ett omprövningsbeslut eller ett beslut av domstol.

Vad likställighetsbestämmelsen i 1 kap. 4 § andra stycket 2 SBL avser är fall där belopp återbetalats på grund av att skattekontot visat överskott men där det beslut som överskottet grundade sig på senare ändras till nackdel för den skatt- eller avgiftsskyldige. Det belopp som ska betalas till följd av ändringen ska enligt bestämmelsen likställas med skatt. Frågan är om det behövs för att förfarandet ska fungera.

Om det beslut som överskottet grundade sig på avsåg skatt bör ändringar av beslutet också anses avse skatt. En betalningsskyldighet som uppkommer till följd av att t.ex. ett beslut om slutlig skatt eller ett beslut om mervärdesskatt ändras avser givetvis skatt. Den som ändringen gäller ska betala skatt. Att det ursprungliga beslutet, dvs. det som låg till grund för överskottet, lett till en återbetalning gör inte att betalningsskyldigheten avser något annat än skatt.

Av 62 kap. 8 § följer att skatter och avgifter som bestämts genom omprövning eller efter domstols avgörande ska vara betalda senast den förfalldodag som infaller närmast efter det att 30 dagar har gått från beslutsdagen. Anstånd med betalning kan medges enligt 63 kap. I 65 kap. 8–11 §§ finns bestämmelser om beräkning av kostnadsränta på skatt eller avgift som ska betalas på grund av ett omprövningsbeslut eller ett beslut av domstol. Särskilda bestämmelser finns för slutlig skatt och när skatt ska betalas på grund av att överskjutande ingående mervärdeskatt har reducerats.

Om omprövningen eller beslutet av domstol leder till att det uppkommer ett underskott på skattekontot ska kontoinnehavaren

uppmannas att betala underskottet. Betalas inte beloppet i rätt tid får enligt 70 kap. 1 § beloppet lämnas för indrivning.

Mot bakgrund av det nu sagda behöver belopp som återbetalats men som ska betalas tillbaka på grund av beslutet som låg till grund för återbetalningen ändrats inte likställas med skatt.

Handelsbolag som inte är skattskyldigt för någon av de skatter som ska tas ut enligt skatteförfarandelagen

Enligt 1 kap. 4 § tredje stycket 1 SBL likställs handelsbolag med skattskyldig även om bolaget inte är skyldigt att betala någon av de skatter som redovisas och betalas enligt skattebetalningslagen.

Bestämmelsen fanns med i den ursprungliga lydelsen av skattebetalningslagen och har aldrig ändrats (prop. 1996/97:100, s. 519). I förarbetena sägs att likställighetsbestämmelsen behövs för att ett handelsbolag som inte är skattesubjekt ska kunna tilldelas en skattsedel för preliminär skatt.

Enligt 9 kap. 1 § ska den som uppger sig bedriva eller ha för avsikt att bedriva näringsverksamhet kunna godkännas för F-skatt.

Det kan konstateras att det inte behövs någon likställighetsbestämmelse för att handelsbolag som inte är skattskyldiga ska kunna godkännas för F-skatt.

Av 11 kap. 24 § framgår att om ett handelsbolag inte är godkänt för F-skatt ska den som betalar ut ersättning för arbete till bolaget göra skatteavdrag med 30 procent. Om det finns särskilda skäl kan Skatteverket enligt 55 kap. 10 § besluta att skatteavdrag ska göras enligt en särskild beräkningsgrund. Inte heller här behövs det någon likställighetsbestämmelse.

Med hänsyn till det nu sagda förs likställighetsbestämmelsen i 1 kap. 4 § andra stycket SBL inte över till skatteförfarandelagen.

Den som har rätt till återbetalning av punktskatt eller av ingående mervärdesskatt enligt 10 kap. 9–13 §§ ML

Av 1 kap. 4 § tredje stycket 2 SBL framgår att med skattskyldig likställs den som har rätt till återbetalning av ingående mervärdesskatt enligt 10 kap. 9–13 §§ ML.

Denna likställighetsbestämmelse har gällt sedan skattebetalningslagens ikraftträdande och har aldrig ändrats (prop. 1996/97:100, s. 519).

Av 7 kap. 1 § 4 och 26 kap. 3 § 3 följer att den som har rätt till återbetalning ska vara registrerad och lämna skattedeklaration. Beslutet på grundval av skattedeklaration är ett beslut om mervärdesskatt enligt 53 kap. 1 §. I 61 kap. 1 § sägs att skatt som ska tillgodoräknas ska registreras på skattekontot. Om en avstämning av ett skattekonto visar att det finns ett överskott på kontot ska enligt 64 kap. 2 § beloppet betalas tillbaka om kontohavaren begär det eller om överskottet grundas på ett beslut om överskjutande ingående mervärdesskatt.

Enligt 1 kap. 4 § tredje stycket 7 och 8 SBL ska den som har rätt till återbetalning av, kompensation för eller nedsättning av vissa särskilt angivna punktskatter likställas med skattskyldig. Bestämmelserna tillkom i samband med att punktskatterna infogades i skattekontosystemet (prop. 2001/02:127, s. 137–139 och 167). De har ändrats vid tre tillfällen på grund av att punkter tagits bort eller lagts till i 1 kap. 4 § tredje stycket SBL (prop. 2002/03:128, prop. 2004/05:25 och prop. 2006/07:96). En gång har bestämmelserna ändrats på grund av ändringar i lagen om skatt på energi (prop. 2003/04:170).

I 11 kap. 1 § andra stycket 5 och 6 SBL sägs att beslut om återbetalning, kompensation eller nedsättning enligt några angivna punktskattelagar ska anses som beskattningsbeslut. I lagarna om punktskatt finns bestämmelser om när ansökan om återbetalning senast ska ges in och hur lång period ansökan ska omfatta (se t.ex. 29 och 30 §§ lagen [1994:1564] om alkoholskatt). Beslutet om återbetalning m.m. fattas enligt respektive punktskattelag och inte enligt skattebetalningslagen.

Syftet med att ange att beslut om återbetalning av punktskatt ska anses som beskattningsbeslut är alltså att bestämmelserna om betalning, återbetalning, anstånd, ränta, indrivning, särskilda avgifter, omprövning och överklagande ska gälla för besluten om återbetalning av punktskatt (prop. 2001/02:127, s. 173–175).

Det ska gälla även i fortsättningen, dvs. ansökningsförfarandet regleras i lagarna om punktskatt medan förfarandet i övrigt regleras i skatteförfarandelagen. För att uppnå det föreskrivs i 53 kap. 5 § skatteförfarandelagen att besluten om återbetalning m.m. enligt respektive punktskattelag ska anses som ett beslut om punktskatt enligt skatteförfarandelagen.

Att beslutet ska anses som ett beslut om punktskatt enligt skatteförfarandelagen innebär att återbetalningen ska registreras på skattekontot. Om en avstämning av skattekontot visar ett överskott på kontot ska enligt bestämmelserna i 64 kap. överskottet betalas tillbaka under förutsättning att det inte finns hinder mot återbetalning. Överskott som grundas på ett beslut om punktskatt ska betalas tillbaka med automatik, dvs. utan att kontohavaren begärt det.

I dagens bestämmelser om betalning och återbetalning av skatt används termen ”skattskyldig” och då ofta i en generell betydelse (16–19 kap. SBL). Bestämmelserna om betalning och återbetalning i skatteförfarandelagen (61–65 kap.) innehåller dock inte termen skattskyldig utan här används andra ord och uttryck.

Enligt nuvarande bestämmelser om skattetillägg är det ”den skattskyldige” som kan påföras skattetillägg. Det förutsätter likställighetsbestämmelser för att t.ex. den som har rätt till återbetalning av ingående mervärdesskatt ska omfattas. Vi har därför valt att i stället knyta an till den som lämnar en oriktig uppgift till ledning för egen beskattning (se kommentaren till 49 kap. 4 §).

I dagens bestämmelser om omprövning och överklagande används termen ”skattskyldig” och då ofta i en generell betydelse (4 och 6 kap. TL samt 21 och 22 kap. SBL). Termen används dock inte i skatteförfarandelagens bestämmelser om omprövning och överklagande utan här används i stället uttrycket ”den som beslutet gäller”.

Av redogörelsen ovan framgår att den som har rätt till återbetalning av punktskatt eller av mervärdesskatt enligt 10 kap. 9–13 §§ ML inte längre behöver likställas med skattskyldig.

Den som utan att vara skattskyldig har en F-skattsedel

I 1 kap. 4 § tredje stycket 3 SBL sägs att med skattskyldig likställs den som utan att vara skattskyldig här i landet har fått en F-skattsedel enligt 4 kap. 7 eller 8 § SBL. Bestämmelsen fanns med i den ursprungliga lydelsen av skattebetalningslagen (prop. 1996/97:100, s. 518 och 519).

Den som uppger sig bedriva eller ha för avsikt att bedriva näringsverksamhet här i landet ska enligt 9 kap. 1 § efter ansökan godkännas för F-skatt. För godkännande är det tillräckligt att

näringsverksamhet bedrivs här. Näringsidkaren behöver alltså inte vara skattskyldig i Sverige för att godkännas för F-skatt. Syftet med att inte kräva skattskyldighet i Sverige är att underlätta för utländska företagare att bedriva näringsverksamhet här.

Den som godkänns för F-skatt utan att vara skattskyldig här debiteras inte någon preliminär skatt.

Rätt att begära omprövning och överklaga enligt 66 respektive 67 kap. har den som beslutet gäller. Till skillnad från i dag (4 och 6 kap. TL samt 21 och 22 kap. SBL) används alltså inte termen ”skattskyldig” i bestämmelserna om omprövning och överklagande.

Det nu sagda visar att den som godkänts för F-skatt utan att vara skattskyldig här inte behöver likställas med skattskyldig.

Den som är huvudman för en mervärdesskattegrupp enligt 6 kap. 4 § ML och den som Skatteverket beslutat ska svara för redovisning och betalning av skatt som hänför sig till verksamhet som bedrivs genom enkelt bolag eller partrederi

Av 1 kap. 4 § tredje stycket 4 SBL framgår att med skattskyldig likställs den som Skatteverket beslutat ska svara för redovisning och betalning av skatt som hänför sig till verksamhet som bedrivs genom enkelt bolag eller partrederi. Bestämmelsen fanns med i den ursprungliga lydelsen av skattebetalningslagen (prop. 1996/97:100, s. 519).

Om en verksamhet bedrivs genom ett enkelt bolag eller ett partrederi, ska Skatteverket enligt 5 kap. 3 § efter ansökan av samtliga delägare besluta att den av delägarna som dessa föreslår ska redovisa och betala avdragen skatt, arbetsgivaravgifter, mervärdesskatt och punktskatt för verksamheten samt i övrigt företräda bolaget eller partrederiet i frågor som rör sådana skatter eller avgifter.

Den som Skatteverket beslutar ska vara representant för bolaget eller partrederiet ska alltså lämna skattedeklaration. Vidare följer det av 7 kap. 1 § andra stycket att det är representanten som ska vara registrerad i stället för bolaget eller rederiet.

Skatteverkets beslut innebär även att det är representanten som är skyldig att betala de skatter och avgifter som ska redovisas i en skattedeklaration.

Enligt 1 kap. 4 § tredje stycket 5 SBL ska den som är grupphuvudman likställas med skattskyldig. Med grupphuvudman

avses den som enligt 6 a kap. 4 § ML utsetts som huvudman för en mervärdesskattegrupp.

Bestämmelsen tillkom i samband med att gruppregistrering i mervärdesskattesystemet infördes 1998 (prop. 1997/98:148, s. 47 och 48). Gruppregistrering i mervärdesskattesystemet är utformad för företag inom den finansiella sektorn och för företag med inkomstskatterättsliga kommissionärsförhållanden.

Alla näringsidkare som ingår i en mervärdesskattegrupp anses efter gruppregistreringen som en enda näringsidkare i mervärdesskattehänseende. All verksamhet som bedrivs av de olika näringsidkarna i gruppen anses som en enda verksamhet bedriven av mervärdesskattegruppen.

Det är alltså mervärdesskattegruppen som är skattskyldig enligt mervärdesskattelagen. Av 5 kap. 4 § följer dock att det är grupphuvudmannen som ska redovisa och betala skatten för den verksamhet som gruppen bedriver och i övrigt företräda gruppen i frågor som rör sådan skatt. Grupphuvudmannen ska därför lämna skattedeklaration. Enligt 7 kap. 1 § andra stycket är det vidare grupphuvudmannen som ska registreras och inte mervärdesskattegruppen.

I dagens bestämmelser om betalning och återbetalning av skatt används termen ”skattskyldig” och då ofta i en generell betydelse (16–19 kap. SBL). Bestämmelserna om betalning och återbetalning i skatteförfarandelagen (61–65 kap.) innehåller inte termen skattskyldig utan här används andra ord och uttryck.

Enligt nuvarande bestämmelser om skattetillägg är det ”den skattskyldige” som kan påföras skattetillägg. I fall som förevarande där representanten eller grupphuvudmannen likställs med skattskyldig samtidigt som det är delägarna respektive mervärdesskattegruppen som är skattskyldiga enligt de materiella skattelagarna är det inte tydligt att det är den som likställs med skattskyldig som kan lämna oriktig uppgift och drabbas av skattetillägg. Vi har därför valt att i stället knyta an till den som lämnar en oriktig uppgift till ledning för egen beskattning (se kommentaren till 49 kap. 4 §). Den som lämnar den oriktiga uppgiften och den som ska betala den skatt som uppgifterna gäller ska alltså vara en och samma person.

Även i dagens bestämmelser om omprövning och överklagande används termen ”skattskyldig” och då ofta i en generell betydelse (4 och 6 kap. TL samt 21 och 22 kap. SBL). Termen används dock inte i skatteförfarandelagens bestämmelser om omprövning och

överklagande utan här används i stället uttrycket ”den som beslutet gäller”.

Mot bakgrund av det nu sagda finns det inte behov av att i skatteförändringen likställa en representant för enkla bolag och partrederier och gruppövudmän med skattskyldig.

Delägare i handelsbolag som enligt 2 kap. 20 § lagen (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag har ålagts betalningsskyldighet för skatt

Av 1 kap. 4 § tredje stycket 6 framgår att med skattskyldig likställs delägare i handelsbolag som enligt 2 kap. 20 § lagen om handelsbolag och enkla bolag har ålagts betalningsskyldighet för skatt. Bestämmelsen infördes 1998 i förtydligande syfte (prop. 1997/98:33, s. 44)

Vi har ovan dragit slutsatsen att det är rimligt att anse att belopp som någon ska betala enligt ett beslut om sidoansvar är skatt om huvudansvaret avser skatt och avgift om huvudansvaret gäller en avgift. Det innebär att en delägars betalningsskyldighet avser skatt om handelsbolagets betalningsskyldighet gör det.

Bestämmelsen om delägars ansvar för handelsbolagets skatt finns i 59 kap. 11 §. Skatt som ska betalas enligt ett beslut om ansvar för skatt enligt 59 kap. ska vara betald senast den förfallodag som infaller närmast efter det att 30 dagar har gått från beslutsdagen. Det följer av 62 kap. 8 § första stycket 5.

I dagens bestämmelser om betalning och återbetalning av skatt används termen ”skattskyldig” och då ofta i en generell betydelse (16–19 kap. SBL). Bestämmelserna om betalning och återbetalning i skatteförändringen (60–64 kap.) innehåller inte termen skattskyldig utan där används andra ord och uttryck.

Även i dagens bestämmelser om omprövning och överklagande används termen ”skattskyldig” och också där ofta i en generell betydelse (4 och 6 kap. TL samt 21 och 22 kap. SBL). Termen skattskyldig används dock inte i skatteförändringens bestämmelser om omprövning och överklagande utan här används i stället uttrycket ”den som beslutet gäller”.

Mot bakgrund av det nu sagda kan det konstateras att delägare som ålagts betalningsskyldighet för handelsbolagets skatt inte behöver likställas med skattskyldig.

Den som i egenskap av företrädare för en juridisk person är betalningsskyldig eller som träffat en överenskommelse om betalningsskyldighet

Av 1 kap. 4 § tredje stycket 9 SBL framgår att med skattskyldig likställs den som i egenskap av företrädare för juridisk person är betalningsskyldig enligt 12 kap. 6 eller 6 a § SBL eller som har ingått en överenskommelse om betalningsskyldighet enligt 12 kap. 7 c § samma lag.

I förarbetena till skattebetalningslagen uttalades att eftersom ansvarsbeloppet ska likställas med skatt enligt 1 kap. 4 § andra stycket 1 SBL behövde den som var betalningsskyldig inte likställas med skattskyldig (prop. 1996/97:100, s. 518). När bestämmelserna om företrädaransvar reformerades 2003 ansågs dock det inte längre tillräckligt tydligt. Det var alltså i förtydligande syfte som det infördes en bestämmelse om att den som ålagts företrädaransvar eller ingått en överenskommelse om sådan betalningsskyldighet ska likställas med skattskyldig (prop. 2002/03:128, s. 50).

Vi har ovan dragit slutsatsen att det är rimligt att anse att belopp som någon ska betala enligt ett beslut om sidoansvar är skatt om huvudansvaret avser skatt och avgift om huvudansvaret gäller en avgift. Det innebär att den betalningsskyldighet som företrädare åläggs avser skatt eller avgift.

Bestämmelserna om företrädaransvar finns i 59 kap. 12–21 §§. Skatt som ska betalas enligt ett beslut om ansvar för skatt ska enligt 62 kap. 8 § vara betald senast den förfallodag som infaller närmast efter det att 30 dagar har gått från dagen för beslutet.

I dagens bestämmelser om betalning och återbetalning av skatt används termen ”skattskyldig” och då ofta i en generell betydelse (16–19 kap. SBL). Bestämmelserna om betalning och återbetalning i skatteförfarandelagen (61–65 kap.) innehåller inte termen skattskyldig utan där används andra ord och uttryck.

Även i dagens bestämmelser om omprövning och överklagande används termen ”skattskyldig” och också där ofta i en generell betydelse (4 och 6 kap. TL samt 21 och 22 kap. SBL). Termen används dock inte i skatteförfarandelagens bestämmelser om omprövning och överklagande utan här används i stället uttrycket ”den som beslutet gäller”.

Slutsatsen av det nu sagda är att den som ålagts företrädaransvar inte behöver likställas med skattskyldig.

Belopp som ska betalas enligt en överenskommelse om företrädaransvar ska betalas inom den tid som anges i överenskommelsen. Av 59 kap. 19 § följer att om en överenskommelse fullföljs inom rätt tid avstår staten från ytterligare anspråk mot företrädaren avseende skulder som omfattas av överenskommelsen.

Av samma paragraf framgår att en överenskommelse som inte fullföljs inom rätt tid upphör att gälla. Där sägs också att belopp som företrädaren har betalat ska tillgodoräknas honom eller henne och att den juridiska personens skulder ska ökas med motsvarande belopp.

De nu beskrivna reglerna om överenskommelser om företrädaransvar kommer att fungera utan likställighetsbestämmelser.

1 kap. 3 § tredje stycket TL

I 1 kap. 3 § tredje stycket TL sägs att med kommun likställs landsting och annan menighet som har beskattningsrätt.

Likställighetsbestämmelsen får betydelse för taxeringslagens bestämmelser om kommunernas rätt att överklaga taxeringsbeslut och förbudet att förelägga kommunen vite. Vi föreslår att kommunernas rätt att överklaga ska slopas. Lagen kommer inte heller att innehålla något förbud mot att förelägga kommunen vite. Det finns alltså inte något behov av att föra över likställighetsbestämmelsen till skatteförändelagen.

Definitioner som inte får någon motsvarighet

Arbetsgivare och arbetstagare

Enligt 1 kap. 6 § SBL avses i lagen med arbetsgivare den som betalar ut ersättning för arbete. Med arbetstagare avses den som tar emot ersättning för arbete.

Vi använder inte dessa termer i lagen. Definitionerna får därför ingen motsvarighet.

Grupphuvudman

I 1 kap. 6 § SBL sägs att med grupp-huvudman avses den som enligt 6 a kap. 4 § ML utsetts som huvudman för en mervärdes-skattegrupp. Definitionen är överflödigt eftersom det av 3 kap. 2 § framgår att termen har samma betydelse som i mervärdes-skattelagen.

Inkomstår

Enligt 1 kap. 6 § SBL avses med inkomstår kalenderåret före taxeringsåret. Vi använder varken inkomstår eller taxeringsår i lagen. Bestämmelserna om preliminär skatt anknyter i stället till beskattningsåret.

Investeringsfond

En investeringsfond är ett särskilt skattesubjekt, men ingen juridisk person. Enligt 2 kap. 3 § andra stycket IL ska bestämmelserna om juridiska personer ändå tillämpas på investeringsfonder. Av 2 § följer att detsamma gäller här. Motsvarande gäller enligt taxerings-lagen och skattebetalningslagen. Enligt 1 kap. 5 § andra stycket LSK ska dock med juridisk person inte anses investeringsfonder.

Bestämmelsen i 1 kap. 5 § andra stycket LSK får ingen motsvarighet i den nya lagen. Bestämmelserna om juridiska personer som hämtats från LSK kommer alltså i fortsättningen i princip att vara tillämpliga för investeringsfonder på samma sätt som gäller för lagens övriga bestämmelser. I praktiken får det ingen betydelse. Det finns en särskild bestämmelse som klargör att fondbolag och förvaringsinstitut ska deklarerat inkomst för varje av bolaget eller institutet förvaltat investeringsfond (30 kap. 5 § 5). Skyldigheten att lämna kontrolluppgift gäller den som t.ex. betalat ut utdelning eller tillgodoräknat ränta (19 kap. 3 §). En investeringsfond kan inte förvärva rättigheter eller ta på sig skyldigheter (4 kap. 1 § lagen [2004:46] om investeringsfonder). Fondbolaget företräder andelsägarna i alla frågor som rör en investeringsfond (4 kap. 2 § lagen om investeringsfonder).⁴ Investeringsfonden kan med andra ord på egen hand inte företa

⁴ I undantagsfall ska förvaringsinstitutet ta över förvaltningen enligt 9 kap. 1 § lagen om investeringsfonder.

några rättshandlingar eller faktiska handlingar. Det är i stället fondbolaget som t.ex. betalar ut utdelning. Därmed är det också fondbolaget som ska fullgöra kontrolluppgiftsskyldigheten.

På skattebetalningsområdet är deklARATIONSSKYLDIGHETEN, på motsvarande sätt som kontrolluppgiftsskyldigheten, knuten till ett visst handlande. Den som har gjort skatteavdrag ska enligt 26 kap. 3 § lämna skattedeklaration. Eftersom det är fondbolaget som betalar ut utdelningen är det fondbolaget som är skyldig att göra skatteavdrag och därmed att lämna skattedeklaration.

Andra inledande bestämmelser som inte får någon motsvarighet

Skattenämnderna

Vi föreslår i avsnitt 9.2.5 att skattenämnderna ska avskaffas. Det innebär att bestämmelserna i 2 kap. 3–7 §§ och 7 kap. 5–8 §§ TL samt 2 kap. 8 § SBL inte får någon motsvarighet i lagen.

Skatteverket fattar beslut

I 2 kap. 1 § SBL och 2 kap. 2 § TL finns bestämmelser som pekar ut Skatteverket som den myndighet som fattar beslut enligt lagen. Vi föreslår inte någon sådan bestämmelse. I de flesta fall framgår direkt av de enskilda bestämmelserna att det är Skatteverket som beslutar (se t.ex. registrering i 7 kap. 1 §, anstånd med att deklarerera i 36 kap. 2 § och beslut om slutlig skatt i 56 kap. 1 §). När det är domstol som ska fatta beslut efter ansökan från Skatteverket anges det särskilt (se bevissäkring i 45 kap. 13 §, betalningssäkring i 46 kap. 1 § och företrädaransvar 59 kap. 16 §). Motsvarande gäller när länsrätt efter begäran från den som är föremål för kontroll ska besluta om undantag från kontroll (47 kap. 3 §). I de fall ingen beslutsfattare uttryckligen pekas ut är det Skatteverket som ska fatta beslut. Att Skatteverket t.ex. enligt 53 kap. 1 § ska besluta om arbetsgivaravgifter, skatteavdrag, mervärdesskatt och punktskatt på grundval av de skattedeklarationerna som ska ges in till verket (26 kap. 27, 31, 33 med flera paragrafer) är t.ex. självklart.

Var finns det bestämmelser om Skatteverkets uppgifter och organisation?

Enligt 2 kap. 1 § första stycket TL svarar Skatteverket för taxeringsarbetet i landet. I skattebetalningslagen finns inte någon motsvarande bestämmelse.

Vilka uppgifter Skatteverket har regleras i 1–4 §§ förordningen (2007:780) med instruktion för Skatteverket. Enligt vår bedömning finns det ingen anledning att ha sådana bestämmelser i lagen.

I 2 kap. 1 § andra stycket TL sägs att det vid Skatteverket finns skattekontor och att det vid varje kontor finns en skattenämnd. Eftersom vi föreslår att skattenämnderna ska avskaffas får den delen av bestämmelsen ingen motsvarighet. Att det ska finnas skattekontor framgår av 8 § förordningen med instruktion för Skatteverket. Det behöver inte sägas i lagen.

2 kap. 1 § TL får alltså ingen motsvarighet i lagen.

Till Skatteverkets organisation hör även bestämmelserna om allmänt ombud som finns i lagen (2006:643) om allmänt ombud. Motsvarigheten till 1 och 2 §§ den lagen finns i 68 kap. 3 och 6 §§. Bestämmelsen i 3 § lagen om allmänt ombud kan ges i förordning och får därför ingen motsvarighet i lagen.

Avd. II Företrädare

4 kap. Uppgifter som lämnas för någon annans räkning

1 §

En uppgift som lämnas av en behörig företrädare anses enligt paragrafen vara lämnad av den uppgiftsskyldige. Det gäller generellt på skatteområdet, men framgår – med ett undantag – inte av dagens skatteförfarandelagar. Ett uttryckligt lagstadgande finns endast i 3 § första stycket lagen om deklarationsombud. Den bestämmelsen har kvar sin ursprungliga lydelse (prop. 2005/06:31, s. 33, 34 och 55).

Bestämmelsen innebär att det är den uppgiftsskyldige och inte företrädaren som ansvarar för att lämnade uppgifter är korrekta och som, om så inte är fallet, kan drabbas av skattetillägg. Enligt utredningens bedömning är det av så central betydelse att det bör framgå av lagen.

Vem som är behörig ställföreträdare för t.ex. ett aktiebolag eller en omyndig person framgår av andra lagar.⁵ I 5 och 6 kap. finns de för skatteförfarandet särskilda behörighetsbestämmelserna.

Möjligheterna att företrädas av ombud är inom skatteförfarandet begränsat. Det beror på att ett vanligt befullmäktigat ombud inte kan uppfylla kravet på att uppgifter ska vara undertecknade. Endast deklarationsombud, ombud för utländska företagare och ombud för dödsbon är behöriga att deklarerera (6 kap. och 38 kap. 4 §). Det finns däremot inte några begränsningar i rätten att använda ombud vid omprövning eller överklagande. I de fall ett behörigt ombud lämnat uppgifter för den uppgiftsskyldiges räkning anses uppgifterna enligt förevarande paragraf lämnade av den uppgiftsskyldige.

I 3 § andra stycket lagen om deklarationsombud sägs att den deklarationsskyldiges ansvar att lämna fullständiga och korrekta uppgifter inte förändras på grund av den omständigheten att skattedeklaration skrivits under och lämnats genom ett deklarationsombud. Att en uppgiftsskyldigs ansvar att fullgöra sin uppgiftsskyldighet inte påverkas av att denne väljer att företrädas av ombud är självklart. Det gäller inte bara en deklarationsskyldig som utsett ett deklarationsombud utan generellt för uppgiftsskyldigheterna enligt skatteförfarandelagarna. Vi föreslår därför

⁵ Vi föreslår ingen motsvarighet till 19 kap. 1 § LSK, se nedan under rubriken Bestämmelser om företrädare som inte får någon motsvarighet.

inte att någon motsvarighet till bestämmelsen i 3 § andra stycket lagen om deklarationsombud tas in i den nya lagen.⁶

Bestämmelsen gäller endast uppgifter lämnade av *behöriga* företrädare. I fråga om uppgifter som lämnas för en juridisk person finns dock i 2 § en presumtion enligt vilken även uppgifter som lämnats av en obehörig företrädare i vissa fall ska anses lämnade av den juridiska personen.

2 §

Paragrafen ersätter 7 kap. 3 § andra stycket TL och 23 kap. 6 § SBL. 7 kap. 3 § TL har i denna del inte ändrats sedan taxeringslagens tillkomst (prop. 1989/90:74, s. 419). Även 23 kap. 6 § SBL har behållit sin ursprungliga lydelse (prop. 1996/97:100, s. 640).

Enligt paragrafen anses uppgifter som har lämnats för en uppgiftsskyldig som är en juridisk person ha lämnats av den uppgiftsskyldige, om det inte var uppenbart att uppgiftslämnaren saknade behörighet att företräda den uppgiftsskyldige. Ursprungligen gällde detta endast tillämpningen av bestämmelserna om särskilda avgifter och avgiftstillägg, men sedan 1990 har det gällt generellt enligt taxeringslagen och dåvarande mervärdesskattelag (prop. 1989/90:74, s. 419 och 448). När skattebetalningslagen kom till togs en generell bestämmelse in även i den lagen (prop. 1996/97:100, s. 640).

Bestämmelsen tar över det i praxis uppställda kravet på att det måste finnas en underskrift av den deklarationsskyldige eller behörig företrädare för att det ska vara fråga om en deklARATION. Om en obehörig företrädare t.ex. undertecknar en juridisk persons skattedeklARATION anses uppgifterna deklarerade av den juridiska personen om obehörigheten inte var uppenbar. Oriktiga uppgifter som den obehörige företrädaren lämnar kan alltså leda till att den juridiska personen drabbas av skattetillägg.

⁶ Jfr dock 5 kap. 3 § tredje stycket. Bestämmelsen om övriga delägares ansvar om representanten inte fullgör sina skyldigheter behövs eftersom det annars bara är representanten som är uppgiftsskyldig.

5 kap. Uppgiftsskyldiga företrädare

1 §

Paragrafen anger kapitlets innehåll.

Ombud för en generalrepresentation

2 §

Paragrafen reglerar vem som ska ansvara för att fullgöra deklARATIONSSKYLDIGHETEN och betala skatten när utländska skadeförsäkringsföretag bedriver verksamhet i Sverige genom generalrepresentation. Ombudet för generalrepresentationen ska fullgöra dessa skyldigheter. Bakgrunden till bestämmelsen är att det skulle innebära stora skatteadministrativa svårigheter att rikta det primära betalningsansvaret mot försäkringssammanslutningen eller medlemmarna i sammanslutningen (prop. 2001/02:42, s. 30).

Paragrafen ersätter 23 kap. 3 c § SBL och 2 kap. 7 § 6 LSK. Bestämmelserna tillkom genom lagstiftning 2001 och har inte ändrats sedan dess (prop. 2001/02:42, s. 35). Bestämmelsen i 2 kap. 7 § 6 LSK fanns dock ursprungligen i punkten 7 och fick nuvarande nummer 2007 (prop. 2007/08:26, s. 64).

Skatteförfarandelagens tillämpningsområde är vidare än skattebetalningslagens och omfattar även deklARATIONSSKYLDIGHETEN för inkomst. Att ombudet inte bara ska lämna skattedeklaration utan även fullgöra deklARATIONSSKYLDIGHETEN för inkomst bör framgå av här aktuell bestämmelse. Uttrycket *redovisa och betala skatt* omfattar inte på ett bra sätt den redovisning av inkomster som ska ske enligt bestämmelserna i 29–32 kap. Här anges därför i stället att ombudet *ska fullgöra deklARATIONSSKYLDIGHETEN och betala skatten för verksamheten*.

Lagen (1998:293) om utländska försäkringsgivares verksamhet i Sverige fick genom lagstiftning 2005 rubriken lagen (1998:293) om utländska försäkringsgivares *och tjänstepensionsinstituts* verksamhet i Sverige (prop. 2004/05:165). Bestämmelsen i 23 kap. 3 c § SBL har inte justerats utan hänvisar fortfarande till lagen med den tidigare rubriken. Detta justeras nu.

Av *andra stycket*, som är nytt, framgår att underlag för kontroll av skatteredovisningen ska finnas tillgängligt hos ombudet på motsvarande sätt som gäller för representant för enkelt bolag eller partrederi och huvudman för mervärdesskattegrupp.

Representant för ett enkelt bolag eller partrederi

3 §

Paragrafen motsvarar 23 kap. 3 § SBL som i sak är oförändrad sedan lagens tillkomst (prop. 1996/97:100, s. 639 och 640). Skatteverket får enligt paragrafens *första stycke* besluta att en av delägarna i ett enkelt bolag eller partrederi ska svara för redovisning och betalning av avdragen skatt, arbetsgivaravgifter och mervärdesskatt. Ett sådant beslut förutsätter att samtliga delägare ansöker om det.

Ett enkelt bolag är inte en juridisk person och kan inte förvärva rättigheter eller ta på sig skyldigheter (1 kap. 4 § lagen [1980:1102] om handelsbolag och enkla bolag). Ett partrederi är inte heller ett självständigt rättssubjekt (5 kap. 1 § sjölagen [1994:1009]). Förevarande bestämmelse gör det möjligt för en delägare att på egen hand sköta redovisningen och betalningen. Representanten får ett särskilt registreringsnummer och skattekonto för det enkla bolaget eller partrederiet. Syftet är alltså att underlätta hanteringen. Som framgår av *tredje stycket* påverkar ett beslut enligt paragrafen inte övriga delägars ansvar om den som ska svara för redovisning och betalning inte fullgör sina skyldigheter.

Delägare i enkla bolag måste i dag var för sig redovisa sin andel av punktskatt som hänför sig till verksamheten. Skatteverket har påtalat att det innebär att redovisningen blir onödigt betungande för de skattskyldiga och att det hindrar en rationell hantering av bl.a. återbetalningsansökningar. Vi föreslår därför att tillämpningsområdet för bestämmelsen om representant för enkelt bolag eller partrederi ska utvidgas till att även omfatta punktskatt. Härigenom kan den administrativa bördan minskas såväl för berörda skattskyldiga som Skatteverket.

Huvudman för en mervärdesskattegrupp

4 §

I paragrafen finns bestämmelser om huvudman för en mervärdesskattegrupp. Paragrafen ersätter 23 kap. 3 a § SBL som infördes 1998 och därefter inte har ändrats (prop. 1997/98:148, s. 75).

Det är enligt paragrafen grupp-huvudmannen som ska redovisa och betala den mervärdesskatt som hänför sig till mervärdesskattegruppens verksamhet och i övrigt företräda gruppen i frågor som rör sådan skatt. Av bestämmelsen följer bl.a. att det är huvud-

mannen som ska lämna mervärdesskattedeklaration. Bestämmelsen i 10 kap. 9 § 5 SBL som säger att gruppchefen ska lämna skattedeklaration är alltså överflödig. Den får därför ingen motsvarighet i den nya lagen.

Ansvar för övriga näringsidkare som ingår i mervärdesskattegruppen regleras i 59 kap. 22 § (12 kap. 8 b § SBL). Av 7 kap. 1 § andra stycket framgår att det är gruppchefen som ska registreras. Bestämmelserna om mervärdesskattegrupp finns i 6 a kap. mervärdesskattelagen (1994:200, ML).

Skatterepresentant för en utländsk försäkringsgivare

5 §

Paragrafen ersätter 23 kap. 3 d § första stycket SBL som infördes 2007 när en skatt infördes på trafikförsäkringspremie (prop. 2006/07:96, s. 47 och 67). En utländsk försäkringsgivare som inte bedriver sin verksamhet i Sverige genom sekundäretablering ska ha en skatterepresentant här. Denna representant är primärt betalningsansvarig för den skatt som tas ut enligt lagen (2007:460) om skatt på trafikförsäkringspremie m.m. Representanten ska vidare svara för redovisning av skatten och i övrigt företräda försäkringsgivaren i frågor som rör denna skatt.

Om försäkringsgivaren bedriver verksamhet genom generalrepresentation är det i stället ombudet för generalrepresentationen som enligt 2 § svarar för redovisning och betalning av trafikförsäkringspremiesskatten. I 23 kap. 3 d § andra stycket SBL finns en bestämmelse som säger att 3 c § gäller i sådana fall. Det framgår emellertid redan av 2 § (23 kap. 3 c § SBL) och behöver inte sägas här. Någon motsvarighet till paragrafens andra stycke föreslås därför inte.

Av *andra stycket*, som är nytt, framgår att underlag för kontroll av skatteredovisningen ska finnas tillgängligt hos skatterepresentanten på motsvarande sätt som gäller för representant för enkelt bolag eller partrederi och huvudman för mervärdesskattegrupp.

6 kap. Ombud

1 §

I paragrafen anges kapitlets innehåll.

Ombud för en utländsk företagare

2 §

I paragrafen finns bestämmelser om ombud för mervärdesskattskyldiga utländska företagare. Ombudet är inte betalningsskyldigt, men ska enligt fullmakt svara för redovisning m.m. för den utländske företagaren. Paragrafen motsvarar 23 kap. 4 § första stycket SBL (prop. 1996/97:100, s. 640). 23 kap. 4 § SBL ändrades 2001 med anledning av nya EG-rättsliga regler som minskade utrymmet för att kräva ombud (prop. 2001/02:28, s. 68). Härefter har mindre justeringar gjorts när Skatteverket bildades (prop. 2002/03:99) och till följd av ändringar i det EG-rättsliga regelverket (prop. 2003/04:133, s. 24).

Vad som avses med utländsk företagare framgår av 1 kap. 15 § ML. Ombudet ska vara godkänt av Skatteverket. För att ombudet ska kunna fullgöra sin funktion och underlätta skatteadministrationen mellan den utländske företagaren och Skatteverket måste ombudet finnas i Sverige. Skatteverket bör alltså inte godkänna en fysisk person som ombud om han eller hon inte är bosatt i eller stadigvarande vistas i landet. För ett ombud som är juridisk person bör krävas att den har sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe i landet.

3 §

Paragrafen ersätter 23 kap. 4 § andra stycket SBL. Förarbetena till bestämmelserna anges i författningskommentaren till 2 §.

I paragrafen finns ett undantag från skyldigheten att utse ombud. Företagare från länder med vilka Sverige har en särskild överenskommelse om ömsesidigt bistånd för indrivning av skattefordringar och utbyte av information i skatteärenden behöver inte ha ombud. Överenskommelsen ska ha en räckvidd som är likartad med den som föreskrivs i rådets förordning (EG) nr 1798/2003 om administrativt samarbete i fråga om mervärdesskatt och om upphävande av förordning (EEG) nr 218/92 samt rådets direktiv 2008/55/EG om ömsesidigt bistånd för indrivning av

fordringar som har avseende på vissa avgifter, tullar, skatter och andra åtgärder.

De angivna EG-rättsliga föreskrifterna är inte desamma som i 23 kap. 4 § SBL. Det beror på att den EG-rättsliga grunden för bestämmelsen⁷ numera anger att räckvidden av en överenskommelse om ömsesidigt bistånd ska vara likartad den som föreskrivs i rådets direktiv 76/308/EEG och rådets förordning (EG) nr 1798/2003. Direktivet 76/308/EEG är emellertid upphävt och ersatt med direktivet 2008/55/EG om ömsesidigt bistånd för indrivning av fordringar som har avseende på vissa avgifter, tullar, skatter och andra åtgärder (kodifierad version). Av det nya direktivets artikel 25 framgår att hänvisningar till det upphävda direktivet ska anses som hänvisningar till det nya direktivet. I förevarande paragraf anges därför direktivet 2008/55/EG vid sidan av förordningen (EG) nr 1798/2003.

Enligt 23 kap. 4 § tredje stycket SBL får en utländsk företagare utse ett ombud även om det finns en sådan överenskommelse som innebär att ingen skyldighet att utse ombud föreligger. Att undantaget i här aktuell bestämmelse inte hindrar att ett ombud utses enligt 2 § är självklart och sägs därför inte längre i lagen.

Deklarationsombud

Definition

4 §

I paragrafen sägs att ett deklarationsombud är en fysisk person som den deklarationsskyldige har utsett och som är godkänd av Skatteverket som ombud för den deklarationsskyldige. Härav framgår dels att det bara är namngivna fysiska personer som kan godkännas som deklarationsombud, dels att ett deklarationsombud inte kan delegera uppdraget till någon annan.

Paragrafen motsvarar delar av 2 § första stycket lagen om deklarationsombud som inte är ändrad (prop. 2005/06:31, s. 55). I lagen om deklarationsombud anges dock att ombudet ska vara registrerat av Skatteverket. En sådan terminologi är mindre lämplig när bestämmelserna nu fogas in i en gemensam skatteförordning. Ett stort antal skattskyldiga ska vara registrerade enligt bestäm-

⁷ Artikel 204 i rådets direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt (mervärdesskattedirektivet).

melserna i 7 kap. En sådan registrering är inte frivillig och innefattar inte någon lämplighetsprövning. Något förenklat uttryckt är det skattskyldiga personer som ska lämna skattedeklaration som är skyldiga att anmäla sig för registrering enligt de bestämmelserna. Registreringen av deklarationsombud har mer likheter med godkännandet för F-skatt (9 kap.). Vi använder därför ”godkännande” i stället för ”registrering”. Detta ligger också i linje med vad som gäller i fråga om en utländsk företagare; ett sådant ombud ska vara godkänd av Skatteverket. Förändringen gäller endast terminologin och påverkar inte den deklarationsskyldiges ansvar.

Ett deklarationsombuds behörighet

5 §

Paragrafen motsvarar delar av 2 § lagen om deklarationsombud som inte är ändrad (prop. 2005/06:31, s. 55).

Vi föreslår i avsnitt 3.3 att tillämpningsområdet för systemet med deklarationsombud ska utvidgas till att även omfatta deklarationsskyldigheten för inkomst. Alla skattedeklarationer ska vidare omfattas. Begränsningen till uppgifter som deklarerar elektroniskt ska dock gälla även i fortsättningen. I *första stycket punkten 1* anges därför att ett deklarationsombud får deklarerar elektroniskt. Skyldigheten att lämna självdeklaration ska ersättas med en skyldighet att deklarerar uppgifter, se 29 kap. 1 §. I paragrafen används därför uttrycket *deklarerar* i stället för *lämna deklaration*. Det valda uttrycket täcker även in att lämna skattedeklaration; i sådana fall deklarerar de uppgifter som finns i deklarationen.

Bestämmelsen i *punkten 2* är ny. Av bestämmelsen framgår att ett deklarationsombud har rätt att ta del av uppgifter om den deklarationsskyldige. Skatteverkets e-tjänster förutsätter att den deklarationsskyldige får direktåtkomst till uppgifter om sig själv. Vilka uppgifter som direktåtkomsten avser regleras i Skatteverkets föreskrifter om e-tjänster. I detta sammanhang är det e-tjänsterna för deklaration och skattekonto som är relevanta (SKVFS 2006:2, 2006:5 och 2008:3). För att ett deklarationsombud ska kunna fullgöra sitt uppdrag behöver han eller hon få tillgång till motsvarande uppgifter.

Bestämmelserna om direktåtkomst i 2 kap. 9 § lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet

och 16 § förordningen (2001:588) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet hindrar inte att den deklARATIONSSKYLDIGE genom en fullmakt ger deklARATIONSSOMBUDET rätt att ta del av uppgifterna genom direktåtkomst. Den sekretess som kan gälla för uppgifterna gäller inte i förhållande till den enskilde och kan efterges av honom (14 kap. 4 § sekretesslagen [1980:100], fr.o.m. den 30 juni 2009 12 kap. 1 § och 2 § första stycket offentlighets- och sekretesslagen [2009:400]). Hittills har deklARATIONSSOMBUDETS tillgång till uppgifter hanterats genom samtycke från den deklARATIONSSKYLDIGE. I ansökningsblanketten har den deklARATIONSSKYLDIGE fått ange i vilken utsträckning ombudet ska få tillgång till uppgifter.

För att minska administrationen anges nu i stället direkt i lagen att ett deklARATIONSSOMBUD får ta del av de deklARATIONSSKYLDIGES och skattekontouppgifter som den deklARATIONSSKYLDIGE har direktåtkomst till. Vilka uppgifter som omfattas beror alltså på hur Skatteverket genom föreskrifter om direktåtkomst vid e-tjänster för deklARATION och skattekonto reglerat den deklARATIONSSKYLDIGES direktåtkomst. Bestämmelsen bryter den sekretess som gäller för vissa av uppgifterna (1 kap. 2 § sekretesslagen, fr.o.m. den 30 juni 2009 8 kap. 1 § offentlighets- och sekretesslagen).

I *punkten 3* sägs att deklARATIONSSOMBUDET får ”komplettera deklarerade uppgifter”. Uttrycket ersätter dagens ”besvara frågor och lämna kompletterande uppgifter till Skatteverket som rör en skattedeklARATION som ombudet har lämnat till verket”. Detta sammanfattas nu i ett kortare uttryck. Att det handlar om uppgifter som Skatteverket efterfrågar med anledning av att ombudet har deklarerat framgår genom att det är *deklarerade uppgifter* som ska kompletteras.

Enligt *punkten 4* får ombudet begära anstånd med att deklarerera. Det kan tyckas självklart att den som får deklarerera också får begära anstånd. Avsikten är att den behörighet som följer av godkännandet uttömmande ska framgå av bestämmelsen. Att ombudet får ansöka om anstånd sägs därför här av tydlighetsskäl.

Kommunikation av nya uppgifter, t.ex. sådana som Skatteverket inhämtat vid en revision, ska inte ske med deklARATIONSSOMBUDET utan direkt med den deklARATIONSSKYLDIGE. Det är då inte längre fråga om att deklarerera eller komplettera deklarerade uppgifter och det faller därför utanför deklARATIONSSOMBUDETS behörighet. Inget hindrar dock att den person som fullgjort uppdraget som deklARATIONSSOMBUD också agerar som ombud – annat än deklARATIONSSOMBUD.

ombud – för den deklarationskyldige även i detta och andra sammanhang (prop. 2005/06:31, s. 32).

Det finns alltså inget som hindrar att ett deklarationsombud samtidigt får fullmakt att företräda den deklarationskyldige i ett omprövningsärende eller i domstol. Ska ombudet representera den deklarationskyldige i andra sammanhang än som deklarationsombud, får behörigheten prövas utifrån de krav som ställs i sådana sammanhang. Ett godkännande som deklarationsombud inverkar inte på denna prövning.

I *andra stycket* finns ett undantag som gäller ett deklarationsombud för en utländsk företagare som är skyldig att för mervärdesskatteredovisningen ha ett sådant obligatoriskt ombud som regleras i 2 och 3 §§. Om den utländske företagaren ska deklarera annat än mervärdesskatt finns det inget som hindrar att han eller hon utser ett deklarationsombud. Deklarationsombudet får dock inte deklarera mervärdesskatten, utan det ska det obligatoriska ombudet göra. Om det obligatoriska ombudet registreras som deklarationsombud, kan i praktiken en och samma person hantera alla deklARATIONER.

Undantaget gäller endast utländska företagare som måste ha ett ombud enligt 2 och 3 §§. Andra utländska företagare kan använda deklarationsombud även för mervärdesskattedeklarationen.

Vem kan godkännas som deklarationsombud?

6 §

Paragrafen motsvarar 5 § lagen om deklarationsombud som inte är ändrad (prop. 2005/06:31, s. 40, 41 och 56). Enligt vårt förslag ska ett deklarationsombud godkännas och inte registreras. Terminologin kommenteras i författningskommentaren till 4 §.

I *första stycket* finns villkoret för godkännande, nämligen att ombudet kan antas vara lämplig för uppdraget. Prövningen ska göras med utgångspunkt i det aktuella uppdragets art, dvs. komplexiteten i den deklarationskyldiges förhållanden.

Andra stycket innehåller en icke uttömmande uppräknning av omständigheter som särskilt ska beaktas vid lämplighetsbedömningen.

Av *tredje stycket* framgår att godkännandet ska begränsas till att avse viss tid om den deklarationskyldige begär det. Godkännandet får inte begränsas på annat sätt. Den uppgiftsskyldige kan alltså

inte på något annat sätt inskränka deklarationsombudets behörighet. För godkännande krävs med andra ord att den deklarationsskyldige är beredd att ge ombudet hela den behörighet som följer av 5 §. Bestämmelsen har ingen motsvarighet i lagen om deklarationsombud, men av propositionen framgår att avsikten varit att lagen ska tillämpas på det sättet (prop. 2005/06:31, s. 32).

7 §

I paragrafen anges de förhållanden som är absoluta hinder mot godkännande som deklarationsombud, nämligen att vara underårig eller i konkurs, ha näringsförbud eller ha förvaltare enligt 11 kap. 7 § föräldrabalken.

Paragrafen motsvarar 4 § lagen om deklarationsombud som har behållit sin ursprungliga lydelse (prop. 2005/06:31, s. 39, 40 och 56). Här utökas de förhållanden som hindrar ett godkännande med näringsförbud. Av förarbetena framgår att den som har näringsförbud inte ska registreras som deklarationsombud enligt dagens regler; han eller hon ska inte anses vara lämplig (prop. 2005/06:31, s. 40). För att regleringen ska bli tydligare anges nu direkt i lagen att näringsförbud är ett hinder mot godkännande.

Återkallelse

8 §

I paragrafen anges under vilka förutsättningar ett godkännande ska återkallas. Paragrafen ersätter 6 § lagen om deklarationsombud som inte är ändrad (prop. 2005/06:31, s. 41–43 och 57). Enligt vårt förslag ska ett deklarationsombud godkännas och inte registreras. Här regleras därför återkallelse av godkännande och inte avregistrering. Terminologin kommenteras i författningskommentaren till 4 §.

En grund för avregistrering enligt nuvarande bestämmelser är att den deklarationsskyldige utsett ett nytt ombud för uppdraget. Skälet till bestämmelsen är att den deklarationsskyldige inte får ha mer än ett deklarationsombud. Vi föreslår i avsnitt 3.3.4 att begränsningen till ett deklarationsombud ska slopas. Ett godkännande ska därför i fortsättningen inte återkallas i detta fall.

Grunderna för återkallelse är att 1) ombudet eller den deklarationsskyldige begär det, 2) uppdraget har upphört att gälla och 3) det har visat sig att ombudet inte är lämplig för uppdraget.

Den sistnämnda grunden för återkallelse har karaktären av återkallelseförbehåll. Bedömningen av om ett ombud inte är lämplig för uppdraget ska ske med utgångspunkt i de i 6 och 7 §§ angivna grunderna. I författningskommentaren till dagens bestämmelse anges att avregistrering med stöd av bestämmelsen t.ex. kan ske om nya omständigheter tillkommit efter det att deklaraationsombudet registrerats och som medför att de faktiska förhållanden som beslutet att registrera ombudet grundas på i inte oväsentlig grad ändrats. Vid den samlade bedömning som då ska göras får omständigheter som förelegat redan då registreringen skedde beaktas. Har det i ansökan om registrering lämnats vilseledande uppgifter eller utelämnats uppgifter som är av väsentlig betydelse för lämplighetsprövningen får avregistrering också ske. Beslutet att avregistrera deklaraationsombudet kan då i sin helhet grunda sig på omständigheter som förelegat redan då registreringen skedde (prop. 2005/06:31, s. 57).

Däremot får återkallelse inte ske på oförändrat utredningsmaterial. Det framgår genom lagtextens lydelse. Förutsättningen för återkallelse är att det *har visat sig* att ombudet inte är lämpligt för uppdraget. Det krävs alltså att det efter registreringen kommer fram omständigheter som Skatteverket inte känt till eller som inte förelegat vid beslutstillfället.

I 66 kap. finns bestämmelser om att Skatteverket får ompröva beslut till nackdel för den som beslutet gäller inom två år från utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut. Enligt praxis får omprövning ske på oförändrat utredningsmaterial under förutsättning att det inte finns några föreskrifter som begränsar möjligheterna att ompröva till nackdel (RÅ 1996 ref. 102).

Här aktuella bestämmelser om återkallelse är sådana begränsande föreskrifter. Det innebär att bestämmelserna i 66 kap. om omprövning till nackdel inte ska tillämpas på beslut om godkännande som deklaraationsombud. Av tydlighetsskäl har i 66 kap. 18 § andra stycket tagits in ett förbud mot omprövning till nackdel för beslut som kan återkallas. Beslut att godkänna deklaraationsombud får alltså bara ändras till nackdel om förutsättningarna för återkallelse är uppfyllda. Som ovan konstaterats får, till skillnad från vad som gäller vid omprövning till nackdel enligt 66 kap., återkallelse inte ske på oförändrat utredningsmaterial.

Ett beslut om återkallelse gäller enligt 68 kap. 1 § som huvudregel omedelbart. Skatteverket kan dock med stöd av 68 kap.

3 § bestämma att beslutet ska gälla från en senare tidpunkt (se författningskommentarerna till nämnda paragrafer).

Bestämmelser om företrädare som inte får någon motsvarighet

Här redogörs för bestämmelser som inte får någon motsvarighet i den nya lagen och som inte behandlats tidigare i kommentaren.

Behöriga ställföreträdare (19 kap. 1 § LSK, 7 kap. 3 § TL och 23 kap. 5 § SBL)

I 19 kap. 1 § LSK finns en paragraf med allmänna bestämmelser om behöriga företrädare som reglerar vem som ska fullgöra skyldigheten att lämna uppgifter enligt lagen. Bestämmelsen gäller i tillämpliga delar också skattebetalningslagen (23 kap. 5 § SBL) och ska tillämpas vid bedömningen av vem som är behörig ställföreträdare enligt taxeringslagen (7 kap. 3 § TL). I paragrafen regleras vem som ska lämna uppgifter för en omyndig person, den som har god man eller förvaltare, en avliden och hans dödsbo samt annan juridisk person än dödsbo.

Såvitt framgår av förarbetena syftar bestämmelserna i 19 kap. 1 § LSK inte till att skapa särskilda behörighetsregler för skatteförordningen, utan snarare till att informera om vad som gäller enligt andra lagar (prop. 2001/02:25, s. 350). Bestämmelsen i 19 kap. 1 § 3 LSK om en avliden och hans dödsbo har dock fått en lydelse som, i fråga om en dödsbodelägars behörighet, avviker från ärvdabalkens regler. Enligt denna bestämmelse ska skyldigheten att lämna uppgifter enligt LSK för en avliden person och hans dödsbo fullgöras *av en sådan dödsbodelägare, testamentsexekutor eller boutredningsman som ska förvalta den dödes tillgångar*. Ordalydelsen ger intryck av att en dödsbodelägare alltid på egen hand kan fullgöra dödsboets uppgiftsskyldigheter. Enligt 18 kap. 1 § ärvdabalken är det dock dödsbodelägarna *gemensamt* som ska förvalta den dödes egendom. Det bör rimligen gälla som huvudregel även på skatteförordningsområdet. I de fall det finns flera dödsbodelägare kan denna huvudregel vara opraktisk. För att förenkla föreslår vi därför i avsnitt 3.3.7 att dödsbodelägarna ska kunna utse en dödsbodelägare som med stöd av fullmakt får deklarerat för dödsboet.

Avsikten med bestämmelserna i 19 kap. 1 § LSK har inte varit att förändra de allmänna behörighetsregler som finns i annan lagstiftning. Bestämmelserna behövs därför inte. Diskussionen ovan om en dödsbodelägars behörighet att företräda dödsboet visar dessutom att sådana bestämmelser riskerar att skapa oklarhet om vad som gäller. Vi föreslår därför inte någon motsvarighet till 19 kap. 1 § LSK. I lagen tas endast de bestämmelser in som är speciella för skatteförfarandet. Det innebär att de regler om rättslig handlingsförmåga som finns i annan lagstiftning blir avgörande även på skatteförfarandeområdet. Vad det betyder för dödsbodelägare har diskuterats ovan. Här kan också nämnas vad som gäller för omyndigas deklarationsskyldighet. Vanligen ska deklarationsskyldigheten fullgöras av förmyndare eller god man (12 kap. 1 och 2 §§ föräldrabalken). Det gäller dock bara deklarationsskyldighet som omfattas av förmyndarens ansvar respektive den gode mannens förordnande. En omyndig som har fyllt 16 år får t.ex. själv råda över egna arbetsinkomster och avkastning av sådana inkomster (9 kap. 3 § första stycket föräldrabalken). Det innebär att den omyndige själv kan fullgöra deklarationsskyldigheten avseende sådana inkomster.

Avd. III Registrering

7 kap. Registrering

1 §

Paragrafen reglerar vem som ska registreras och ersätter 3 kap. 1 § SBL. Enligt den ursprungliga lydelsen av skattebetalningslagen skulle registrering ske av den som var skyldig att göra skatteavdrag eller betala arbetsgivaravgifter och den som var skyldig att betala mervärdesskatt med undantag för den som var skattskyldig endast på grund av förvärv av nya transportmedel och vissa punkt-skattepliktiga varor (prop. 1996/97:100, s. 527).

I samband med att gruppregistrering i mervärdesskattesystemet infördes 1998 utvidgades kretsen som skulle registreras till att även omfatta den som är grupphuvudman (prop. 1997/98:148, s. 47 och 48).

År 2002 tydliggjordes att registreringsförfarandet även omfattade den som inte är skattskyldig för mervärdesskatt men som omsätter, förvärvar eller överför varor till eller från ett annat EG-land. Ändringen utgjorde en anpassning till sjätte mervärdesskattedirektivet (prop. 2001/02:28, s. 67). De nya bestämmelserna avsåg utländska företagare som har rätt till återbetalning av ingående mervärdesskatt och dem som gör vissa skattefria gemenskapsinterna förvärv. Bestämmelserna förtydligades redan samma år (prop. 2001/02:127, s. 163 och 164).

När punktskatterna infogades i skattekontosystemet tillkom skattskyldiga för punktskatt (prop. 2001/02:127, s. 134, 135 och 169). Kretsen punktskatteskyldiga som ska registreras utvidgades i samband med att skatteplikt enligt lagen (1994:1776) om skatt på energi infördes för visst hushållsavfall som förbränns (prop. 2005/06:125, s. 74).

Den 1 juli 2007 trädde lagen (2007:460) om skatt på trafikförsäkringspremie m.m. i kraft. I samband därmed föreskrevs att den som är skattskyldig enligt lagen ska registreras. Ett nytt andra stycke infördes också enligt vilket ett ombud för en generalrepresentation och en skatterepresentant i vissa fall ska registreras i stället för den skattskyldige (prop. 2006/07:96, s. 66).

I övrigt har 3 kap. 1 § SBL ändrats två gånger, nämligen när
– inkomstskattelagen (1999:1229) infördes (prop. 1999/2000:2, s. 573), och

– Skatteverket ersatte Riksskatteverket och de tio skattemyndigheterna (prop. 2002/03:99).

Innehållet i *första stycket 6* är nytt. Den som är skyldig att jämka ingående mervärdesskatt enligt 8 a kap. eller 9 kap. 9–13 §§ mervärdesskattelagen är inte skattskyldig. Personen ska dock redovisa jämkningen i en skattedeklaration. För att skatteadministrationen ska fungera bör den som är skyldig att jämka vara registrerad. Eftersom den som ska jämka inte är skattskyldig enligt mervärdesskattelagen sägs det särskilt i punkten 6 i första stycket att Skatteverket ska registrera den som är skyldig att jämka ingående mervärdesskatt.

I *första stycket 9* finns en ny bestämmelse enligt vilken Skatteverket ska registrera den som är skyldig att använda kassa-register enligt bestämmelserna i 39 kap. 4–6 §§. Se kommentaren till 3 §.

Bestämmelsen om registrering av gruppövudman i 3 kap. 1 § första stycket 3 SBL placeras nu i *andra stycket*. Där ges en gemensam reglering för de företrädare som enligt 5 kap. ska betala huvudmannens skatt. Dessa företrädare ska enligt bestämmelsen registreras i stället för den skattskyldige. Bestämmelsen omfattar förutom gruppövudmannen även representant för enkelt bolag eller partrederi, ombud för en generalrepresentation och skatte-representant. I skattebetalningslagen finns ingen bestämmelse om att en representant för ett enkelt bolag eller partrederi ska registreras. Det är ändå i praktiken representanten som registreras. Att så ska ske framgår nu uttryckligen av lagtexten.

2 §

Här ges bestämmelser om vem som ska anmäla sig för registrering. Motsvarande bestämmelser finns i dag i 3 kap. 2 § SBL (prop. 1996/97:100, s. 527–529). Den paragrafen har bara ändrats en gång, nämligen när Skatteverket ersatte Riksskatteverket och de tio skattemyndigheterna (prop. 2002/03:99).

I *första stycket* sägs att den som bedriver näringsverksamhet och som ska registreras ska anmäla sig för registrering. En fysisk person som utanför näringsverksamhet betalar ut ersättning för arbete behöver t.ex. inte anmäla sig för registrering. Däremot ska han registreras när han eller hon redovisar skatteavdrag och arbetsgivaravgifter (prop. 1996/97:100, s. 529).

Till skillnad från regleringen i skattebetalningslagen sägs det här redan i första stycket när en anmälan senast ska göras. En anmälan

ska om möjligt göras senast två veckor innan näringsverksamheten påbörjas eller övertas. Kravet på att anmälan ska göras senast två veckor innan verksamheten påbörjas eller övertas mjukades upp 1990 genom tillägget ”om det är möjligt”. I förarbetena sades inget om vilka fall som lagstiftaren avsåg att träffa med tillägget (prop. 1989/90:111, s. 132–135 och 203). Varför det i lag markerats att anmälningstiden bara gäller om inte något hindrar att anmälan görs i rätt tid berördes inte heller i förarbetena till skattebetalningslagen (prop. 1996/97:100, s. 527–529).

Att föreskriven anmälningstid bara gäller om det är möjligt för den skattskyldige att göra anmälan i tid innebär att tidpunkten för när en anmälan senast ska ske blir flytande. Dagens bestämmelse kan t.ex. uppfattas som att anmälan kan skjutas upp till efter det att verksamheten påbörjats eller övertagits. För att det skatteadministrativa systemet ska fungera bör anmälan göras innan verksamheten påbörjas eller övertas. Mot bakgrund av det nu sagda bör det klart framgå att en anmälan ska göras innan verksamheten påbörjas eller övertas. Det föreskrivs därför att den som avser att bedriva näringsverksamhet och som ska registreras ska anmäla sig för registrering hos Skatteverket innan verksamheten påbörjas eller övertas.

Enligt *andra stycket* ska den som driver flera verksamheter som medför skyldighet att betala mervärdesskatt göra en anmälan för varje verksamhet.

Regler om att i princip samtliga mervärdesskattskyldiga ska anmäla sig för registrering infördes den 1 januari 1995. Bakgrunden var den centrala betydelse registreringen och det särskilda momsregistreringsnummer som tilldelas vid registreringen har för mervärdesbeskattningen inom EU och därmed för handeln inom unionen (prop. 1994/95:57, s. 91 och 92). Av det s.k. sjätte mervärdesskattedirektivet följer dessutom att varje skattskyldig ska uppge när hans verksamhet inleds, förändras eller upphör.

I *tredje stycket* sägs att den som ska redovisa mervärdesskatt för beskattningsår anses ha fullgjort anmälningsskyldigheten genom att lämna skattedeklaration under förutsättning att den skattskyldiges verksamhet är yrkesmässig endast på grund av

- upplåtelse av avverkningsrätt,
- avyttring av skogsprodukter, eller
- omsättning av vara eller rätt att ta naturprodukt från privatbostadsfastighet eller från fastighet som ägs av s.k. äkta bostadsföretag.

Dagens motsvarighet till bestämmelsen i tredje stycket (3 kap. 2 § tredje stycket SBL) gäller den som ska redovisa mervärdesskatt i självdeklarationen. Eftersom denna möjlighet slopas och ersätts av en möjlighet att redovisa mervärdesskatt för beskattningsår i skattedeklaration ska aktuell bestämmelse i fortsättningen gälla den som ska redovisa mervärdesskatt för beskattningsår, dvs. i likhet med i dag skattskyldiga med ett beskattningsunderlag på högst en miljon kronor.

3 §

Av paragrafen framgår att en anmälan för registrering som görs av en näringsidkare som är skyldig att använda kassaregister enligt 39 kap. 4–6 §§ ska innehålla uppgifter om vilka kassaregister som finns i verksamheten. Paragrafen ersätter anmälningsskyldigheten i 11 § kassaregisterlagen (prop. 2006/07:105, s. 92). Anmälningsskyldigheten vid ändrade förhållanden regleras dock av 4 §.

4 §

Paragrafen, som reglerar registrerades skyldighet att underrätta Skatteverket om ändrade uppgifter, ersätter 3 kap. 3 § SBL (prop. 1996/97:100 s. 529 och 530) och delar av 11 § kassaregisterlagen (prop. 2006/07:105, s. 92). Bestämmelsen i skattebetalningslagen fick sin nuvarande lydelse i samband med att Skatteverket ersatte Riksskatteverket och de tio skattemyndigheterna (prop. 2002/03:99).

När bestämmelsen fördes över från 14 kap. 22 § ML till skattebetalningslagen mjukades tiden för underrättelse upp genom tillägget att om inte något hindrar det ska underrättelsen göras inom två veckor. Tillägget kommenterades inte särskilt men det är rimligt att anta att syftet var att reglera tiden för underrättelse på samma sätt som anmälningstiden för registrering i 2 § (prop. 1996/97:100 s. 529 och 530).

Att tidsfristen på två veckor för underrättelse bara gäller om inte något hindrar det gör att tidpunkten då en underrättelse senast ska göras blir flytande. För att det skatteadministrativa systemet ska fungera bör Skatteverket underrättas om ändrade uppgifter så fort som möjligt. Mot bakgrund av det nu sagda föreskrivs att Skatteverket ska underrättas inom två veckor.

Dagens bestämmelse omfattar förhållanden som tagits upp i anmälan och enligt en strikt tolkning inte förhållanden som Skatteverket underrättats om senare. För att det inte ska råda någon

tvekan om att skyldigheten även omfattar sådana uppgifter föreskrivs här att Skatteverket ska underrättas om ändringar i de uppgifter som ligger till grund för registreringen.

När de ändrade förhållandena består i att ett kassaregister har tagits ur bruk eller att ett nytt kassaregister har börjat användas gäller enligt 11 § kassaregisterlagen en anmälningfrist på en vecka. En reglering med två olika tidsfrister för underrättelse vid ändrade förhållanden är onödigt krånglig. En två veckors frist bör därför även gälla för nu aktuella underrättelse om kassaregister.

Enligt ordalydelsen i dagens bestämmelse ska den som gjorde anmälan underrätta verket om ändrade förhållanden. Här sägs i stället att den registrerade ska underrätta verket. Det rör sig om ett förtydligande.

5 §

I paragrafen ges Skatteverket befogenhet att förelägga den som inte anmäler sig för registrering eller inte underrättar verket om ändrade uppgifter att förelägga personen att fullgöra sina skyldigheter. Befogenheten får även användas för att hämta in uppgifter som behövs för att avgöra om det finns skyldighet att anmäla eller underrätta. Motsvarande bestämmelser finns i dag i 3 kap. 4 § SBL, som inte har ändrats i sak efter skattebetalningslagens tillkomst (prop. 1996/97:100, s. 530 och prop. 2002/03:99).

Ett föreläggande får i likhet med i dag (23 kap. 2 § SBL) förenas med vite. Det följer av 44 kap. 3 §.

Vitesförelägganden ska i fortsättningen få överklagas. Ett förbud mot att överklaga förelägganden utan vite gäller dock enligt 67 kap. 5 §.

6 §

Det finns inga uttryckliga bestämmelser om avregistrering i skattebetalningslagen. Däremot sägs i 7 § skattebetalningsförordningen (1997:750, SBF) att en registrering kvarstår till dess att Skatteverket beslutar att den ska upphöra. Regleringen ger intryck av att Skatteverket inte är skyldigt att på begäran avregistrera den som inte längre ska vara registrerad.

Av praxis följer dock att en begäran om avregistrering ska prövas mot förutsättningarna för registrering i 1 § (RÅ 1997 ref. 116). Det innebär att avregistrering ska ske om den registrerade vid tidpunkten för prövningen inte längre ska vara registrerad.

Avgörande för om en person ska vara registrerad är i de allra flesta fall om personen är skattskyldig.

En registrering har inte bara administrativ betydelse. Den som är registrerad ska med ett undantag lämna deklaration även för perioder då det inte finns något att redovisa. Skyldigheten att lämna deklaration kvarstår alltså så länge registreringen kvarstår. Fullgörs inte deklarationsskyldigheten i rätt tid påförs den registrerade förseningsavgift.

En förutsättning för att omvänd skattskyldighet för mervärdesskatt ska få tillämpas vid transaktioner med utländska företagare är att den svenske köparen är registrerad för mervärdesskatt. Här har alltså registreringen betydelse för vilka skatteregler som får tillämpas, närmare bestämt om vem som ska vara skyldig att betala mervärdesskatt för omsättningen.

Registreringens betydelse för deklarationsskyldigheten och för möjligheten att tillämpa omvänd mervärdesskattskyldighet vid transaktioner med utländska näringsidkare gör att det ur konstitutionell synvinkel är motiverat att i lag inte bara ange förutsättningarna för registrering utan även när avregistrering ska ske. Det bör med andra ord framgå av lagen att den som inte längre ska vara registrerad har rätt att på begäran bli avregistrerad. Här föreskrivs därför att Skatteverket ska avregistrera den som inte längre ska vara registrerad om denne begär det.

Skatteverket måste dock ha möjlighet att avregistrera även i andra fall, dvs. utan någon begäran från den registrerade. Om den registrerade inte begärt att bli avregistrerad bör dock verket inte vara skyldigt att besluta om avregistrering.

Från administrativ synpunkt kan det nämligen vara att föredra för såväl Skatteverket som den registrerade att en registrering får stå kvar trots att den registrerade inte längre är skattskyldig och därför inte har något att redovisa. Så är t.ex. fallet vid säsongsbetonad verksamhet, dvs. i fall där verksamheten och skattskyldigheten kan sägas vara vilande. Det är enklare för den skattskyldige att vara registrerad under uppehållet än att göra en ny anmälan för registrering inför varje säsong. Fortsatt registrering underlättar även Skatteverkets administration.

Nämnas bör att den som är registrerad inte behöver lämna arbetsgivardeklaration för perioder då det inte finns något att redovisa, t.ex. ett säsongsuppehåll, om Skatteverket skriftligen upplysts om att det inte finns något att redovisa. Genom en sådan upplysning kan en skattskyldig med säsongsbetonad verksamhet

fortsätta att vara registrerad utan att för den skull behöva lämna arbetsgivardeklaration för varje redovisningsperiod.

Mot bakgrund av det nu sagda ges Skatteverket i förevarande paragraf dels befogenhet att avregistrera den som inte längre ska vara registrerad, dels skyldighet att avregistrera den som begär det och som inte längre ska vara registrerad. Detta är inget nytt utan utgör bara en reglering av vad som gäller enligt dagens författningsbestämmelser och praxis.

Det finns i dag ingen direkt motsvarighet till bestämmelsen i *andra stycket*. Bestämmelsen har dock beröringspunkter med föreskriften i 10 kap. 37 § SBL. Där föreskrivs i dag att om en verksamhet avvecklas, ska redovisningen fullgöras till och med den redovisningsperiod under vilken avvecklingen slutförts.

Bakgrunden till bestämmelsen i 10 kap. 37 § SBL är att det tidigare fanns en årsomsättningsgräns för redovisningsskyldighet (prop. 1973:163, s. 73). I samband med 1990 års reformering av mervärdesskatten slopades begreppet redovisningsskyldig som självständigt begrepp och i fortsättningen skulle i princip samtliga skattskyldiga vara redovisningsskyldiga (prop. 1989/90:111, s. 132–135). Eftersom det sedan lång tid tillbaka inte finns någon nedre gräns för redovisningsskyldigheten innehåller den här lagen ingen bestämmelse om att redovisningsskyldighet ska fullgöras till och med den redovisningsperiod under vilken avvecklingen slutförts.

Om en skattskyldig lägger ned sin näringsverksamhet är den skattskyldige inte längre mervärdesskattskyldig. Att näringsverksamhet inte längre bedrivs är dock inte liktydigt med att verksamheten också är helt avvecklad. Även om den ekonomiska aktiviteten upphört kan det t.ex. finns lager kvar. När detta sedan säljs blir personen i fråga på nytt skyldig att betala mervärdesskatt om än tillfälligt.

Det kan gå flera år mellan det att en näringsverksamhet upphör till dess att verksamheten är helt avvecklad. För att Skatteverket ska kunna kontrollera att avvecklingen redovisas föreskrivs i *andra stycket* att om person begär att få bli avregistrerad på grund av att näringsverksamhet inte längre bedrivs får Skatteverket låta registreringen bestå till dess att verksamheten avvecklats.

Avd. IV Preliminär skatt

8 kap. Preliminärskattesystemets grunder

1 §

Bestämmelsen ersätter 4 kap. 1 § SBL. Den innehåller huvudregeln om betalning av preliminär skatt, nämligen att den så nära som möjligt ska motsvara den slutliga skatten. Det ska vara utgångspunkten vid all beräkning av preliminär skatt och utgör grunden för övriga bestämmelser om uttag av sådan skatt (prop. 1996/97:100, s. 533).

Preliminär skatt ska i fortsättningen alltid betalas för beskattningsår (se avsnitt 5.2.5). Det gör det möjligt att formulera bestämmelsen enklare än i dag.

I bestämmelsen sägs inte heller längre att preliminär skatt betalas *för en skattskyldig*. Det är inte nödvändigt att i den inledande paragrafen särskilt ange att betalning avser viss skattskyldig. Uttrycket för dessutom tankarna till skatt som betalas in av någon annan än den skattskyldige, vilket inte gäller F-skatt och särskild A-skatt.

2 §

Av paragrafen framgår på vilka olika sätt preliminär skatt ska betalas. Paragrafens första stycke är hämtat från 4 kap. 2 § SBL och är inte ändrat sedan lagens tillkomst (prop. 1996/97:100, s. 533).

I ett andra stycke införs en upplysning om att bestämmelser om beslut om debitering av preliminär skatt och beslut om preliminär A-skatt finns i 55 kap. Dessa bestämmelser ansluter så nära till denna avdelnings bestämmelser om F-skatt, särskild A-skatt och skatteavdrag att en hänvisning är motiverad.

3 §

Bestämmelsen ersätter 4 kap. 4 § SBL som inte har ändrats sedan skattebetalningslagens tillkomst (prop. 1996/97:100, s. 534).

Nuvarande reglering med utfärdande av F-skattsedel har ersatts med ett godkännande för F-skatt. Förändringen kommenteras i avsnitt 4.3 och det inledande avsnittet i författningskommentaren till 9 kap. För nu aktuell bestämmelse innebär förändringen att F-skatt ska betalas av den som är godkänd för F-skatt.

4 §

I bestämmelsen anges vem som ska göra skatteavdrag. En motsvarande bestämmelse finns i 4 kap. 3 § SBL. Den fanns med i skattebetalningslagens ursprungliga lydelse och har inte ändrats (prop. 1996/97:100, s. 534).

5 §

I bestämmelsen anges att särskild A-skatt ska betalas av den skattskyldige efter beslut av Skatteverket. Bestämmelsen motsvarar 4 kap. 5 § SBL som i allt väsentligt fick sin nuvarande lydelse genom lagstiftning 1997 (prop. 1997/98:33, s. 44).

9 kap. Godkännande för F-skatt

Allmänt

Enligt 4 kap. 4 § SBL är det den som har fått en F-skattsedel som ska betala F-skatt. I den nya lagen ersätts systemet med utfärdande av F-skattsedel för varje inkomstår med ett godkännande för F-skatt. Godkännandet är inte begränsat till inkomståret utan gäller tills det återkallas.

Rättsverkningarna av ett godkännande för F-skatt ska endast vara knutna till godkännandet som sådant och till återopande på särskilt angivet sätt (se författningskommentarerna till 10 kap. 10 och 11 §§). F-skattsedlar och F-skattebevis kommer inte längre att utfärdas. Skälen för förändringarna finns i avsnitt 4.3.

Ett system med godkännande för F-skatt innebär att ett flertal av reglerna i nuvarande 4 och 5 kap. SBL behöver justeras. I den utsträckning bestämmelserna ändras i sak anges det i författningskommentarerna. Förändringen medför också att ett antal bestämmelser inte får någon motsvarighet i den nya lagen (se avsnittet ”Bestämmelser om preliminär skatt som inte får någon motsvarighet” som avslutar författningskommentaren till avdelning IV Preliminär skatt).

Förutsättningarna för godkännande

1 §

I paragrafen finns förutsättningarna för godkännande för F-skatt. Den ersätter bestämmelserna om utfärdande av F-skattsedel efter

ansökan i 4 kap. 7, 10 och 11 §§ och delar av bestämmelsen om återkallelse i 13 § SBL. 4 kap. 7 § SBL fick sin nuvarande lydelse 1997 (prop. 1997/98:33, s. 44). 4 kap. 10 och 11 §§ är oförändrade sedan skattebetalningslagens tillkomst (prop. 1996/97:100, s. 536). 4 kap. 13 § ändrades i sak senast 2000 (prop. 2000/01:11). Här struktureras reglerna om och förenklas (se avsnitt 4.4.1).

I 4 § anges att ett godkännande för F-skatt ska återkallas om förutsättningarna för godkännande inte är uppfyllda. Bestämmelserna om godkännande i nu aktuell paragraf och i 2 § får därför också betydelse vid bedömningen av om återkallelse ska ske.

I *första stycket* anges grundförutsättningen för godkännande för F-skatt, nämligen att godkännande ska meddelas efter ansökan för den som uppger sig bedriva eller ha för avsikt att bedriva näringsverksamhet här i landet. Av *andra stycket punkt 1* följer dock, på motsvarande sätt som i dag, att godkännande inte ska ske om det finns skälig anledning att anta att näringsverksamhet varken bedrivs eller kommer att bedrivas. Vad som avses med näringsverksamhet framgår av 3 kap. 11 §.

Av *andra stycket punkt 2* framgår att godkännande för F-skatt inte ska meddelas för en delägare i handelsbolag enbart på grund av inkomsterna från bolaget.

I *andra stycket punkt 3* finns hinder mot godkännande för F-skatt som inte endast tar sikte på den sökande utan, under vissa förutsättningar, även på annan. I vilken utsträckning andras än den sökandes förhållanden är relevanta framgår av 2 §. Beslut om godkännande ska inte fattas om den sökande eller annan som ska prövas

– inom de senaste två åren har brutit mot villkor som har meddelats enligt 3 § eller på annat sätt missbrukat ett godkännande för F-skatt och missbruket inte är obetydligt (punkt 3 a),

– inte har redovisat eller betalat skatter eller avgifter enligt denna lag eller motsvarande utländska skatter eller avgifter i en utsträckning som inte är obetydlig (punkt 3 b),

– inte har följt föreläggande att deklarerera eller lämna särskilda uppgifter (punkt 3 c),

– har näringsförbud (punkt 3 d), eller

– är i konkurs (punkt 3 e).

Dessa hinder mot godkännande ersätter återkallelsegrunderna i 4 kap. 13 § 3–7 SBL. Härigenom kommer samtliga förutsättningar för godkännande för F-skatt att framgå direkt av 1 och 2 §§. De

många hänvisningar till återkallelsereglerna som dagens regelverk är uppbyggt kring kan således avvaras.

Andra stycket *punkt 3 a* innebär att missbruk av godkännande för F-skatt som inte är obetydligt leder till att ett nytt godkännande inte kan meddelas under en tvåårsperiod. Bestämmelsen ersätter den karenstid som i dag gäller efter återkallelse på grund av missbruk. De situationer som avses är att den sökande eller någon som ska prövas enligt 2 § har fått ett godkännande för F-skatt återkallat på grund av missbruk. Tiden kommer att räknas från missbrukstillfället och inte som i dag från återkallelsen. Om det har gått mindre än två år från missbrukstillfället när ansökan om godkännande för F-skatt prövas ska ansökan avslås.

En förändring i sak är att det inte finns någon motsvarighet till den karenstid som enligt nuvarande regelverk gäller för företagsledare vid återkallelsegrundande förhållanden hos fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag. Karenstid följer endast efter återkallelse på grund av missbruk. I övriga fall kan godkännande för F-skatt meddelas så snart det missförhållande som hindrar godkännande (och varit grund för återkallelse enligt 4 § första stycket 2) undanröjts, exempelvis genom att en skatteskuld har betalats.

Vid tillämpningen av 1 § andra stycket 3 saknar det betydelse om den sökande eller annan som ska prövas enligt 2 § tidigare har varit godkänd för F-skatt eller inte. Det innebär att en företagsledare som har bidragit till att skatteskulder uppstått i ett fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag, till skillnad från vad som för närvarande gäller, kan vägras godkännande för F-skatt trots att varken företagsledaren, företaget eller bolaget har varit godkänd för F-skatt.

Av *tredje stycket* framgår att beslut om godkännande för F-skatt får fattas trots att det finns hinder mot godkännande enligt andra stycket punkt 3 om det finns särskilda skäl.

Förutsättningarna för godkännande för F-skatt behandlas även i avsnitt 4.4.

2 §

Paragrafen ersätter 4 kap. 13 § 8 och 9 SBL som i denna del väsentligen är oförändrad sedan skattebetalningslagen tillkom (prop. 1996/97:100, s. 537).

I 4 kap. 13 § 8 och 9 SBL finns osjälvständiga återkallelsegrunder som reglerar i vilka situationer förhållanden hos annan än

innehavaren ska beaktas. För att förenkla reglerna om godkännande och återkallelse av godkännande för F-skatt har en lagteknisk lösning utan osjälvständiga återkallelsegrunder valts. I den nu aktuella paragrafen anges därför under vilka förutsättningar förhållanden hos annan än innehavaren ska beaktas vid bedömning av om beslut om godkännande för F-skatt kan fattas; det kan gälla en företagsledares, ett fåmanshandelsbolags eller ett fåmansföretags förhållanden. Genom att 4 § som grund för återkallelse av godkännande anger att förutsättningarna för godkännande inte är uppfyllda får 2 § betydelse även vid återkallelse.

Första stycket *punkt 1* reglerar prövningens omfattning när den som ansöker om ett godkännande för F-skatt är ett fåmanshandelsbolag eller fåmansföretag. Då ska prövningen förutom sökanden även avse företagsledare i bolaget eller företaget. Om företagsledaren också är eller under de två senaste åren har varit företagsledare i annat fåmanshandelsbolag eller fåmansföretag ska prövningen dessutom avse sådana bolag och företag. Det gäller enligt *andra stycket* dock endast missförhållanden i bolaget eller företaget som kan hänföras till företagsledaren. Genom att det ska vara fråga om *missförhållanden* har en precisering gjorts i förhållande till nuvarande lagtext. 4 kap. 13 § 8 SBL avser *förhållande* som kan hänföras till företagsledaren. En konkurs bör inte förstås som ett missförhållande om reglerna som gäller när ett företag kommer på obestånd har iakttagits.

I första stycket *punkt 2* regleras prövningens omfattning när den som ansöker om ett godkännande för F-skatt är eller under de senaste två åren har varit företagsledare i ett fåmanshandelsbolag eller fåmansföretag. I sådana fall ska prövningen även avse bolaget eller företaget. Även i dessa fall är prövningen enligt *andra stycket* begränsad till missförhållanden i bolaget eller företaget som kan hänföras till företagsledaren.

Sambandet mellan en företagsledare och det företag eller bolag där han eller hon tidigare har varit företagsledare bryts när två år har gått sedan företagsledarskapet upphörde. Om två år har passerat när Skatteverket ska pröva en ansökan om godkännande för F-skatt saknar således förhållandena i bolaget eller företaget relevans för bedömningen av den tidigare företagsledarens rätt till godkännande för egen del eller för ett annat företag eller bolag i vilket han eller hon är företagsledare.

Bestämmelsen behandlas i avsnitt 4.4.

F-skatt med villkor

3 §

Bestämmelsens första stycke ersätter 4 kap. 9 § SBL som i allt väsentligt fick sin lydelse genom skattebetalningslagen (prop. 1996/97:100, s. 535). Fysiska personer kan enligt paragrafen få ett godkännande för F-skatt med villkoret att det endast får åberopas i näringsverksamheten. För den som vid sidan av näringsverksamheten har en anställning innebär villkoret att godkännandet inte får åberopas i anställningen. Från anställningsinkomsten ska i stället utbetalaren göra skatteavdrag.

Av förarbetena framgår att avsikten är att Skatteverket ska kunna byta ut en F-skattsedel utan villkor mot en F-skattsedel med villkor utan att den först utfärdade F-skattsedeln återkallas (prop. 1991/92:112, s. 81). Detsamma bör i fortsättningen gälla för ett godkännande för F-skatt. Det är rimligt att denna befogenhet framgår av lagen. Ett *andra stycke* med den innebörden föreslås därför.

Även den som är begränsat skattskyldig i Sverige kan godkännas för F-skatt. Är den begränsat skattskyldige en fysisk person kan godkännandet förenas med villkor enligt denna paragraf.

Av praxis (RÅ 1998 ref. 2) framgår att ett villkor enligt 4 kap. 9 § SBL inte får innefatta ett ställningstagande till frågan om ett visst arbete utförs inom ramen för ett anställningsförhållande eller ett uppdragsförhållande och därmed till frågan om den som utför arbetet har rätt att åberopa en F-skattsedel med villkor.

Vi har övervägt om regleringen bör ändras så att Skatteverkets beslut om villkor kan preciseras och innefatta ett ställningstagande till vilka delar av en beskriven verksamhet som är näringsverksamhet. Den prövning som Skatteverket gör vid godkännande för F-skatt är emellertid preliminär och inte bindande vid beskattningen. Bedömningen av om den verksamhet som den sökande beskriver kommer att utgöra näringsverksamhet eller inte måste göras i förväg och ofta utifrån en beskrivning av en verksamhet som inte alls eller endast delvis har kommit i gång. Om villkoren ska preciseras i de enskilda fallen krävs en relativt detaljerad bedömning, något som i den beskrivna situationen är svårt att åstadkomma. Dessutom kan verksamheten förändras över tiden så att en del av verksamheten som vid ansökningstillfället bedömts som tjänst i stället bör bedömas som näringsverksamhet. Ett preciserat villkor skulle i den situationen inte längre vara

adekvat. Vår bedömning är mot denna bakgrund att en ordning med preciserade villkor inte bör införas.

Det finns däremot skäl att framhålla betydelsen av att Skatteverket tydligt informerar om såväl vilka delar av en verksamhet som bedöms som näringsverksamhet som att bedömningen är preliminär. Informationen bör lämnas i sådan form att det framgår att den inte är en del av beslutet. Om den skattskyldige är osäker på om godkännandet för F-skatt bör återopas i ett uppdrag kan han eller hon vända sig till Skatteverket för att få råd. Den ledning som Skatteverket kan ge är inte bindande vid beskattningen, men bör ge den skattskyldige en god uppfattning om hur frågan kommer att bedömas. När beslut om slutlig skatt har fattats får den skattskyldige ett definitivt beslut som kan överklagas.

Återkallelse av godkännande för F-skatt

4 §

I paragrafen finns bestämmelserna om återkallelse av godkännande för F-skatt. Den ersätter 4 kap. 13 och 14 §§ SBL. Motsvarigheten till delar av 4 kap. 13 § finns dock i bestämmelserna om godkännande för F-skatt (2 och 3 §§). 4 kap. 13 § ändrades i sak senast 2000 (prop. 2000/01:11). 4 kap. 14 § är i sak oförändrad sedan skattebetalningslagens tillkomst (prop. 1996/97:100, s. 538).

I 66 kap. finns bestämmelser om att Skatteverket får ompröva beslut till nackdel för den som beslutet gäller inom två år från utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut. Enligt praxis får omprövning ske på oförändrat utredningsmaterial under förutsättning att det inte finns några föreskrifter som begränsar möjligheterna att ompröva till nackdel (RÅ 1996 ref. 102).

Förevarande bestämmelser om återkallelse är sådana begränsande föreskrifter. Det innebär att bestämmelserna i 66 kap. om omprövning till nackdel inte ska tillämpas på beslut om godkännande för F-skatt. Godkännanden för F-skatt får alltså bara ändras till nackdel om förutsättningarna för återkallelse är uppfyllda. För att det ska vara klart och tydligt anges i 66 kap. 18 § andra stycket att beslut som får återkallas får inte omprövas till nackdel.

Till skillnad från vad som gäller vid omprövning till nackdel enligt 66 kap. får återkallelse inte ske på oförändrat utredningsmaterial. Någon särskild föreskrift om det behövs dock inte

eftersom det får anses självklart att Skatteverket inte får återkalla på samma utredningsmaterial som legat till grund för godkännandet. Det följer av att en återkallelse i allmänhet bör ses som en ingripande åtgärd, vilket också är skälet till att grunderna för återkallelse anges i detalj i lagtexten (prop. 1991/92:116, s. 16 och 117). Bestämmelsen om återkallelse ska därför tolkas restriktivt varför det inte är rimligt att återkalla på oförändrat utredningsmaterial.

För att återkallelse ska få ske måste alltså utredningsmaterialet ha förändrats, dvs. det måste ha tillkommit någon ny omständighet. Förhållandena behöver dock inte ha förändrats sedan godkännandet utan det är tillräckligt att det kommer fram nya omständigheter, dvs. uppgifter om tidigare okända förhållanden.

Enligt *första stycket punkt 1* ska ett godkännande för F-skatt återkallas om innehavaren begär det.

Återkallelse ska ske med stöd av *första stycket punkt 2* om förutsättningarna för att besluta om godkännande för F-skatt inte är uppfyllda enligt 1 § andra stycket. Det innebär i fråga om 1 § andra stycket 1 att godkännandet ska återkallas om näringsverksamhet varken bedrivs eller kommer att bedrivas. Nuvarande bestämmelse (4 kap. 13 § 2 SBL) anger att återkallelse ska ske om innehavaren upphör att bedriva näringsverksamhet. Den bestämmelsen har inte bara tillämpats för att återkalla ett godkännande när näringsverksamheten upphört, utan också när den som godkänts på grund av en avsikt att bedriva näringsverksamhet trots att en tid gått överhuvudtaget inte påbörjat någon verksamhet eller bedriver en verksamhet som inte är att betrakta som näringsverksamhet. Återkallelsegrundens nya lydelse omfattar på ett tydligare sätt båda situationerna. Det i 1 § andra stycket 1 angivna särskilda beviskravet ”skälig anledning att anta” är inte en förutsättning för godkännande i den mening som avses i återkallelsebestämmelsen. Vid återkallelsen ska alltså normala beviskrav tillämpas. Den nya regleringen innebär således inte någon ändring i förhållande till de beviskrav som gäller enligt nuvarande regler.

Hänvisningen till förutsättningarna i 1 § andra stycket 3 innebär att det inte endast är innehavarens förhållanden utan, under vissa förutsättningar, också andras som kan föranleda en återkallelse. I vilken omfattning andras än innehavarens förhållanden är relevanta

framgår av 2 §. Återkallelse ska ske om innehavaren eller annan som ska prövas enligt 2 §:

- har brutit mot villkor som har meddelats enligt 3 § eller på annat sätt missbrukat sitt godkännande för F-skatt och missbruket inte är obetydligt,
- inte har redovisat eller betalat skatter eller avgifter enligt denna lag eller motsvarande utländska skatter eller avgifter i en utsträckning som inte är obetydlig,
- inte har följt föreläggande att deklarerat inkomst eller lämna särskilda uppgifter,
- har näringsförbud, eller
- är i konkurs.

Se vidare kommentarerna till 1 och 2 §§.

Av *andra stycket* följer att Skatteverket får avstå från återkallelse om det finns särskilda skäl. Något behov av att med stöd av särskilda skäl underlåta återkallelse vid egen begäran finns inte. Bestämmelsen är därför, till skillnad mot vad som nu gäller, begränsad till övriga återkallelsegrunder, dvs. de som regleras i första stycket 2.

Enligt 4 kap. 15 § andra meningen SBL får Skatteverket lämna uppgift om återkallelse av F-skattsedel till de berörda uppdragsgivare som verket känner till. Någon motsvarighet till bestämmelsen föreslås inte i den nya lagen.

Ett beslut om återkallelse av godkännande för F-skatt innebär att tidigare debiterad F-skatt omprövas; det är därmed ett beslut om debitering av skatt. Sådana beslut är offentliga enligt 9 kap. 1 § tredje stycket sekretesslagen (motsvarande gäller enligt 27 kap. 6 § i den nya offentlighets- och sekretesslagen, prop. 2008/09:150, s. 373). Det råder således inte någon sekretess för uppgift om återkallelse av godkännande för F-skatt. Utlämnande av uppgift om återkallelse är en behandling av personuppgifter i den mening som avses i personuppgiftslagen (1998:204). Behandlingen avser uppgift om vilket slag av preliminär skatt en uppdragstagare ska betala och är tillåten enligt 10 § förordningen om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet.

Sammanfattningsvis bedöms att skäl saknas för lagreglering av Skatteverkets möjlighet att lämna upplysningar till uppdragsgivare, eftersom det redan finns en tillämplig bestämmelse i förordning.

10 kap. Skatteavdrag för preliminär skatt

Innehåll

1 §

Av paragrafen framgår kapitlets innehåll.

Skyldighet att göra skatteavdrag

2 §

I paragrafen finns den grundläggande bestämmelsen om att den som betalar ut ersättning för arbete, ränta eller utdelning är skyldig att göra skatteavdrag. Motsvarande bestämmelse i 5 kap. 1 § SBL fick sin nuvarande lydelse 2000 (prop. 2000/01:12, s. 34).

I 5 kap. 1 § SBL är skyldigheten att göra skatteavdrag begränsad till ersättningar *som ska tas upp som intäkt*. Här anges i stället att skatteavdrag ska göras på ersättning för arbete, ränta eller utdelning *som är skattepliktig enligt inkomstskattelagen (1999:1229, IL)*. Härigenom framgår det tydligt att skyldighet att göra skatteavdrag varken gäller ersättningar som är skattefria enligt 8 kap. IL eller inkomster som inte ska tas upp som intäkt enligt 11 kap. IL. Motsvarande gäller räntor och utdelningar till den del de enligt bestämmelser i inkomstskattelagen inte ska tas upp (se exempelvis 42 kap. 14 och 15 a §§ IL). Det är ersättningens karaktär som är avgörande för skyldigheten att göra skatteavdrag. Huruvida mottagaren i det enskilda fallet är obegränsat eller begränsat skattskyldig har ingen betydelse. En annan sak är att något av undantagen i 6 eller 7 § kan vara tillämpligt om ersättning betalas ut till en begränsat skattskyldig person.

Skatteavdrag ska göras från ersättning för arbete – huvudregeln

3 §

Paragrafen motsvarar 5 kap. 2 § SBL som fick sin nuvarande lydelse i samband med inkomstskattelagens tillkomst (prop. 1999/2000:2, s. 771). Den ersätter också 8 kap. 19 och 20 §§ SBL. 8 kap. 19 § fick sin nuvarande lydelse 2006 (framst. 2005/06:RS4) och 20 § är oförändrad sedan skattebetalningslagens tillkomst (prop. 1996/97:100, s. 559).

Av paragrafen framgår att huvudregeln är att skatteavdrag ska göras från kontant ersättning för arbete. Undantagen från regeln finns i 4–12 §§.

I paragrafens *andra stycke* anges vilka olika ersättningar som vid tillämpningen av denna lag ska likställas med ersättning för arbete. Enligt punkt 9 ska ersättning för ökade levnadskostnader vid tjänsteresa likställas med ersättning för arbete till den del ersättningen överstiger vissa schablonbelopp för avdrag vid beskattningen eller, när det gäller kostnad för logi, den faktiska utgiften. Andra ersättningar för kostnader i tjänsten ska likställas med ersättning för arbete till den del ersättningen avser kostnader som det är uppenbart att mottagaren inte får dra av vid inkomsttaxeringen. Bestämmelser med motsvarande innebörd finns i dag i 8 kap. 19 och 20 §§ SBL. Bestämmelserna innebär att skyldighet att göra skatteavdrag från nu nämnda ersättningar inte gäller generellt. Av strukturella skäl har bestämmelserna därför placerats i anslutning till övriga bestämmelser om skyldigheten att göra skatteavdrag.

Bestämmelsen i den nuvarande punkten 9 placeras i stället i punkten 11. Den bestämmelsen kom till 1999 och avsåg att träffa bl.a. avgångsvederlag, skadestånd enligt lagen (1982:80) om anställningsskydd och liknande ersättningar som utgör skattepliktig intäkt av tjänst (prop. 1997/98:33, s. 44). Bestämmelsen innebär också att andra typer av kostnadsersättningar än sådana som behandlas i punkterna 9 och 10 blir likställda med ersättning för arbete. Att sådana ersättningar under vissa förutsättningar inte ska ingå i underlaget för beräkning av skatteavdrag framgår av 11 kap. 12 och 13 §§.

Undantag från skyldigheten att göra skatteavdrag från ersättning för arbete

Begränsade belopp

4 §

I paragrafen finns de undantag från skyldigheten att göra skatteavdrag från kontant ersättning för arbete som på olika sätt är beloppsberoende.

Paragrafen motsvarar 5 kap. 3 § 1–4 SBL som fick sin nu gällande lydelse 1999 (prop. 1999/2000:2, s. 771). De övriga

punkterna i den bestämmelsen är inte relaterade till ersättningsbeloppet och har i syfte att göra regelverket mer lättillgängligt placerats i en egen paragraf, 5 §. Bestämmelsen i punkten 6 får dock ingen motsvarighet i lagen, se författningskommentaren till 5 §.

I förtydligande syfte har punkterna 3 och 4 justerats så att det, på motsvarande sätt som enligt punkten 2, klart framgår att det avgörande är om det vid utbetalningstidpunkten kan antas att den sammanlagda ersättningen för arbete under kalenderåret kommer att bli mindre än 10 000 kronor respektive ett halvt prisbasbelopp.

Vissa ersättningar och betalningsmottagare

5 §

Paragrafen motsvarar 5 kap. 3 § 5 och 7 SBL som i denna del är oförändrad sedan skattebetalningslagens tillkomst (prop. 1996/97:100, s. 541) och 5 kap. 4 § första stycket 1 SBL. I denna del fick 5 kap. 4 § SBL sin nuvarande lydelse 1999 (prop. 1998/99:124).

I paragrafen finns undantag från skyldigheten att göra skatteavdrag från kontant ersättning för arbete som är beroende av till vilken mottagare och i vissa fall även vilken ersättning det är fråga om. Det gäller delägars ersättning från handelsbolag, sjukpenning som grundas på inkomst av näringsverksamhet och liknande ersättningar till mottagare som har debiterats preliminär skatt för inkomståret samt ersättningar som betalas till staten, landsting, kommuner eller kommunalförbund.

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

från skyldigheten att göra skatteavdrag. Om bidraget betalas ut till någon som är godkänd för F-skatt kommer det dock att undantas på grund av bestämmelsen i 10 §.

6 §

Paragrafens innehåll är hämtat från 5 kap. 4 § första stycket 3 och andra stycket SBL som fick sin nuvarande lydelse 2004 (prop. 2004/05:19, s. 66).

I paragrafen finns ett undantag från skyldigheten att göra skatteavdrag för preliminär skatt från ersättning till utländska juridiska personer. Undantaget gäller bara ersättning som betalas ut för något annat än näringsverksamhet som mottagaren bedriver från ett fast driftställe här i landet. Om ersättningen avser näringsverksamhet som bedrivs från fast driftställe här ska skatteavdrag göras. Det beror på att en begränsat skattskyldig juridisk person enligt 6 kap. 11 § 1 IL är skattskyldig för inkomst från ett fast driftställe i Sverige.

7 §

Paragrafen ersätter 5 kap. 4 § första stycket 2 samt andra och tredje styckena SBL som fick sin lydelse 2004 (prop. 2004/05:19, s. 66).

I paragrafen finns ett undantag från skyldigheten att göra skatteavdrag för preliminär skatt från ersättning till fysiska personer som ska beskattas enligt SINK. För att undantaget ska gälla krävs att den utbetalda ersättningen omfattas av ett beslut om särskild inkomstskatteredovisning och att utbetalaren känner till beslutet. I sådana fall ska i stället skatteavdrag göras för särskild inkomstskatt enligt bestämmelserna i 13 kap. Normalt innebär detta ett skatteavdrag med 25 procent. Ett beslut om särskild inkomstskatteredovisning kan även innebära att skatteavdrag inte ska göras från viss ersättning. Så är fallet om ersättningen är undantagen från skatteplikt enligt 6 § SINK. I sådana fall ska inget skatteavdrag alls göras från ersättningen.

En begränsat skattskyldig fysisk person kan enligt 3 kap. 18 § 1 IL välja att få sina tjänsteinkomster beskattade enligt inkomstskattelagen i stället för enligt SINK. Då ska inget beslut om särskild inkomstskatteredovisning fattas och undantaget från skyldigheten att göra skatteavdrag för preliminär skatt är inte tillämpligt. Den grundläggande skyldigheten för utbetalaren att göra skatteavdrag för preliminär skatt enligt 2 § gäller därmed.

Om det, trots att den fysiska personen ska beskattas enligt SINK, inte finns något beslut om särskild inkomstskatte-redovisning eller om utbetalaren inte känner till att det finns ett sådant beslut, ska skatteavdrag för preliminär skatt också göras.

Beslut om befrielse från skatteavdrag

8 och 9 §§

Paragraferna ersätter 5 kap. 4 § första stycket 4, 10 och 11 §§ SBL. 5 kap. 4 § första stycket 4 och 10 § SBL är i allt väsentligt oförändrade sedan skattebetalningslagen kom till (prop. 1996/97:100, s. 542 och 544). 5 kap. 11 § fick sin lydelse 1999 (prop. 1999/2000:2, s. 772).

Bestämmelserna om att Skatteverket får besluta om befrielse från skatteavdrag placeras här tillsammans med övriga undantag från skyldigheten att göra skatteavdrag från ersättning för arbete. Att skatteavdrag inte ska göras om det finns ett beslut om befrielse är självklart och behöver inte anges särskilt som i nuvarande 5 kap. 4 § första stycket 4 SBL.

I 5 kap. 11 § tredje stycket SBL finns en bestämmelse som ursprungligen infördes för att ge Riksskatteverket beslutanderätt i vissa frågor (prop. 1991/92:82, s. 9). Beslut i övrigt enligt paragrafen fattades av skattemyndigheten. Sedan Skatteverket bildades har bestämmelsen ingen funktion. Den får därför ingen motsvarighet i den nya lagen.

Mottagare som är godkänd för F-skatt

10 §

Paragrafen innehåller tillsammans med 11 § det betydelsefulla undantaget från skyldigheten att göra skatteavdrag som gäller för ersättning för arbete till mottagare som är godkänd för F-skatt. Den ersätter 5 kap. 5 § första stycket första meningen och andra stycket SBL som i dessa delar är oförändrade sedan skattebetalningslagen infördes (prop. 1996/97:100, s. 542).

Av *första stycket* framgår att utbetalaren inte är skyldig att göra skatteavdrag när den som tar emot ersättningen är godkänd för F-skatt antingen när ersättningen för arbetet bestäms eller när den betalas ut. Om mottagaren är godkänd för F-skatt med villkor

enligt 9 kap. 3 § gäller undantaget dock enligt *andra stycket* endast under förutsättning att godkännandet åberopas skriftligt.

Det är i princip utbetalaren som måste kontrollera att förutsättningarna enligt paragrafen är uppfyllda. Utbetalaren kan få uppgift om huruvida mottagaren är godkänd för F-skatt från Skatteverket. Om godkännandet är villkorat måste mottagaren av ersättningen åberopa det skriftligen för att utbetalaren ska bli befriad från skyldigheten att göra skatteavdrag och betala arbetsgivaravgifter.

För att underlätta för utbetalaren finns i 11 § en bestämmelse som innebär en lättnad i dennes skyldighet att kontrollera om mottagaren är godkänd för F-skatt.

11 §

Paragrafen ersätter 5 kap. 5 § första stycket andra och tredje meningarna SBL som fick sin nuvarande lydelse 1999 (prop. 1999/2000:6, s. 71).

Av paragrafen framgår att en utbetalare under vissa förutsättningar kan lita på en uppgift om godkännande för F-skatt utan att behöva undersöka om den är riktig. Utbetalaren kan i dessa fall utgå från att uppgiften om godkännande för F-skatt är korrekt och behöver varken göra skatteavdrag eller betala arbetsgivaravgifter. Skulle uppgiften senare visa sig vara felaktig riskerar utbetalaren inte att bli ansvarig för betalning av den preliminära skatten och socialavgifterna.

För att en uppgift om godkännande ska få godtas ska den enligt *första stycket* lämnas i en handling som upprättas i samband med uppdraget och som innehåller nödvändiga identifikationsuppgifter. I kravet på att handlingen ska upprättas i samband med uppdraget ligger att den ska avse förhållandena i det aktuella uppdraget. Nuvarande bestämmelse i 5 kap. 5 § SBL är mer utförlig och anger att uppgiften ska lämnas i anbudshandling, faktura eller någon jämförlig handling som även innehåller utbetalarens och betalningsmottagarens namn och adress samt betalningsmottagarens personnummer, samordningsnummer eller organisationsnummer. Om det bedöms finnas behov av mer detaljerade bestämmelser bör dessa ges i förordning i form av verkställighetsföreskrifter.⁸

Enligt vårt förslag ska inte någon handling utfärdas som är avsedd att visas upp som bevis på att innehavaren är godkänd för

⁸ Motsvarande bedömning gör vi bl.a. när det gäller kontrolluppgifter i 24 kap. 4 § och dokumentationsskyldighet i 39 kap. 12–14 §§.

F-skatt. Det kommer alltså inte att utfärdas handlingar som motsvarar nuvarande F-skattebevis. Däremot bör såväl utbetalaren som betalningsmottagaren kunna få ett registerutdrag från Skatteverket som innehåller uppgift om godkännande för F-skatt. Sådana uppgifter kan Skatteverket lämna på papper eller i elektronisk form. Om betalningsmottagaren signerar och daterar ett registerutdrag och lämnar över detta bör handlingen uppfylla nyss nämnda krav för att utbetalaren ska kunna godta uppgiften om godkännande för F-skatt. Härigenom kan en betalningsmottagare som annars inte upprättar någon särskild handling avseende uppdraget på ett enkelt sätt lämna en uppgift om godkännande som utbetalaren kan lita på.

Av *andra stycket* framgår att en utbetalare inte får ta en uppgift om godkännande för F-skatt för god om han eller hon känner till att den är felaktig.

Enligt förarbetena till skattebetalningslagen ansågs en uppgift i anbudshandling, faktura eller någon jämförlig handling som enligt 5 kap. 5 § första stycket SBL får godtas, gälla som skriftligt åberopande av en F-skattsedel med villkor (prop. 1996/97:100, s. 542). Motsvarande gäller uppgift som lämnas i handling som upprättas i samband med uppdraget och som innehåller nödvändiga identifikationsuppgifter. En uppgift som får godtas enligt 11 § uppfyller således kravet på skriftligt åberopande enligt 10 § andra stycket. Om uppgiften om godkännande lämnas i sådan handling behöver utbetalaren alltså inte fundera över om godkännandet är villkorat eller inte. Utbetalaren är i sin fulla rätt att inte göra skatteavdrag och inte betala arbetsgivaravgifter.

12 §

Av bestämmelsen framgår att skatteavdrag ska göras på vissa ersättningar även om betalningsmottagaren är godkänd för F-skatt. Den ersätter 5 kap. 6 § SBL som är oförändrad sedan skattebetalningslagen infördes (prop. 1996/97:100, s. 543 f.).

Anmälningsskyldighet för utbetalare

13 §

Paragrafen innehåller reglerna om anmälningsskyldighet för utbetalare vid uppenbara anställningsförhållanden. Innehållet i

första stycket är hämtat från 5 kap. 7 § SBL. Den bestämmelsen fick i sak sin nuvarande lydelse 1997 (prop. 1997/98:33, s. 45).

Om det är fråga om ett uppenbart anställningsförhållande ska utbetalaren göra en anmälan i samtliga fall då han eller hon enligt bestämmelserna i 10 och 11 §§ är undantagen från skyldigheten att göra skatteavdrag. De situationer som avses är att betalningsmottagaren är godkänd för F-skatt utan villkor, skriftligen åberopar ett godkännande med villkor eller åberopar ett godkännande för F-skatt på sätt som anges i 11 § utan att faktiskt vara godkänd.

Av nuvarande reglering i skattebetalningslagen framgår inte när anmälan ska göras. Tidigare gällde enligt 75 c § uppbördslagen (1953:272, UBL) att betalningsskyldighet för obetald skatt kunde åläggas den som inte *i samband* med utbetalningen gjort anmälan till Skatteverket. Kravet på att anmälan skulle ske i samband med utbetalningen togs in på Lagrådets inrådan. Det var enligt Lagrådet tydligt att anmälan måste göras i nära anslutning till utbetalningen, om inte bestämmelserna skulle bli verkningslösa. Regeringen konstaterade att underlåtenhet att göra anmälan ofta inte upptäcks förrän vid en närmare granskning av utbetalarens och betalningsmottagarens skatteförhållanden och att det inte är tillfredställande om utbetalaren kan undgå påföljd för sin underlåtenhet genom att göra anmälan på ett så sent stadium (prop. 1991/92:112, s. 181, 182 och 273).

Ett godkännande för F-skatt har getts vida rättsverkningar och gäller även i ett anställningsförhållande vad gäller utbetalarens skyldighet att göra skatteavdrag. Anmälningsskyldigheten är viktig för att Skatteverket ska ha någon möjlighet att ingripa mot missbruk. En anmälan innebär att Skatteverket kan utreda om godkännandet bör återkallas eller om ett godkännande utan villkor bör bytas ut mot ett villkorat godkännande. För att anmälningsskyldigheten ska fylla sin funktion bör anmälan ske i anslutning till utbetalningen. Anmälan bör fullgöras senast vid den tidpunkt då arbetsgivardeklaration ska lämnas för redovisningsperioden under vilken utbetalningen skedde. En sådan bestämmelse tas därför in i första stycket. Det innebär att anmälningsskyldigheten normalt ska fullgöras senast den 12 februari om utbetalningen har skett i januari.

Tidsfristen gäller även för en utbetalare som inte ska lämna arbetsgivardeklaration. Så kan vara fallet om utbetalaren inte är registrerad och inte heller betalar ut annan ersättning från vilken

skatteavdrag ska göras. Uttrycket ”den dag då arbetsgivardeklaration ska lämnas för den redovisningsperiod under vilken utbetalningen gjordes” ska i en sådan situation förstås som den dag då arbetsgivardeklaration skulle ha lämnats om skyldighet att göra skatteavdrag från ersättning hade förelagat.

I ett nytt *andra stycke* finns en upplysning om att den som inte fullgör anmälningskyldigheten kan drabbas av ansvar för betalningsmottagarens skatt enligt bestämmelserna i 59 kap. 7–9 §§ (nuvarande 12 kap. 3 och 4 §§ SBL).

Skatteavdrag ska göras från ränta, utdelning och annan avkastning – huvudregeln

14 §

I paragrafen finns huvudregeln för i vilka fall skatteavdrag ska göras från ränta och utdelning. *Första stycket* motsvarar 5 kap. 8 § SBL som fick sin nuvarande lydelse genom lagstiftning 2001 (prop. 2001/02:25, s. 213).

Andra stycket innehåller en ny bestämmelse som innebär att skatteavdrag i vissa fall även ska göras från annan avkastning än ränta och utdelning. Den avkastning som avses är sådan annan avkastning av delägarätter och fordringsrätter än ränta, utdelning eller kapitalvinst som kontrolluppgift ska lämnas om enligt 17 kap. 1 § andra stycket eller 19 kap. 1 § andra stycket (motsvarar 8 kap. 1 § andra stycket och 9 kap. 1 § andra stycket LSK). Skatteavdrag ska dock endast göras om avkastningen betalas ut tillsammans med ränta eller utdelning som skatteavdrag ska göras från. Ett exempel på avkastning som bestämmelsen blir tillämplig på är årlig avkastning utöver garanterad nivå på sådan aktieindexobligation som avses i RÅ 2003 ref. 48.

Undantag från skyldigheten att göra skatteavdrag från ränta och utdelning

15–17 §§

Paragraferna motsvarar 5 kap. 9 § SBL och innehåller undantagen från skyldigheten enligt 14 § att göra skatteavdrag från ränta och utdelning. 5 kap. 9 § SBL ändrades senast 2007 (prop. 2006/07:115, s. 661).

I 15 § anges de undantag som avser både ränta och utdelning. De undantag som avser ränta har samlats i 16 § första stycket. Att skatteavdrag inte ska göras från räntekompensation i visst fall anges i 16 § andra stycket. De undantag som gäller utdelning har placerats i 17 §.

Jämfört med skattebetalningslagen utvidgas skyldigheten att göra skatteavdrag från ränta genom att undantagen i 5 kap. 9 § 10 och 11 SBL inte får några motsvarigheter. De aktuella undantagen infördes (tillsammans med undantagen i 5 kap. 9 § 8 och 9 SBL) i skattebetalningslagen när kontrolluppgiftsskyldigheten utvidgades genom LSK. Skyldigheten att göra skatteavdrag borde enligt regeringen inte utvidgas på motsvarande sätt i detta sammanhang (prop. 2001/02:25, s. 103 och 213).

Enligt 5 kap. 9 § 10 SBL ska skatteavdrag inte göras från utdelning från en utländsk juridisk person. Undantaget gäller dock inte om utdelningen har betalats ut genom en central värdepappersförvarare, någon som bedriver valutahandel eller ett värdepappersinstitut hos vilket ett utländskt finansiellt instrument förvaras i depå eller kontoförs eller en rättighet eller en skyldighet som anknyter till sådant instrument kontoförs. Vi gör i avsnitt 4.5.2 bedömningen att bestämmelsen i allt väsentligt saknar betydelse. Den får därför ingen motsvarighet.

Detsamma gäller undantaget i 5 kap. 9 § 11 SBL för ränta på obligation, förlagsbevis eller någon annan för den allmänna rörelsen avsedd förskrivning som har betalats ut mot att kupong eller kvitto har lämnats (se avsnitt 4.5.2).

Skyldighet att lämna uppgift om skatteavdrag

18 §

Av paragrafen framgår att den som betalar ut ersättning för arbete ska lämna uppgift till mottagaren om skatteavdragets storlek. 5 kap. 12 § första stycket SBL har motsvarande innehåll. Den paragrafen ändrades senast 2000 då det andra stycket tillkom (prop. 1999/2000:23, s. 256).

Bestämmelsen i 5 kap. 12 § andra stycket SBL om att uppgift om skatteavdrag i vissa fall ska anges i utländsk valuta har karaktären av verkställighetsföreskrift och kan ges i förordning. Detsamma gäller 8 kap. 30 § SBL, som hänvisar till 5 kap. 12 § andra stycket SBL. Även de allmänna bestämmelserna i

skattebetalningslagen och LSK om att uppgifter om belopp ska anges i svenska kronor kan ges som verkställighetsföreskrifter (1 kap. 7 § SBL och 1 kap. 9 § LSK).

Någon motsvarighet till bemyndigandet i 5 kap. 12 § tredje stycket SBL föreslås inte heller. Skälet härför är att det inte längre bedöms finnas behov av att meddela föreskrifter om undantag från skyldigheten att lämna uppgift om skatteavdrag.

Återbetalning av skatteavdrag

19 §

Bestämmelsen ersätter 5 kap. 14 § SBL. 5 kap. 14 § första stycket har i allt väsentligt kvar sin nuvarande lydelse (prop. 1996/97:100, s. 546). Andra stycket tillkom 1997 och har härefter inte ändrats (prop. 1997/98:33, s. 45).

Föreläggande att göra eller lämna uppgift om skatteavdrag

20 §

Enligt bestämmelsen får Skatteverket förelägga den som inte gör skatteavdrag eller inte lämnar uppgift till mottagaren om skatteavdragets belopp enligt 18 § att fullgöra skyldigheten. Motsvarande bestämmelse finns i 5 kap. 15 § SBL som i sak är oförändrad sedan skattebetalningslagen infördes (prop. 1996/97:100, s. 546).

11 kap. Beräkning av skatteavdrag för preliminär skatt

1 §

I paragrafen anges kapitlets innehåll.

Definitioner

2 §

I paragrafen definieras begreppet ”regelbunden ersättning” som sådan ersättning för arbete till en fysisk person som avser en bestämd tidsperiod och betalas ut vid regelbundet återkommande tillfällen. Om en ersättning är regelbunden eller inte har betydelse vid valet av skattetablell enligt 17 och 19 §§.

3 §

I paragrafen definieras begreppet "huvudinkomst". Definitionen finns nu i 8 kap. 7 § SBL. En uttrycklig begränsning till fysiska personer har gjorts. Definitionen ändras också i sak. Med huvudinkomst ska avses sådan regelbunden ersättning som utgör en fysisk persons huvudsakliga ersättning för arbete. Om den som betalar ut ersättning som är huvudinkomst, tillsammans med den vanliga lönen också betalar ut retroaktiv lön eller annan ersättning som inte är regelbunden, ingår även den sistnämnda ersättningen i huvudinkomsten. Till skillnad från vad som gäller i dag kan däremot en oregelbunden ersättning som inte betalas ut tillsammans med en regelbunden ersättning aldrig bli en huvudinkomst.

I 8 kap. SBL används i stor utsträckning begreppen "arbetsgivare" och "arbetstagare" i bestämmelserna om skatteavdrag från ersättning för arbete. Skatteavdrag ska dock inte bara göras från lön och annan ersättning till anställda utan även från ersättning för arbete till uppdragstagare och näringsidkare som inte är godkända för F-skatt. Den betydelse som begreppen "arbetsgivare" och "arbetstagare" har i vanligt språkbruk omfattar inte samtliga de personer som omfattas av reglerna. Begreppen har därför genomgående ersatts med andra uttryck såsom "den som betalar ut ersättning", "utgivare" och "mottagare". Förändringen innebär ingen ändring i sak eftersom det i 1 kap. 6 § SBL finns vida definitioner av begreppen; med arbetsgivare avses den som betalar ut ersättning för arbete och med arbetstagare avses den som tar emot sådan ersättning. Nu slopas dessa definitioner samtidigt som vidare begrepp används i paragraferna.

Underlag för beräkning av skatteavdrag från ersättning för arbete

4 §

Paragrafen motsvarar närmast 8 kap. 14 § första stycket SBL som fick sin lydelse genom skattebetalningslagen (prop. 1996/97:100, s. 558). Övriga delar av 8 kap. 14 § återfinns i 5–8 §§. Någon motsvarighet till andra stycket föreslås dock inte. Enligt det stycket ska ersättning som arbetstagaren har betalat för en förmån beaktas vid beräkningen av förmånsvärdet. Det är så självklart att en förmån endast föreligger till den del ersättning inte har betalats att det inte behöver anges särskilt.

I *första stycket punkten 1* anges nu uttryckligen att kontant ersättning för arbete som en utbetalare är skyldig att göra skatteavdrag från enligt 10 kap. ska ingå i underlaget för beräkning av skatteavdrag.

Av *första stycket punkten 2* framgår att värdet av förmåner som ges ut av utbetalaren ska ingå i underlaget för beräkning av skatteavdrag. Till skillnad från nuvarande motsvarighet sägs uttryckligen att endast skattepliktiga förmåner ska beaktas (jfr 10 kap. 2 §). Ändringen görs i förtydligande syfte. Bestämmelsen avser förmåner som ges ut av den som också betalar ut kontant ersättning för arbete. Av 5–7 §§ framgår att en utbetalare i vissa fall ska anses ha gett ut en förmån som rent faktiskt har getts ut av annan. I dessa fall ska utbetalaren förutom den kontant utbetalda ersättningen för arbetet även beakta förmånens värde när underlaget för beräkning av skatteavdrag bestäms.

Enligt *första stycket punkten 3* ska underlaget också omfatta ersättning som betalats ut av fysisk person som är bosatt i utlandet eller av utländsk juridisk person men som enligt 7 § anses utgiven av den som mottagaren är anställd hos i Sverige. Förutsättningen för att sådan ersättning ska ingå i underlaget är givetvis att skatteavdrag skulle ha gjorts från motsvarande ersättning som ges ut direkt av utbetalaren, dvs. att det är fråga om ersättning för arbete som är skattepliktig enligt inkomstskattelagen och inte omfattas av något av undantagen i 10 kap. Det som sägs i punkten 3 gäller redan i dag, men anges nu uttryckligen i förtydligande syfte.

I *andra stycket* finns genom en hänvisning till 12–15 §§ en upplysning om att underlaget i vissa fall får sättas ned.

Förmån av personaloptioner

5 §

I paragrafen finns en bestämmelse om ansvaret för att göra skatteavdrag för förmån av personaloption som motsvarar 8 kap. 14 § tredje stycket SBL. Bestämmelsen infördes 2008 (prop. 2007/08:152, s. 42). Förmån av personaloption ses som retroaktiv ersättning för arbete. Den som anses vara utgivare är därför den för vars räkning det arbete utförts som föranlett deltagande i personaloptionsprogrammet.

Rabatt, bonus eller annan förmån

6 §

Bestämmelsen motsvarar 8 kap. 14 § fjärde stycket första meningen SBL. Bestämmelsen fanns ursprungligen i tredje stycket, men har i sak inte ändrats (prop. 1996/97:100, s. 558).

Bestämmelsen reglerar rabatter, bonus och andra förmåner av typen frequent flyer-rabatter, fria hotellnätter och dylikt som kunnat utnyttjas på grund av kundtrohet eller liknande. Om förmånen grundar sig på utgifter som den som betalar ut ersättning för arbete har svarat för anses denne vara utgivare av förmånen trots att den faktiskt getts ut av någon annan. Den som anses ha gett ut förmånen ska enligt 4 § första stycket 2 räkna med värdet av förmånen i underlaget för beräkning av skatteavdrag.

Ersättning från utlandet som har sin grund i en anställning i Sverige

7 §

Paragrafen motsvarar 8 kap. 14 § fjärde stycket andra meningen SBL. Bestämmelsen infördes 1998 (prop. 1997/98:133, s. 51) i samband med att särskilda beskattningsregler för personaloptioner infördes i kommunalskattelagen. Reglerna innebar att avskattning skulle ske vid utflyttning från Sverige. Bestämmelsen i skattebetalningslagen gjordes dock tillämplig på alla typer av skattepliktiga ersättningar och förmåner. Genom lagstiftning 2008 har avskattningen av personaloptioner vid utflyttning avskaffats (prop. 2007/08:152, s. 42). Här aktuell bestämmelse gäller sedan dess för andra förmåner än personaloptioner och för ersättningar.

Om en förmån eller ersättning med stöd av bestämmelsen anses utgiven av den hos vilken den skattskyldige är anställd i Sverige, ska denne enligt 4 § första stycket 2 eller 3 beakta förmånen eller ersättningen i underlaget. En förutsättning för att så ska kunna ske är givetvis att arbetsgivaren är skyldig att göra skatteavdrag enligt 10 kap., dvs. att han eller hon också faktiskt betalar ut kontant ersättning för arbete från vilken skatteavdrag ska göras.

När ska förmånerna och ersättningarna beaktas?

8 §

Paragrafen motsvarar 8 kap. 14 § femte stycket SBL som fick sin nuvarande lydelse 2008 (prop. 2007/08:152, s. 42).

Skatteavdrag ska enligt 10 kap. 2 § göras vid varje tillfälle då utbetalning sker. Den bestämmelsen kan sägas ge uttryck för att kontantprincipen i 10 kap. 8 § IL gäller även för den preliminära beskattningen. När det gäller förmåner innebär kontantprincipen att den som betalar ut kontant ersättning för arbete vid utbetalningstillfället ska ta hänsyn till de skattepliktiga förmåner som betalningsmottagaren kan ha åtnjutit under samma period som den kontanta ersättningen avser.

I *första stycket* regleras vid vilken tidpunkt en förmån av personaloption ska räknas med i underlaget för skatteavdrag. Det ska ske när rättigheten utnyttjas eller överläts. Det kan förekomma att den som ska göra skatteavdraget vid den tidpunkten inte känner till att en överlåtelse skett. I sådana fall ska förmånen beaktas senast när han eller hon får sådan kännedom (jfr 34 kap. 4 och 8 §§). Det är en nyhet i förhållande till dagens regler. I sistnämnda fall görs alltså ett undantag från kontantprincipen.

Andra stycket innehåller undantag från kontantprincipen för ersättning eller förmån som enligt 6 och 7 §§ anses utgiven av annan än den faktiske utgivaren. Sådan förmån eller ersättning ska räknas med i underlaget först när utbetalaren fått kännedom om den (jfr 34 kap. 5 och 8 §§).

Värdering av förmåner

9 §

I paragrafen finns huvudregeln för värdering av förmåner; värdet ska beräknas enligt bestämmelserna i 61 kap. 2–17 a §§ IL. Undantagen från huvudregeln finns i 10 och 11 §§ och avser bostadsförmån respektive bil- och kostförmån. Paragrafen hänvisar nu endast till de värderingsregler i inkomstskattelagen som utbetalaren ska tillämpa på egen hand, dvs. utan att det finns något beslut av Skatteverket.

Paragrafen ersätter 8 kap. 17 § SBL som ändrades när inkomstskattelagen infördes (prop. 1999/2000:2) och när Skatteverket bildades (prop. 2002/03:99). Den bestämmelsen

reglerar också Skatteverkets möjligheter att på begäran av den skattskyldige ta hänsyn till att det kan finnas skäl att justera ett förmånsvärde enligt 61 kap. 18 § IL vid beslut om särskild beräkningsgrund och ändrad beräkning. Förutsättningarna härför framgår nu av 55 kap. 11 §.

10 §

I *första stycket* finns en särskild värderingsregel för bostadsförmån. Motsvarande bestämmelse finns nu i 8 kap. 15 § SBL. Den fick sin nuvarande lydelse 2000 (prop. 2000/01:7, s. 30). Värderingen ska göras enligt särskilda värdetabeller. Bestämmelsen gäller bostad här i landet som inte är semesterbostad eller bostad som avses i 61 kap. 3 a § inkomstskattelagen. Sistnämnda paragraf avser bostadsförmån som ges ut av privatperson i dennes hushåll till annan privatperson.

Av *andra stycket* framgår att ett beslut om att ett justerat bostadsförmånsvärde får läggas till grund för beräkning av arbetsgivaravgifter även ska användas vid beräkning av skatteavdrag. Det framgår nu av 8 kap. 16 § SBL som i sak är oförändrad sedan skattebetalningslagens tillkomst (prop. 1996/97:100, s. 558). Dagens hänvisning till 9 kap. 2 § SBL ersätts med en hänvisning till 2 kap. 10 c § SAL, se kommentaren till denna paragraf.

11 §

Om Skatteverket på begäran av arbetsgivaren har beslutat att ett justerat värde får användas för bil- eller kostförmån vid beräkning av arbetsgivaravgifter ska enligt denna paragraf detta värde också användas vid beräkning av skatteavdrag. Paragrafen ersätter 8 kap. 16 § SBL i den del den avser dessa förmåner. Sedan skattebetalningslagens tillkomst har den inte ändrats i sak (prop. 1996/97:100, s. 558).

Nu görs inte heller någon ändring i sak. Det bör dock noteras att dagens hänvisning till 9 kap. 2 § SBL ersätts med en hänvisning till 2 kap. 10 b § SAL. Se därför även kommentarerna till denna paragraf.

Hemresor

12 §

Paragrafen ersätter 8 kap. 23 § SBL. Den paragrafen fick sin nuvarande lydelse 2003 (prop. 2002/03:99), men är i sak väsentligen

oförändrad sedan skattebetalningslagens infördes (prop. 1996/97:100, s. 560).

Inställeleresor

13 §

Paragrafen ersätter 8 kap. 24 § SBL som, förutom en redaktionell ändring 2002 (prop. 2001/02:127, s. 164), inte är ändrad sedan skattebetalningslagen kom till (prop. 1996/97:100, s. 561).

Förmån av hushållsarbete

14 §

Paragrafen ersätter 8 kap. 25 § SBL. En bestämmelse om att förmån av hushållsarbete i vissa fall inte ska ingå i underlaget för beräkning av skatteavdrag togs in i lagen 2007 och har härefter ändrats två gånger (prop. 2007/08:13, s. 20–22 och 33, prop. 2008/09:77 samt prop. 2008/09:178, s. 61).

Avdrag för utgifter i arbetet

15 §

Bestämmelserna som ges här finns i dag i 8 kap. 22 § första och andra styckena SBL. Den paragraf om kostnadsavdrag som fanns med i den ursprungliga lydelsen av skattebetalningslagen stämmer i allt väsentligt överens med dagens bestämmelse (prop. 1996/97:100, s. 560). Sedan dess har dock ordalydelsen ändrats vid två tillfällen, nämligen dels i samband med att socialavgiftslagen infördes (prop. 2000/01:8), dels i samband med att Skatteverket ersatte Riksskatteverket och de tio skattemyndigheterna (prop. 2002/03:99).

Nu görs också ändringar av ordalydelsen. På motsvarande sätt som i socialavgiftslagen används nu uttrycket ”utgifter i arbetet” i stället för ”kostnader i arbetet”. I *andra stycket* sägs det numera uttryckligen att utgifter enligt *första stycket* ska beräknas enligt sådan schablon som anges i 2 kap. 21 § tredje stycket SAL. Om Skatteverket på begäran av arbetsgivaren beslutat hur utgifterna ska beräknas vid bestämmande av underlag för arbetsgivaravgifter, ska

denna beräkning användas även vid beräkning av skatteavdrag. Även detta anges nu uttryckligen.

Nuvarande bestämmelse gäller kostnader som får dras av ”vid inkomsttaxeringen”. I den nya lagen kommer taxeringsbeslutet att ingå som en del i ett beslut om slutlig skatt. Här används därför i stället uttrycket ”vid beskattningen”.

Att utbetalaren ska underrätta mottagaren när utgifter beräknas enligt schablon eller särskilt beslut behöver inte sägas här eftersom det följer av 2 kap. 21 § femte stycket SAL. Vi föreslår därför inte någon sådan bestämmelse som i dag finns i 8 kap. 22 § tredje stycket SBL.

Skatteavdrag från ersättning för arbete till en fysisk person

16 §

Paragrafen motsvarar närmast 8 kap. 1 § SBL som väsentligen är oförändrad sedan skattebetalningslagen infördes (prop. 1996/97:100, s. 552).

I *första stycket* finns huvudregeln för skatteavdrag från ersättning för arbete till en fysisk person, nämligen att skatteavdrag ska göras enligt beslut om preliminär A-skatt. Skatteverket ska enligt 55 kap. 6 § för fysiska personer som inte är godkända för F-skatt utan villkor senast den 18 januari varje år fatta ett sådant beslut. Av beslutet ska framgå vilken skattetabell som är tillämplig. Beslutet kan också ange att skatteavdrag från viss ersättning ska göras enligt en särskild beräkningsgrund.

I vissa fall ska skatteavdrag göras med 30 procent enligt 20 § i stället för enligt skattetabell. Av nu aktuella paragraf framgår därför att ett beslut om preliminär A-skatt som anger att skatteavdrag ska göras enligt skattetabell inte ska tillämpas i dessa fall. Om beslutet däremot anger att skatteavdrag ska göras enligt en särskild beräkningsgrund ska denna tillämpas oberoende av vad som sägs i 20 §.

Andra stycket innehåller en upplysning om att ett förhöjt skatteavdrag ska göras om förutsättningarna i 21 eller 22 § är uppfyllda.

Av *tredje stycket* framgår att skattetabell från det föregående året får tillämpas under januari. Med hänsyn till att den tekniska utvecklingen har förenklat lönehanteringen och till att det finns goda möjligheter till elektronisk kommunikation med Skatteverket

bedöms det inte längre finnas behov av motsvarande möjlighet under februari.

Allmän eller särskild skattetabell?

17 §

Av beslut om preliminär A-skatt framgår om skatteavdrag ska göras enligt tabell och i 16 § finns genom hänvisningen till 20 § vissa undantag då tabell inte ska tillämpas. För de fall skatteavdrag ska göras enligt skattetabell, finns i denna och de två följande paragraferna bestämmelser som anger om en allmän eller särskild tabell ska tillämpas.

Av första meningen framgår att utbetalaren ska beräkna skatteavdraget enligt en allmän skattetabell om ersättningen är mottagarens huvudinkomst och är regelbunden (begreppen definieras i 2 och 3 §§). Motsvarande framgår i dag av 8 kap. 2 § SBL som fick sin nuvarande lydelse genom skattebetalningslagen (prop. 1996/97:100, s. 553).

Enligt andra meningen ska skatteavdrag göras enligt en särskild skattetabell för engångsbelopp om inkomsten inte är regelbunden. Här avses ersättningar som betalas ut tillsammans med den regelbundna huvudinkomsten, exempelvis retroaktiv lön. Bestämmelsen motsvarar närmast 8 kap. 8 § andra stycket SBL. 8 kap. 8 § SBL är i denna del inte ändrad sedan skattebetalningslagens tillkomst (prop. 1996/97:100, s. 556).

När ersättning som inte är regelbunden betalas ut tillsammans med ersättning som utgör mottagarens huvudinkomst ska skatteavdrag enligt 8 kap. 8 § andra stycket SBL göras enligt grunder som fastställs av regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer. I praktiken innebär det att skatteavdrag görs enligt en skattetabell för engångsbelopp som Skatteverket varje år fastställer med stöd 8 kap. 8 § andra stycket SBL och 20 § skattebetalningsförordningen (1997:750, SBF).

Vi föreslår att det i förevarande paragraf uttryckligen anges att skatteavdrag i dessa fall ska ske enligt en särskild skattetabell för engångsbelopp. Grunderna för denna skattetabell bör regleras i lag på motsvarande sätt som gäller för övriga skattetabeller, se 12 kap. 6 §.

Bestämmelserna som innehåller grunderna för hur skattetablellerna ska upprättas har separerats från bestämmelserna i detta

kapitel som reglerar under vilka förutsättningar skatteavdrag ska göras enligt skattetabell. Härigenom bör regleringen bli överskådligare. Bestämmelserna om skattetabeller finns i 12 kap.

18 §

Av bestämmelsen framgår i vilka fall utbetalaren ska göra skatteavdrag enligt en särskild skattetabell för sjukpenning m.m. Den ersätter 8 kap. 4 § första stycket SBL som fick sin nuvarande lydelse 2000 (prop. 1999/2000:138), men i allt väsentligt har behållit sin ursprungliga lydelse enligt skattebetalningslagen (prop. 1996/97:100 s. 554). Det övriga innehållet i 8 kap. 4 § ges i 12 kap. 4 §.

Till skillnad från vad som gäller enligt 8 kap. 4 § SBL görs inget undantag för pension, sjukpenning m.m. från vilken skatteavdrag ska göras trots att mottagaren är godkänd för F-skatt, dvs. ersättning om avses i 10 kap. 12 § (5 kap. 6 § SBL). Är mottagaren godkänd för F-skatt med villkor finns det ett beslut om preliminär A-skatt. Att skatteavdrag inte ska göras enligt den tabell som anges i beslutet när det gäller pension, sjukpenning m.m. följer av att det i huvudregeln i 16 § finns ett undantag för bl.a. dessa fall (20 § 4). Om mottagaren är godkänd för F-skatt utan villkor finns det inget beslut om preliminär A-skatt. Varken 16 § eller nu aktuell paragraf är därför tillämplig i en sådan situation. Det framgår däremot direkt av 20 § 4 att skatteavdrag ska göras med 30 procent.

19 §

Paragrafen ersätter 8 kap. 5 § första meningen SBL som i sak är oförändrad sedan skattebetalningslagen infördes (prop. 1996/97:100, s. 555). Det övriga innehållet i 8 kap. 5 § SBL finns i 12 kap. 5 §.

I andra meningen anges på motsvarande sätt som i 18 § att skatteavdrag ska göras enligt en särskild skattetabell för engångsbelopp om ersättningen inte är regelbunden, se kommentaren till den paragrafen.

Skatteavdrag med 30 procent

20 §

I paragrafen anges i vilka fall skatteavdrag ska göras med 30 procent från ersättning för arbete som betalas ut till en fysisk person.

Paragrafen motsvarar 8 kap. 8 § första stycket 2, 4 och 5 samt 9 § SBL. 8 kap. 8 § SBL fick sin nu gällande lydelse 2000 (prop. 2000/01:7, s. 30). 9 § SBL har kvar sin ursprungliga lydelse (prop. 1996/97:100, s. 556).

Enligt *punkt 1* ska skatteavdrag göras med 30 procent från ersättning som inte är mottagarens huvudinkomst. Från sjukpenning m.m. som avses i 18 § ska dock skatteavdrag göras enligt skattetabell även om inkomsten inte är huvudinkomst. Sådan inkomst undantas därför uttryckligen i punkt 1. Skatteavdrag med 30 procent kan dock komma i fråga från sådan ersättning med stöd av punkt 4 om mottagaren är godkänd för F-skatt. Vi föreslår ingen motsvarighet till 8 kap. 8 § första stycket 3 SBL enligt vilken skatteavdrag ska göras med 30 procent från ersättning som inte är regelbunden. Att skatteavdrag ska göras med 30 procent från ersättning som inte är huvudinkomst framgår av punkten 1 och det gäller oavsett om inkomsten är regelbunden eller inte. Om en ersättning som inte är regelbunden betalas ut tillsammans med mottagarens huvudinkomst anses den vara en del av huvudinkomsten och skatteavdrag ska inte göras med 30 procent.

Punkten 2 avser ersättning för arbete som är avsett att pågå kortare tid än en vecka. I *punkten 3* finns en bestämmelse om ersättning för arbete som redovisas i en förenklad arbetsgivardeklaration. *Punkten 4* gäller ersättning som likställs med ersättning för arbete och som betalas ut till en mottagare som är godkänd för F-skatt.

Obligatorisk förhöjning av skatteavdraget

21 §

Paragrafen anger under vilka förutsättningar förhöjt skatteavdrag ska göras från ersättning för arbete till en fysisk person. Det framgår i dag av 8 kap. 6 § SBL som ändrades i sak senast 2000 (prop. 2000/01:22, s. 94).

En förutsättning för förhöjt skatteavdrag enligt 8 kap. 6 § SBL är att mottagaren inte fullgör sin skyldighet enligt 5 kap. 16 § SBL. Enligt 5 kap. 16 § första stycket ska den som ska ta emot ersättning för arbete efter begäran från utbetalaren visa upp sin A-skattsedel, sin F-skattsedel eller sitt F-skattebevis, lämna en sådan uppgift om innehav av F-skattebevis som får godtas, visa upp beslut om befrielse från skatteavdrag eller annat beslut eller intyg från Skatte-

verket om att utbetalaren inte är skyldig att göra skatteavdrag från ersättningen eller visa upp ett beslut om särskild inkomstskatt enligt 8 § lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta, SINK.

Om den som ska ta emot en ersättning för arbete inte lämnar en uppgift om godkännande för F-skatt eller på annat sätt visar att skatteavdrag inte ska göras kommer utbetalaren enligt bestämmelserna i 10 kap. 2 och 3 §§ att vara skyldig att göra skatteavdrag. En sådan bestämmelse som i dag finns i 5 kap. 16 § första stycket SBL har således ingen självständig betydelse för utbetalarens skyldighet att göra skatteavdrag. Vi föreslår därför ingen motsvarighet till bestämmelsen. Bemyndigandet i 5 kap. 16 § tredje stycket SBL har därmed inte heller någon funktion.⁹

I nu aktuella bestämmelse om beräkningen av skatteavdraget ersätts hänvisningen till 5 kap. 16 § SBL med ett nytt rekvisit i *första stycket* 2. Där anges som en av förutsättningarna för förhöjt skatteavdrag att mottagaren inte har visat upp ett beslut om preliminär A-skatt trots att mottagaren begärt det. Övriga förutsättningar är att utbetalaren inte har hämtat uppgift från Skatteverket om vilket skatteavdrag som ska göras och att ersättningen är mottagarens huvudinkomst.

Bestämmelsen omfattar den som har ett beslut om preliminär A-skatt, men som av någon anledning inte visar upp det på begäran. Den omfattar emellertid också fysiska personer som inte har något sådant beslut. Det kan exempelvis gälla en person som är godkänd för F-skatt eller som har ett beslut om särskild inkomstskatteredovisning, men som inte upplyser om det. I en sådan situation blir utbetalaren skyldig att göra skatteavdrag enligt 10 kap. 2 och 3 §§. Om mottagaren är en fysisk person och ersättningen är huvudinkomst ska skatteavdraget beräknas enligt nu aktuell paragraf.

Frivillig förhöjning av skatteavdraget

22 §

Paragrafen ersätter 8 kap. 7 § SBL som i sak är oförändrad sedan skattebetalningslagens tillkomst (prop. 1996/97:100, s. 556).

I 8 kap. 7 § SBL anges som en av förutsättningarna för förhöjt skatteavdrag att den som tar emot ersättningen *anmäler* att skatte-

⁹ Motsvarigheten till 5 kap. 16 § andra stycket SBL finns i 11 kap. 27 §.

avdrag ska göras med större belopp. Eftersom det inte finns några formkrav för en sådan anmälan anges nu i stället att betalningsmottagaren ska *begära* ett förhöjt skatteavdrag.

Skatteavdrag från förskott

23 §

Paragrafen ersätter 8 kap. 26 § SBL som har behållit sin ursprungliga lydelse enligt skattebetalningslagen (prop. 1996/97:100, s. 561).

Skatteavdrag från ersättning för arbete till en juridisk person

24 §

Av paragrafen framgår att skatteavdrag från ersättning för arbete som betalas ut till en juridisk person ska göras med 30 procent. Motsvarande anges i dag i 8 kap. 8 § första stycket 1 SBL 8 kap. 8 § SBL är i detta avseende inte ändrad sedan skattebetalningslagens tillkomst (prop. 1996/97:100, s. 556).

Om ett beslut om särskild beräkningsgrund enligt 55 kap. 9 § har fattats ska skatteavdrag i stället göras enligt det beslutet. Det bör framgå av lagtexten och anges därför här.

Skatteavdrag från ränta, utdelning och annan avkastning

25 §

I paragrafen finns huvudregeln för beräkning av skatteavdrag på ränta, utdelning och annan avkastning. Paragrafen ersätter 8 kap. 10 § första meningen SBL som har kvar sin ursprungliga lydelse (prop. 1996/97:100, s. 557).

Paragrafen omfattar numera inte bara ränta och utdelning utan också annan avkastning. Det beror på att skatteavdrag i vissa fall ska göras från annan avkastning, se kommentaren till 10 kap. 14 §.

Ett beslut om särskild beräkningsgrund enligt 55 kap. 9 § kan avse även ränta och utdelning. I sådana fall ska skatteavdrag inte göras med 30 procent utan enligt beslutet. Detta anges nu uttryckligen.

Av 10 kap. 2 § följer att en förutsättning för skatteavdrag är att inkomsten är skattepliktig enligt inkomstskattelagen, se kommentaren till den bestämmelsen.

26 §

Paragrafen reglerar beräkningen av skatteavdrag från ränta och utdelning på utländska värdepapper. 8 kap. 10 § andra meningen SBL har i dag motsvarande innehåll. Den bestämmelsen är oförändrad sedan skattebetalningslagen infördes (prop. 1996/97:100, s. 557).

Skyldighet att följa och visa upp beslut

27 §

Paragrafen ersätter 5 kap. 13 § och 16 § andra stycket SBL som har behållit sina ursprungliga lydelse (prop. 1996/97:100, s. 545 och 547). 5 kap. 16 § första och tredje styckena SBL får inga motsvarigheter, se kommentaren till 21 §.

I *första stycket* anges att en utbetalare är skyldig att följa ett beslut om särskild beräkningsgrund senast två veckor efter det han eller hon fått del av beslutet. En sådan skyldighet gäller i dag beslut om särskild beräkningsgrund enligt 8 kap. 11 § SBL, beslut om minskat skatteavdrag vid konkurs eller utmätning enligt 8 kap. 27 och 28 §§ SBL och beslut om ändrad beräkning enligt 8 kap. 29 § SBL. Dessa beslut ska enligt förslaget motsvaras av beslut om särskild beräkningsgrund enligt 55 kap. 9 §. Vid konkurs eller utmätning kan beslutet dock innebära att Skatteverket ändrar ett beslut om att skatteavdrag ska göras enligt en särskild beräkningsgrund på så sätt att skatteavdrag i stället ska göras enligt skattetablell eller med 30 procent enligt bestämmelserna i 11 kap. Utbetalaren bör även fortsättningsvis vara skyldig att följa ett sådant beslut. Skyldigheten ska således gälla beslut om särskild beräkningsgrund utan begränsning och samtliga beslut om omprövning av beslut om preliminär A-skatt.

I *andra stycket* finns en skyldighet för den som har fått ett beslut om särskild beräkningsgrund att visa upp det för den som ska göra skatteavdrag. Ett sådant beslut kan innebära att ett högre skatteavdrag ska göras än vad som annars är fallet. Betalningsmottagaren är därför enligt nu aktuella bestämmelse skyldig att på eget initiativ visa upp beslutet för utbetalaren. Skyldigheten är sanktionerad genom 7 § skattebrottslagen (1971:69). För fysiska personer ska, på motsvarande sätt som i dag, skyldigheten vara begränsad till

beslut som fattats efter den 18 januari det beskattningsår som beslutet avser.

Om beslutet avser en juridisk person gäller skyldigheten att visa upp beslutet oberoende av när det meddelas. Det beror på att skatteavdrag för juridiska personer görs med 30 procent och inte enligt skatttabell. Den som betalar ut ersättning till en juridisk person undersöker därför inte vilket skatteavdrag som ska göras för en viss person inför årets första skatteavdrag och får därmed inte heller information om de tidiga besluten om särskild beräkningsgrund. En juridisk person som har ett beslut om särskild beräkningsgrund ska därför alltid visa upp beslutet för utbetalaren.

12 kap. Skattetabeller

1 §

Av paragrafen framgår att allmänna och särskilda skattetabeller ska fastställas för varje kalenderår. Det framgår i dag av 8 kap. 1 § första stycket SBL som i sak är oförändrad sedan skattebetalningslagens tillkomst (prop. 1996/97:100, s. 552). Bestämmelserna om vilka grunder som ska gälla för skattetabellerna skiljs nu från bestämmelserna om beräkning av skatteavdrag och placeras i ett eget kapitel. Härigenom blir bestämmelserna om beräkning av skatteavdrag som vänder sig till arbetsgivare och andra utbetalare överskådligare.

Allmänna skattetabeller

2 och 3 §§

I paragraferna finns bestämmelserna för hur de allmänna skattetabellerna ska utformas. De motsvarar 8 kap. 3 § SBL som fick sin nuvarande lydelse 2009 (prop. 2008/09:77).

Skattetabellerna ska grundas på bl.a. att mottagaren kommer att medges skattereduktion för arbetsinkomst. De allmänna skattetabellerna tillämpas dock även för ersättningar som inte ger rätt till sådan skattereduktion. Det gäller exempelvis pension. På motsvarande sätt som gäller för allmän pensionsavgift anger därför de allmänna skattetabellerna skatteavdraget för inkomst som inte ger rätt till sådan skattereduktion. Det sägs nu uttryckligen i lagtexten.

Paragrafen innehåller ingen motsvarighet till 8 kap. 3 § andra stycket SBL enligt vilket skattetabellerna ska ange skatteavdraget med utgångspunkt från att kommunal inkomstskatt, begravningsavgift enligt begravningslagen och avgift som avses i lagen om avgift till registrerat trossamfund beräknas efter en sammanlagd skatte- och avgiftssats i hela krontal. Sådana bestämmelser har karaktären av verkställighetsföreskrifter och behöver inte ges i lagen.

Särskilda skattetabeller

4 §

I paragrafen anges huvudprincipen för hur de särskilda skattetabellerna för sjukpenning m.m. ska utformas. Den ersätter 8 kap. 4 § andra stycket SBL som i denna del har behållit sin lydelse enligt skattebetalningslagen (prop. 1996/97:100, s. 554 f.).

I förhållande till 8 kap. 4 § SBL har den ändringen gjorts att hänvisningen till grunderna för de allmänna skattetabellerna har preciserats. I de särskilda tabellerna för sjukpenning framgår inte skatteavdraget för den som inte är skyldig att betala allmän pensionsavgift. Hänvisningen till 3 § har därför begränsats till grunderna i första stycket.

5 §

I paragrafen finns de förutsättningar som de särskilda skattetabellerna för sjömän ska grundas på. Motsvarande framgår i dag av 8 kap. 5 § SBL som senast ändrats 2009 (prop. 2008/09:77).

6 §

Skatteavdrag från ersättning som inte är regelbunden ska enligt 11 kap. 17 och 19 §§ göras enligt en särskild skattetabell för engångsbelopp om ersättningen är mottagarens huvudinkomst. Här anges grunderna enligt vilka en sådan skattetabell ska upprättas. Bestämmelsen saknar motsvarighet i skattebetalningslagen.

En skattetabell för engångsbelopp ska enligt paragrafen för olika årsinkomster ange det skatteavdrag som ska göras från ett visst engångsbelopp uttryckt i procent. Tabellen ska grundas på en för landet genomsnittlig sammanlagd skatte- och avgiftssats. De skattetabeller för engångsbelopp som Skatteverket i dag fastställer

med stöd av 8 kap. 8 § andra stycket SBL och 20 § SBF är utformade på detta sätt. Tabellerna beaktar progressionen i beskattningen. Så bör ske även i fortsättningen, vilket följer av den övergripande målsättningen för preliminär skatt i 8 kap. 1 §.

Bestämmelser om preliminär skatt som inte får någon motsvarighet

Här redogörs för bestämmelser som inte får någon motsvarighet i den nya lagen och som inte behandlats tidigare i kommentaren.

4 kap. 6, 12 och 16 §§ SBL – skattsedlar och skattebevis

Enligt 4 kap. 6 § SBL ska Skatteverket för varje inkomstår utfärda skattsedlar på preliminär skatt. Två slags skattsedlar ska finnas (F-skattsedel och A-skattsedel).

Enligt 4 kap. 12 § SBL ska Skatteverket för den som får en F-skattsedel också utfärda ett F-skattebevis.

I 4 kap. 16 § SBL sägs att en A-skattsedel ska utfärdas på begäran för en skattskyldig som inte har en F-skattsedel och en skattskyldig som har en F-skattsedel med villkor.

Först bör konstateras att en A-skattsedel inte har någon betydelse för skyldigheten att göra skatteavdrag. Det är avsaknaden av en F-skattsedel som är avgörande för den frågan. A-skattsedelns funktion är i stället att informera om hur skatteavdraget ska beräknas.

Enligt vårt förslag ska rättsverkningarna av ett godkännande för F-skatt vara knutna till godkännandet som sådant och inte till en särskild handling. I fortsättningen ska därför inga F-skattsedlar utfärdas (se avsnitt 4.3).

Skatteverket ska enligt bestämmelserna i 55 kap. 6 § i ett beslut om preliminär A-skatt besluta om tillämplig skatttabell eller särskild beräkningsgrund för fysiska personer. För juridiska personer fattas beslut om preliminär A-skatt enligt 55 kap. 7 § endast om särskild beräkningsgrund ska fastställas. Det som nu framgår av en A-skattsedel kommer alltså i framtiden att framgå av ett beslut om preliminär A-skatt.

Enligt vår bedömning finns det ingen anledning att hålla fast vid begreppet skattsedel. I stället bör Skatteverket utforma besluts-

meddelanden eller registerutdrag som kan fylla informationsbehovet.

Bestämmelser om underrättelse om beslut finns i 21 § förvaltningslagen (1986:223, FL). Enligt den paragrafen ska en part underrättas om innehållet i ett beslut som gäller myndighetsutövning mot någon enskild. Underrättelse behöver inte lämnas om det är uppenbart obehövligt. Ett exempel på fall då det kan vara uppenbart obehövligt att underrätta om beslutet är rutinbeslut i icke kontroversiella ärenden, såsom beslut om folkbokföring i enlighet med de uppgifter som parten har lämnat (Hellners & Malmqvist: *Förvaltningslagen med kommentarer*, 2 u., s. 246).

Beslut om preliminär A-skatt som endast gäller tillämplig skattetablell fattas automatiskt på grundval av uppgift i folkbokföringsregistret och bör falla in under undantaget i 21 § FL. Gäller ett beslut om preliminär A-skatt en särskild beräkningsgrund ska givetvis Skatteverket meddela den skattskyldige om beslutet. Någon bestämmelse som gör undantag från 21 § FL behövs enligt vår bedömning inte. Det finns inte heller av andra skäl anledning att i lagen reglera när beslutsmeddelande ska lämnas eller hur dessa ska utformas.

Bestämmelserna i 4 kap. 6, 12 och 16 §§ SBL kommer alltså inte att få några motsvarigheter i den nya lagen.

4 kap. 8 § SBL – årlig förnyelse

Enligt 4 kap. 8 § SBL ska en F-skattsedel utan ansökan utfärdas för den som vid utgången av närmast föregående inkomstår hade en sådan skattsedel.

Eftersom ett godkännande för F-skatt ska gälla tills vidare behövs ingen bestämmelse om årlig förnyelse, se avsnitt 4.3.

4 kap. 15 § SBL – åtgärder efter återkallelse

I 4 kap. 15 § första meningen SBL finns en bestämmelse som ger Skatteverket rätt att förelägga den som fått sin F-skattsedel återkallad att återlämna sedeln och F-skattebeviset. Vidare får Skatteverket lämna uppgift om återkallelsen till berörda uppdragsgivare.

Eftersom inga F-skattsedlar eller liknande handlingar ska utfärdas behövs inte föreläggandebestämmelsen.

8 kap. 18 § SBL – drickspengar

8 kap. 18 § SBL reglerar skatteavdrag på drickspengar. Vi föreslår i avsnitt 4.5.1 att bestämmelsen ska slopas.

8 kap. 21 § SBL – avdrag för avgifter i tjänsten

Bestämmelserna i 8 kap. 21 § SBL om att avdrag får göras för vissa avgifter i samband med tjänsten när underlaget för att beräkna skattetillägg fastställs ska slopas, se avsnitt 4.5.2.

Avd. V Särskild inkomstskatteredovisning

Den som är bosatt utomlands och har inkomst av tjänst från Sverige ska beskattas enligt SINK. Med bosatt utomlands avses en fysisk person som är begränsat skattskyldig enligt inkomstskattelagen. Den särskilda inkomstskatten tas ut med 25 procent och är en definitiv källskatt. Skatten betalas i de flesta fall genom att den som betalar ut ersättningen gör skatteavdrag.

Skatt enligt lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta ska i fortsättningen tas ut enligt skatteförfarandelagen. Det följer av att skatten inte finns med bland de skatter som i 2 kap. 1 § undantas från tillämpningsområdet.

I dag tas skatten ut enligt skattebetalningslagen, som nu upphävs och ersätts av bestämmelser i förevarande lag. Skattebetalningslagen är dock inte direkt tillämplig på särskild inkomstskatt utan att skatten ska redovisas, beslutas, betalas, omprövas och överklagas enligt bestämmelserna i skattebetalningslagen följer av att 21 § SINK hänvisar till stora delar av skattebetalningslagen.

Hänvisningen i 21 § SINK omfattar dock inte skattebetalningslagens bestämmelser om skatteavdrag och ansvar för skatt när skattavdrag inte görs, utan här har SINK egna bestämmelser (9–14 §§). De egna bestämmelserna innehåller dock hänvisningar till skattebetalningslagens bestämmelser om skatteavdrag.

Utgångspunkten är att en utbetalare av ersättning för arbete som är hemmahörande i Sverige (svensk utbetalare) alltid ska göra ett skatteavdrag. Det innebär att skatteavdrag antingen ska göras för preliminär skatt enligt tabell eller särskild beräkningsgrund (preliminärskatteavdrag) eller för särskild inkomstskatt (SINK-skatteavdrag). Om inget skatteavdrag görs eller om skatteavdrag görs med för lågt belopp får Skatteverket besluta att utbetalaren tillsammans med mottagaren ska betala den skatt som skulle ha dragits av.

Bestämmelserna om skatteavdrag och ansvar för skatt när skatteavdrag inte har gjorts hänger ihop på ett sätt som gör att det finns fördelar med att reglera de olika skatteavdragen och ansvaret i en lag i stället för, som i dag, två lagar. Hit förs därför bestämmelserna om skatteavdrag och ansvar för skatt i SINK. I förevarande kapitel finns bestämmelserna om skatteavdrag. Bestämmelser om ansvar för skatt finns i 59 kap.

Hit förs även bestämmelsen i 8 kap. SINK om att Skatteverket ska fatta ett beslut om särskild inkomstskatt för dem som omfattas

av bestämmelserna. Skälet till det är att besluten tjänar som vägledning för hur skatt ska redovisas och betalas och de är därför en del av förfarandet för uttag av skatt.

13 kap. Särskild inkomstskatteredovisning

Beslut om särskild inkomstskatteredovisning

1 §

Bestämmelsen ersätter 8 § SINK, som endast har ändrats en gång och det var i samband med att Skatteverket ersatte Riksskatteverket och de tio skattemyndigheterna (prop. 1990/91:107, s. 24–28 och 37 samt prop. 1992/93:99).

Genom beslut enligt denna paragraf bestämmer Skatteverket om skatt för en fysisk person ska redovisas och betalas enligt bestämmelserna för att ta ut skatt enligt SINK, s.k. särskild inkomstskatteredovisning.

Beslut meddelas på ansökan av den skattskyldige eller den som betalar ut den skattepliktiga ersättningen. Skatteverket kan dock även på eget initiativ bestämma att skatt för en fysisk person ska redovisas och betalas enligt bestämmelserna för att ta ut skatt enligt SINK.

En utbetalare har intresse av hur stort skattavdrag som ska göras. För mottagaren handlar det om att få besked om hur skatten ska redovisas och betalas, genom skatteavdrag eller egna inbetalningar.

Det bör framhållas att beslut enligt förevarande paragraf förlorar sitt syfte – att ligga till grund för redovisningen och betalningen – om besluten meddelas först i efterhand, dvs. efter det att de aktuella inkomsterna betalats ut. Beslut enligt den här paragrafen ska därför fattas i förväg eller under löpande beskattningsår. Om Skatteverket först i efterhand upptäcker att någon skulle ha betalat särskild inkomstskatt finns det inte anledning att fatta beslut enligt den här paragrafen eftersom utbetalningarna redan har gjorts och ordinarie redovisnings- och betalningstider har passerats. Skatteverket ska i stället besluta om skatten genom att ompröva det automatiska nollbeslut som fattats enligt 54 kap. 1 § och i andra fall besluta om särskild inkomstskatt enligt 54 kap. 2 §.

Enligt 4 § SINK undantas från skattskyldighet den som begär att vara skattskyldig enligt inkomstskattelagen. Om den skatt-

skyldige begär att inkomstskattelagen ska tillämpas i stället för SINK ska Skatteverket inte fatta något beslut enligt förevarande paragraf. Om Skatteverket redan har fattat ett beslut om särskild inkomstskatteredovisning ska Skatteverket, om inte all skattepliktig ersättning redan har betalats ut, ompröva beslutet. Effekten av det är att från resterande utbetalningar ska en svensk utbetalare göra preliminärskatteavdrag och att mottagaren blir deklarationskyldig för inkomst (29 kap.).

2 §

Paragrafen ersätter 10 § SINK (prop. 1990/91:107, s. 37 och 38). Bestämmelsen i SINK fick sin nuvarande lydelse 2005 men ändrades två gånger innan dess, nämligen dels i samband att skattebetalningslagen infördes, dels när Skatteverket ersatte Riksskatteverket och de tio skattemyndigheterna (prop. 1996/97:100 s. 655, prop. 2002/03:99 samt prop. 2004/05:19, s. 50, 51 och 64).

I dag sägs att det är den som ska vidkännas skatteavdrag som omedelbart ska överlämna beslutet till utbetalaren. Om Skatteverket i ett beslut om särskild inkomstskatteredovisning har angett att en ersättning är undantagen från skatteplikt enligt 6 § SINK bör mottagaren omedelbart underrätta utbetalaren om det. I sådana fall ska nämligen varken SINK-skatteavdrag eller preliminärskatteavdrag göras (se kommentaren till 10 kap. 7 §). Med hänsyn härtill sägs här att om Skatteverket i ett beslut om särskild inkomstskatteredovisning angett att skatteavdrag ska göras för särskild inkomstskatt eller att en inkomst är undantagen från skatteplikt, ska den som beslutet gäller genast visa upp beslutet för utbetalaren.

Skatteavdrag för särskild inkomstskatt

3 §

I paragrafen anges när en svensk utbetalare ska göra skatteavdrag för SINK i stället för preliminär skatt. Det sägs i dag i 9 § första stycket SINK, som ändrats en gång (prop. 1990/91:107, s. 24–28 och 37 samt prop. 2004/05:19, s. 63).

SINK-skatteavdrag ska göras om Skatteverket beslutat att särskild inkomstskatteredovisning ska gälla för den fysiska personen. Med det avses att Skatteverket fattat ett beslut enligt 1 § och att det inte anges i beslutet att ersättningen är undantagen från skatteplikt enligt 6 § SINK. Anges det i beslutet att ersättningen är

undantagen ska varken SINK-skatteavdrag eller preliminärskatteavdrag göras (se 10 kap. 7 §).

Det räcker inte att Skatteverket beslutat om särskild inkomstskatteredovisning utan det krävs även att utbetalaren känner till beslutet. Om utbetalaren inte gör det ska preliminärskatteavdrag göras.

Här bör noteras att utbetalarens skyldighet att göra SINK-skatteavdrag inte påverkar mottagarens skattskyldighet utan mottagaren har i egenskap av skattskyldig alltid ett ansvar för att skatten betalas. En annan sak är att om utbetalaren gör ett korrekt skatteavdrag behöver mottagaren aldrig betala in någon skatt.

Det nu sagda innebär att i fall där skatteavdrag inte kan göras är det den skattskyldige som är skyldig att betala skatten. Exempel på sådana fall är när egenavgifter återförs till beskattning (5 § 11 SINK) eller när avdragen särskild inkomstskatt först betalas tillbaka men det senare visar sig att särskild inkomstskatt ska betalas.

Skatteavdrag kan inte heller göras i fall där förmånernas andel av en ersättning är så stor att den kontanta ersättningen inte räcker för att betala skatten på hela den skattepliktiga ersättningen. I sådana fall ska den skattskyldige betala skillnaden mellan den skatt som belöper på hela den skattepliktiga ersättningen och den skatt som har dragits av. I dag är utbetalaren betalningsskyldig för mellanskillnaden enligt 9 § tredje stycket SINK. Betalningsskyldigheten flyttas alltså till mottagaren och skälen härför redovisas i kommentaren till upphävandet av 9 § SINK. Samtidigt markeras här att skatteavdrag ska göras från kontant ersättning.

Vidare är den skattskyldige skyldig att betala skatten om utbetalaren inte gör något skatteavdrag överhuvudtaget eller gör avdrag med för lågt belopp. Av 59 kap. 2 § följer dock att i sådana fall får Skatteverket besluta att utbetalaren ska betala det belopp som skulle ha dragits av. Om verket beslutar att utbetalaren ska vara betalningsskyldig ska verket samtidigt med stöd av 54 kap. 2 § besluta att även mottagaren ska betala skatten. Med andra ord ska utbetalaren och mottagaren göras solidariskt betalningsansvariga (se 59 kap. 3 §).

4 §

Paragrafen ersätter 9 § andra stycket, 12 § första stycket och 14 § första stycket SINK.

Enligt 9 § andra stycket SINK ska förmåner vid beräkningen av underlaget för skatteavdrag värderas enligt bestämmelserna i 8 kap. 14–17 §§ SBL. Bestämmelser om värdering av förmåner vid beräkning av preliminärskatteavdrag ska i fortsättningen ges i den här lagen, närmare bestämt i 11 kap. 9–11 §§. Det som sägs där ska genom hänvisningen dit i *punkten 3* även gälla i fråga om skatteavdrag för särskild inkomstskatt.

En bestämmelse om att förmåner ska värderas enligt reglerna om beräkning av preliminärskatteavdrag fanns med i den ursprungliga lydelsen av 9 § andra stycket SINK. Hänvisningen till dessa regler ändrades när skattebetalningslagen infördes (prop. 1990/91:107, s. 37 och prop. 1996/97:100, s. 655).

Enligt 12 § första stycket SINK ska en utbetalare vid varje utbetalningstillfälle lämna mottagaren uppgift om skatteavdragets belopp. Det gäller även när avdrag görs för preliminär skatt, vilket i dag framgår av 5 kap. 12 § SBL och i framtiden av 10 kap. 18 §. I *punkten 2* finns därför en hänvisning till 10 kap. 18 §.

I 12 § andra stycket SINK sägs att om ersättningen betalas ut i utländsk valuta ska skatteavdragets belopp anges i den utländska valutan. Av 12 a § samma lag följer att om beloppet angetts i utländsk valuta ska skatteavdraget räknas om till svenska kronor enligt valutakursen vid utbetalningstillfället. Bestämmelsen i 12 § SINK har ändrats tre gånger (prop. 1992/93:96, s. 48, prop. 1996/97:100, s. 655 och prop. 1999/2000:23, s. 251). Innehållet i 12 a § SINK är från 2000 och har aldrig ändrats (prop. 1999/2000:23, s. 251).

Bestämmelser om att uppgift om skatteavdrag i vissa fall ska anges i utländsk valuta finns även i 5 kap. 12 § och 8 kap. 30 § SBL. I kommentaren till 10 kap. 18 § görs bedömningen att bestämmelserna har karaktären av verkställighetsföreskrifter och de förs därför inte över till skatteförfarandelagen. I linje därmed förs inte heller nu aktuella bestämmelser över till skatteförfarandelagen.

I 14 § första stycket SINK finns en bestämmelse om befrielse från skatteavdrag. Bestämmelsen fanns med i den ursprungliga lydelsen av SINK (prop. 1990/91:107, s. 38). Den har ändrats två gånger, nämligen i samband med skattekontoreformen och i samband med att skatteförvaltningen blev en myndighet (prop. 1996/97:100, s. 655 och prop. 2002/03:99).

Förutsättningarna för befrielse i 14 § första stycket SINK är desamma som i 5 kap. 11 § första stycket 1 § SBL, som nu flyttas till 10 kap. 9 § första stycket 2. Dagens bestämmelse ersätts alltså

av hänvisningen i *punkten 1* till motsvarande bestämmelse om befrielse från skyldigheten att göra skatteavdrag för preliminär skatt.

I 14 § första stycket SINK sägs att Skatteverket får, enligt de närmare föreskrifter som meddelas av regeringen, medge befrielse från skatteavdrag. Det finns ingen förordning om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta och regeringen förefaller alltså inte ha meddelat några föreskrifter. Noteras bör också att motsvarande bestämmelse om befrielse från skatteavdrag i skattebetalningslagen inte nämner något om föreskrifter från regeringen och inte heller dess motsvarighet i 10 kap. 9 §. Det gör därför inte heller förevarande paragraf.

När ska den skattskyldige redovisa och betala in skatten?

5 §

Här anges när den skattskyldige ska redovisa och betala skatten. Det framgår i dag av 9 b § SINK, som är från 2005 (prop. 2004/05:19, s. 51, 52 och 64).

Av dagens bestämmelse följer att om utbetalaren är hemmahörande i utlandet (utländska utbetalare) ska den skattskyldige själv betala skatten. Det hänger ihop med att utländska utbetalare inte är skyldiga att göra skatteavdrag vilket även gäller i fråga om skatteavdrag för preliminär skatt för obegränsat skattskyldiga (Skatteverkets handledning för skattebetalning 2008, s. 237).

I dagens bestämmelse sägs också att mottagaren är skyldig att betala skatt som inte ska betalas genom skatteavdrag. Av förarbetena framgår att med det avses att mottagaren är skyldig att betala skatt som utbetalaren inte är skyldig att göra skatteavdrag för enligt SINK eller skattebetalningslagen (prop. 2004/05:19, s. 64).

Fram till 2005 gällde att mottagaren inte var betalningsskyldig för skatt på ersättningar från svenska utbetalare. Det innebär i vissa situationer att inte någon var betalningsskyldig, som t.ex. när särskild inkomstskatt beslutades i efterhand. För att lösa det infördes bestämmelsen om att mottagaren är betalningsskyldig om utbetalaren inte är skyldig att göra skatteavdrag och bestämmelsen om ansvar för skatt när skatteavdrag inte har gjorts i 9 a § SINK (numera 59 kap. 2 och 3 §§).

Om utbetalaren är hemmahörande i utlandet ska den skattskyldige redovisa skatten i en särskild inkomstskattedeclaration

(26 kap. 3 § 6). Skatten ska redovisas och betalas senast den 12 i månaden efter den månad då inkomsten kom den skattskyldige till del (26 kap. 36 § och 62 kap. 3 §). Denna redovisnings- och betalningsskyldighet gäller oavsett om ett beslut enligt 1 § har fattats eller inte.

Skatten bestäms genom s.k. automatiska beslut (54 kap. 1 §). Det innebär att om deklaration lämnas i rätt tid och på rätt sätt anses ett beslut om skatten ha fattats i enlighet med deklarationen. Lämnas ingen deklaration anses skatten ha beslutats till noll kronor. Besluten kan omprövas och överklagas enligt bestämmelserna i 66 och 67 kap.

Av 9 b § SINK följer att den skattskyldige inte enbart är betalningsskyldig när utbetalaren är hemmahörande i utlandet utan även när en svensk utbetalare inte är skyldig att göra skatteavdrag. Någon sådan föreskrift behövs dock inte och skälen till det är följande.

En utbetalares skyldighet att göra skatteavdrag och ansvar när skattavdrag inte görs påverkar inte mottagarens skattskyldighet utan mottagaren har i egenskap av skattskyldig enligt SINK alltid ett ansvar för att skatten betalas. En annan sak är att om utbetalaren gör ett korrekt skatteavdrag behöver mottagaren aldrig betala in någon skatt.

Det nu sagda innebär att i fall där skatteavdrag inte kan göras är det den skattskyldige som är skyldig att betala skatten. Exempel på sådana fall är när egenavgifter återförs till beskattning (5 § 11 SINK) eller när avdragen särskild inkomstskatt först betalas tillbaka men det senare visar sig att särskild inkomstskatt ska betalas.

Skatteavdrag kan inte heller göras i fall där förmånernas andel av en ersättning är så stor att den kontanta ersättningen inte räcker för att betala skatten på hela den skattepliktiga ersättningen. I sådana fall ska den skattskyldige betala skillnaden mellan den skatt som belöper på hela den skattepliktiga ersättningen och den skatt som har dragits av. I dag är utbetalaren betalningsskyldig för mellanskillnaden enligt 9 § tredje stycket. Betalningsskyldigheten flyttas alltså till mottagaren och skälen härför redovisas i kommentaren till upphävandet av 9 § SINK.

Vidare är den skattskyldige skyldig att betala skatten om utbetalaren inte gör något skatteavdrag överhuvudtaget eller gör avdrag med för lågt belopp. Av 59 kap. 2 § följer dock att i sådana fall får Skatteverket besluta att utbetalaren ska betala det belopp

som skulle ha dragits av. Om verket beslutar att utbetalaren ska vara betalningsskyldig bör verket samtidigt med stöd av 54 kap. 2 § besluta att även mottagaren ska betala skatten. Med andra ord bör utbetalaren och mottagaren göras solidariskt betalningsansvariga.

Mot bakgrund av det nu sagda finns här ingen motsvarighet till bestämmelsen i 9 b § SINK om att den skattskyldige svarar själv för betalning av sådan skatt som inte ska betalas genom skatteavdrag. Skälet är som redan framgått att det gäller utan särskild föreskrift.

Avd. VI Uppgifts- och dokumentationsskyldighet

14 kap. Syftet med kontrolluppgifter

1 §

Paragrafen ersätter 1 kap. 4 § LSK, som har behållit sin ursprungliga lydelse (prop. 2001/02:25, s. 153 och 154). I paragrafen anges syftet med kontrolluppgifterna. Kontrolluppgifter lämnas för andra än uppgiftslämnaren till ledning för bestämmande av underlag för skatter och avgifter, registrering av skatteavdrag, beräkning av pensionsgrundande inkomst, beskattning enligt SINK, lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl. (A-SINK) och beskattning utomlands.

I dag sägs att kontrolluppgifter lämnas till ledning för taxering enligt taxeringslagen. Vilka skatte- och avgiftsunderlag som i dag fastställs genom taxering framgår av 1 kap. 1 § första stycket TL. Termen taxering används inte i förevarande lag och lydelsen ”taxering enligt taxeringslagen” ersätts därför av en uppräknings av de skatter och avgifter som anges i 1 kap. 1 § stycket TL. Uppräkningen av skatter och avgifter i 1 kap. 1 § första stycket TL är från 2008 (prop. 2007/08:55).

Punkten 4 där det sägs att kontrolluppgift lämnas till ledning för skattereduktion är ny. Av 22 kap. 13 § följer att kontrolluppgift ska lämnas om förmån av sådant hushållsarbete som avses i 67 kap. 13 § inkomstskattelagen (1999:1229). Det bör därför framgå av förevarande paragraf att kontrolluppgifter lämnas till ledning för skattereduktion.

Det är värt att nämna att av 56 kap. 6 § framgår att i ett beslut om slutlig inkomstskatt ska Skatteverket utöver de skattereduktioner som ska göras enligt inkomstskattelagen göra de skattereduktioner som enligt andra lagar gäller för beskattningsåret.

I 18 § SINK sägs att bestämmelser om kontrolluppgifter finns i 12 kap. 2 § LSK. Att kontrolluppgifter ska lämnas för fysiska personer som är begränsat skattskyldiga följer i fortsättningen av 23 kap. 2 §. Det inkluderar även fysiska personer som är skattskyldiga enligt A-SINK och i den lagen finns också en hänvisning till 12 kap. 2 § LSK. I 1 kap. 4 § LSK sägs dock inte att kontrolluppgifter lämnas till ledning för beskattning enligt lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl.

Det bör framgå av förevarande paragraf att kontrolluppgifter lämnas till ledning för beskattning enligt lagen om särskild

inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl. och det sägs därför i *punkten 6*.

Hänvisningarna i lagarna om beskattning av utomlands bosatta till 12 kap. 2 § LSK ersätts av hänvisningar till 23 kap. 2 §.

15 kap. Kontrolluppgift om intäkt i inkomstslaget tjänst

1 §

Paragrafen inleder kapitlet och anger dess innehåll.

Skyldighet att lämna kontrolluppgift

2 §

Första stycket ersätter 6 kap. 1 § LSK, som ändrades 2005 (prop. 2001/02:127, s. 177 och 178 samt prop. 2004/05:113, s. 58). Då förtydligades bestämmelsen för att det klart skulle framgå att kontrolluppgift ska lämnas om alla intäkter som typiskt sett är att hänföra till inkomstslaget tjänst och det oavsett om intäkten är skattepliktig för mottagaren eller inte. I 11 kap. inkomstskattelagen finns bestämmelser om vad som ska tas upp i inkomstslaget tjänst.

Bestämmelsen i *andra stycket* finns i dag i 6 kap. 7 § LSK. Den paragrafen ändrades första gången 2006 i samband med att skattelagstiftningen korrigerades på grund av nya regler om tjänstepensionsinstitut (prop. 2005/06:22, s. 60).

Om vissa föreskrivna villkor är uppfyllda tillämpas särskilda skatteregler för pensionssparande. Exempel på sådana regler är att tjänstepensionsförmåner inte beskattas förrän pensionen betalas ut och att avdrag medges inom vissa gränser för privat pensions-sparande. Under vissa förutsättningar ska pensionssparkapitalet tas upp till beskattning i tjänst, dvs. beskattningen sker innan pensionen börjat betalas ut. I sådana fall ges det alltså inte ut någon ersättning varför det här föreskrivs att med utgiven ersättning avses även behållning på pensionssparkonto som utgör intäkt i inkomstslaget tjänst enligt 58 kap. 33 § IL och belopp som utgör tjänsteinkomst och som enligt inkomstskattelagen eller någon annan lag ska anses som utbetalt.

I 6 kap. 7 § 2 LSK angavs fram till utgången av april 2008 att med utgiven ersättning jämställs även kapital hänförligt till pensionsförsäkringar och tjänstepensionsavtal som utgör intäkt i

inkomstslaget tjänst enligt 58 kap. 19 eller 19 a § IL. Det rör sig om kapital som ska skattas av på grund av att försäkringsavtal eller tjänstepensionsavtal överlåtits till företag som inte kan meddela pensionsförsäkringar eller ingå tjänstepensionsavtal eller på grund av förfoganden över pensionsförsäkringar eller tjänstepensionsavtal i strid med de kvalitativa villkoren för sådana försäkringar och avtal.

I samband med att bestämmelserna om avskattning utvidgades 2008 slopades den dåvarande punkten 2 i 6 kap. 7 § LSK. Bestämmelser om skyldighet att lämna kontrolluppgift om omständigheter som medför att pensionsförsäkringar och tjänstepensionsavtal ska skattas av togs i stället in i 11 kap. LSK. Samtidigt infördes en ny paragraf i 6 kap. LSK, nämligen 5 a §. Där sägs att bestämmelser om skyldighet att lämna kontrolluppgift om avskattning av pensionsförsäkringar och tjänstepensionsavtal finns i 11 kap. 7 b och 7 c §§ LSK (prop. 2007/08:55, s. 106 och 107).

Bestämmelsen om att med utgiven ersättning jämföras i vissa fall tjänsteinkomster som inte motsvaras av någon utbetalning ges i dag i anslutning till bestämmelsen om vilka uppgifter en kontrolluppgift om en tjänsteintäkt ska innehålla. Med andra ord i anslutning till den bestämmelse som här ges i 9 §. En tydligare ordning uppnås om det redan av den här paragrafen framgår att nu aktuella intäkter i inkomstslaget tjänst ska jämföras med utgiven ersättning. Det råder då ingen tvekan om att kontrolluppgift ska lämnas om nu aktuella tjänsteintäkter och att den uppgiftsskyldige enligt 6 § första stycket 1 ska lämna uppgift om intäktens storlek, dvs. värdet, eftersom intäkten enligt följande paragraf ska jämföras med utgiven ersättning.

I *tredje stycket* sägs att i 22 kap. 10 och 11 §§ finns bestämmelser om skyldighet att lämna kontrolluppgifter om avskattning av pensionsförsäkringar och tjänstepensionsavtal. Denna upplysning finns i dag i 6 kap. 5 a § LSK men ges här i anslutning till punkten 1 i andra stycket där skyldigheten att lämna kontrolluppgift om avskattning av pensionssparkonto finns. För att det ska framgå att den bestämmelsen och bestämmelserna i 22 kap. avser uppgifter om i princip samma sak – avskattning av pensionssparande i inkomstslaget tjänst – ändras ordalydelsena något.

För vem och av vem ska kontrolluppgift lämnas?

För vem ska kontrolluppgift lämnas ?

3 §

I paragrafen sägs för vem kontrolluppgift ska lämnas. Kontrolluppgift ska lämnas för fysiska personer och dödsbon.

Det sägs i dag i 6 kap. 2 § första stycket. LSK, som aldrig har ändrats (prop. 2001/02:25, s. 175).

Den som ska lämna kontrolluppgift – huvudregeln

4 §

Här sägs vem som ska lämna kontrolluppgift. Huvudregeln är att den som har gett ut ersättningen eller förmånen ska lämna kontrolluppgift. I 5–7 §§ finns bestämmelser om att annan än utgivaren ska lämna kontrolluppgift.

Bestämmelsen hämtas från 6 kap. 2 § första stycket. LSK, som har behållit sin ursprungliga lydelse (prop. 2001/02:25, s. 175).

Förmån av personaloptioner

5 §

Paragrafen ersätter bestämmelsen i 6 kap. 2 § andra stycket LSK, som infördes 2009 i samband med att riksdagen beslutade att personaloptioner inte längre skulle skattas av vid flytt utomlands (prop. 2007/08:152, s. 29–32, 35, 36 och 44). I paragrafen sägs vem som ska lämna kontrolluppgift om förmån av personaloptioner, nämligen den i vars tjänst rättigheten förvärvades. Detta gäller alltså även om personaloptionerna löses in av någon annan.

För att utgivaren ska kunna lämna korrekta uppgifter finns i 34 kap. 4 § en bestämmelse om att mottagaren ska lämna uppgift till utgivaren om att rättigheten har utnyttjats eller överlåtits.

Rabatt, bonus eller annan förmån

6 §

Enligt 6 kap. 3 § LSK ska en arbetsgivare under vissa förutsättningar anses som utgivare av en rabatt, bonus eller annan förmån

som getts ut av någon annan. Det rör sig om förmåner som grundar sig på utgifter för vilka arbetsgivaren har svarat, som t.ex. när en trohetsrabatt, som uppkommit på grund av tjänsteresor, hos ett flygbolag eller hotellföretag används för privata resor. Bestämmelsen om att arbetsgivaren ska anses som utgivare av en sådan förmån är från 1997 (prop. 1996/97:19, s. 73–79 och 94 och 95) och fanns med i den ursprungliga lydelsen av LSK (prop. 2001/02:25, s. 175 och 340). Bestämmelser i ämnet ges i fortsättningen i förevarande paragraf.

I avdelningen om preliminär skatt har begreppen arbetsgivare och arbetstagare övergetts eftersom en del bestämmelser gäller för betydligt fler än arbetsgivare och arbetstagare i den betydelse begreppen har inom andra rättsområden och i dagligt tal. Enligt dagens bestämmelser om preliminär skatt, dvs. enligt skattebetalningslagen, gäller nämligen ett utvidgat arbetsgivar- och arbetstagarbegrepp. Det innebär att med arbetsgivare och arbetstagare avses den som betalar ut respektive tar emot ersättning för arbete. Dessa definitioner slopas nu och i stället används nyss nämnda uttryck eller orden ”utbetalare” eller ”utgivare” respektive ”mottagare”.

För att terminologin i lagen ska bli enhetlig bör begreppen arbetsgivare och arbetstagare tas bort även här, dock enbart om ett s.k. utvidgat arbetsgivar- och arbetstagarbegrepp gäller enligt dagens bestämmelse.

Enligt 1 kap. 5 § första stycket 3 LSK har termer och uttryck som används i lagen, om inte annat anges, samma betydelse och tillämpningsområde som i skattebetalningslagen när det gäller skyldighet att lämna uppgifter till ledning för registrering av skatteavdrag. En kontrolluppgift ska alltid innehålla uppgift om avdragen skatt enligt skattebetalningslagen. Uppgiften används bl.a. för att tillgodoräkna och i slutändan kreditera avdragen skatt på respektive skattskyldigs skattekonto.

Från nu aktuella förmåner görs inte skatteavdrag. Förmånerna ska dock ingå i underlaget för beräkning av skatteavdrag (11 kap. 4 §). Av 8 kap. 14 § fjärde stycket SBL följer att den som slutligt har stått för de kostnader som ligger till grund för rabatt, bonus eller annan förmån ska anses som arbetsgivare, dvs. som den som har gett ut förmånen. I 11 kap. 6 § sägs att förmån av nu aktuellt slag ska anses utgiven av den som slutligt har stått för de kostnader som ligger till grund för förmånen.

Förmånen ska alltså även i fortsättningen räknas med i underlaget för beräkning av skatteavdrag. Skatteavdrag görs med andra ord aldrig från nu aktuella förmåner men väl för förmånerna. Den som ska lämna kontrolluppgift om förmånerna lämnar bl.a. uppgift till ledning för registrering av skatteavdrag, vilket innebär att termerna arbetsgivare och arbetstagare i 6 kap. 3 § LSK har samma innebörd och tillämpningsområde som i skattebetalningslagen. Med andra ord gäller ett utvidgat arbetsgivar- och arbetstagarbegrepp.

Begreppen arbetsgivare och arbetstagare tas därför bort. I stället ges paragrafen en språkdräkt som innehållsmässigt motsvarar ett utvidgat arbetsgivar- och arbetstagarbegrepp.

För att den som stått för de kostnader som ligger till grund för förmånen ska kunna lämna korrekta uppgifter finns i 34 kap. 5 § en bestämmelse om att den som tagit emot förmånen ska lämna uppgift till den uppgiftsskyldige om att han eller hon utnyttjat en förmån av nu aktuellt slag. Uppgiften ska lämnas senast månaden efter det att förmånen utnyttjades.

Ersättning från utlandet som har sin grund i en anställning i Sverige

7 §

I paragrafen sägs att om en ersättning eller förmån som getts ut från utlandet har sin grund i en anställning i Sverige ska kontrolluppgift lämnas av den hos vilken den skattskyldige är anställd. Detta gäller under förutsättning att det inte finns något anställningsförhållande mellan utgivaren av ersättningen eller förmånen och den skattskyldige.

Bestämmelsen finns i dag i 6 kap. 4 § LSK. Den härrör från 1998 och fanns alltså med i den ursprungliga lydelsen av LSK (prop. 1997/98:133, s. 43–45 och prop. 2001/02:25, s. 175). Den nuvarande lydelsen tillkom 2009 då förmåner av personaloptioner som avses i 5 § undantogs från tillämpningsområdet (prop. 2007/08:152, s. 29–32, 35, 36 och 44).

För att underlätta för de som ska lämna kontrolluppgift sägs i 34 kap. 6 § att den som får ersättning som avses i förevarande paragraf ska underrätta den kontrolluppgiftsskyldige om detta.

Undantag från skyldigheten att lämna kontrolluppgift

8 §

Paragrafen innehåller bestämmelser om undantag från kontrolluppgiftsskyldigheten. Motsvarande bestämmelser finns i dag i 6 kap. 5 § 1, 2 och 4 LSK. Dessa undantag är desamma som när LSK trädde i kraft (prop. 2001/02:25, s. 176).

Undantaget i 6 kap. 5 § 3 LSK, som fick sin nuvarande lydelse 2009 (prop. 2008/09:44, s. 25), för ersättning och förmån som ska redovisas i självdeklaration enligt 3 kap. 21 § LSK får ingen motsvarighet i skatteförändelagen. Det beror på att vi föreslår att den särskilda uppgiftsskyldighet för delägare med flera i fåmansföretag som har motiverat undantaget ska slopas. Se författningskommentaren till 31 kap. 25 §.

Kontrolluppgiftens innehåll

9 §

I 24 kap. 4 § sägs vilka uppgifter som ska finnas i alla kontrolluppgifter, t.ex. nödvändiga identifikationsuppgifter för den uppgiftsskyldige och den som kontrolluppgiften lämnas för. Den här paragrafen anger vilka uppgifter därutöver som en kontrolluppgift om intäkter i inkomstlaget tjänst ska innehålla. Paragrafen ersätter 6 kap. 6 § LSK.

Punkten 5 i *första stycket* fick sin nuvarande lydelse genom lagstiftning 2006 (prop. 2005/06:22, s. 48 och 59). Övriga bestämmelser i paragrafen har samma innehåll som när LSK trädde i kraft (prop. 2001/02:25, s. 176, 177 och 341).

10 §

Paragrafen motsvarar 6 kap. 8 § LSK. Bestämmelsen fanns med i den ursprungliga lydelsen av LSK (prop. 2001/02:25, s. 179).

11 §

Den som ger ut ersättning för sådana utgifter som avses i 12 kap. 2 § första och andra styckena IL, dvs. utgifter som får dras av i inkomstlaget tjänst utan någon beloppsmässig begränsning, är inte skyldig att göra skatteavdrag från ersättningarna. Är så fallet följer av denna paragraf att det är tillräckligt att den uppgiftsskyldige i kontrolluppgiften anger att ersättning för utgifter i arbetet getts ut.

Denna reglering finns i dag i 6 kap. 9 § LSK och har inte ändrats efter det att den lagen trädde i kraft (prop. 2001/02:25, s. 178).

Värdering av ersättningar och förmåner

12 §

Bestämmelser om hur inkomster i annat än pengar ska värderas finns i dag i 6 kap. 10 § LSK. Dessa bestämmelser flyttas nu hit. Den bestämmelse som ges i *andra stycket* fick sitt nuvarande innehåll 2007 (prop. 2006/07:7, s. 22). Övriga bestämmelser i paragrafen har samma innehåll som när LSK trädde i kraft (prop. 2001/02:25, s. 178 och 179).

Dagens hänvisningar till bestämmelser i skattebetalningslagen byts ut mot hänvisningar till bestämmelser i socialavgiftslagen. Det beror på att skatteförändringen, till skillnad från skattebetalningslagen, inte ska innehålla några bestämmelser om beräkning av arbetsgivaravgifter. Hur förmåner ska värderas vid beräkningen av underlaget för arbetsgivaravgifter ska i stället regleras i socialavgiftslagen. Av 11 kap. 10 och 11 §§ framgår att de nya bestämmelserna i socialavgiftslagen om värdering av förmåner även gäller vid beräkningen av skatteavdrag.

16 kap. Kontrolluppgift om intäkt och avdrag i inkomstslaget näringsverksamhet

Skyldighet att lämna kontrolluppgift

1 §

Paragrafen ersätter 7 kap. 1 och 3 §§ samt 4 § första och tredje styckena och 5 § första och tredje styckena LSK. Bestämmelserna i 7 kap. 1 och 3 § LSK har aldrig ändrats (prop. 2001/02:25, s. 179 och 180). Lydelsen av 7 kap. 4 § första och tredje styckena LSK är från 2009 då även 7 kap. 5 § samma lag infördes (prop. 2008/09:41, s. 27). Innehållet i de båda paragraferna fanns dock med i den ursprungliga lydelsen av 7 kap. 4 § LSK (prop. 2001/02:25, s. 180).

I *första stycket* regleras nu uttömmande vilka näringsintäkter som kontrolluppgift ska lämnas om. I likhet med i dag gäller kontrolluppgiftsskyldigheten bara om aktuell förmån eller ersättning ska hänföras till inkomstslaget näringsverksamhet. Det bör i det sammanhanget nämnas att uttag från skogskonto, skogs-

skadekonto och upphovsmannakonto alltid är intäkt i inkomstslaget näringsverksamhet.

Enligt *andra stycket* ska kontrolluppgift också lämnas om överlåtelse, pantsättning eller övertagande av medel på skogskonto, skogsskadekonto och upphovsmannakonto. Sådana förfoganden innebär normalt att medlen på kontot ska tas upp som skattepliktig intäkt. Medel på skogskonto och skogsskadekonto kan dock utan beskattningsekvenser föras över till en närstående i samband med en benefik överlåtelse av en lantbruksenhet (21 kap. 41 § IL). Till skillnad från vad som gäller kontrolluppgifter enligt första stycket ska uppgifter om här aktuella förfoganden lämnas även om de inte leder till någon skattepliktig intäkt i inkomstslaget näringsverksamhet.

I dag sägs uttryckligen att uppgifter om överlåtelse, pantsättning och övertagande av medel på skogskonto, skogsskadekonto och upphovsmannakonto bara ska lämnas om förhållandena är kända. Det får anses självklart och behöver därför inte sägas här.

Bestämmelsen i *andra stycket* finns i dag i 7 kap. 4 § tredje stycket 2 och 5 § tredje stycket LSK. Däremot finns det ingen motsvarighet till punkten 1 i samma lagrum. Där sägs att en uppgift om uttag från skogs-, skogsskade- eller upphovsmannakonto ska innehålla uppgift om uttaget eller utbetalt belopp. Att en skyldighet att lämna uppgift om ett uttag eller utbetalning även innefattar en skyldighet att ange uttagets eller utbetalningens storlek får anses givet. Det synes i vart fall anses självklart i fråga om ersättningar och förmåner som avses i första stycket 1–4 för det finns ingen särskild bestämmelse om att den uppgiftsskyldige ska ange hur mycket som getts ut. Bestämmelsen om att utbetalt eller uttaget belopp ska anges i kontrolluppgifter om uttag från nyss nämnda konton kan därför utgå eftersom den är överflödig.

2 §

Att kreditinstituten ska lämna uppgift om insättningar på skogs- och skogsskadekonton samt upphovsmannakonton är nytt. Skälen för förslaget redovisas i avsnitt 3.6.4.

Som förutsättning för avdrag gäller att insättningen görs senast den dag då näringsidkaren ska deklarerat. Att kontrolluppgiften ska innehålla uppgift om den dag då insättningen gjordes behöver inte sägas särskilt utan den följer av skyldigheten att lämna uppgift om insättningen.

I 9 kap. FSK, närmare bestämt i 4 §, sägs att den som gör en insättning på ett skogskonto, skogsskadekonto eller upphovsmannakonto ska lämna uppgift till banken om vilket beskattningsår insättningen avser.

Kreditinstitut skyldiga att inom viss tid betala ut kvarstående medel på nu aktuella konton och lämna kontrolluppgift om utbetalningen (1 § första stycket 5). En sådan utbetalning ska tas upp till beskattning. Den tid som medlen för stå inne med bibehållen skattecredit är 10 respektive 20 år för skogskonto och skogsskadekonto samt 6 år för upphovsmannakonto. Tiden räknas från ingången av det år då insättningen senast skulle ha gjorts, dvs. från ingången av året efter beskattningsåret.

En skyldighet för banken att betala ut kvarstående medel efter viss tid räknat från ingången av året efter beskattningsåret innebär att det åligger banken att ha koll på när utbetalning ska ske. Banken bör med andra ord bara ta emot en insättning om den uppgiften lämnas. Mot den bakgrunden bör 9 kap. 4 § FSK slopas.

För vem och av vem ska kontrolluppgift lämnas?

3 §

Här anges vilka personer kontrolluppgift enligt 1 § ska lämnas för. Motsvarande bestämmelser finns i dag i 7 kap. 2 §, 4 § andra stycket och 5 § andra stycket LSK. Bestämmelsen i 7 kap. 2 § LSK har aldrig ändrats (prop. 2001/02:25, s. 179). Lydelsen av 7 kap. 4 § andra stycket LSK är från 2009 då även 7 kap. 5 § samma lag infördes (prop. 2008/09:41, s. 27). Innehållet i de båda paragraferna fanns dock med i den ursprungliga lydelsen av 7 kap. 4 § LSK (prop. 2001/02:25, s. 180). År 2004 ersatte termen ”kreditinstitut” termen ”bank” (prop. 2003/04:99).

Att kontrolluppgift, när det gäller fysiska personer, endast ska lämnas för enskilda näringsidkare innebär att kontrolluppgift inte lämnas om sjukpenning för fysiska personer som är delägare i handelsbolag och som har aktiva näringsinkomster från bolaget. Före LSK lämnades uppgift om detta och det finns inga uttalanden i förarbetena som tyder på att någon ändring var avsedd. Med hänsyn härtill och till att skyldigheten att lämna kontrolluppgift bör omfatta all sjukpenning som trätt i stället för näringsinkomster ersätts termen ”enskilda näringsidkare” med ”termen” fysiska personer.

4 §

Av paragrafen framgår vilka som ska lämna kontrolluppgift. Detta regleras i dag i 7 kap. 2 §, 4 § andra stycket och 5 § andra stycket LSK. När dessa paragrafer infördes och vilka ändringar som gjorts framgår av kommentaren till 3 §.

17 kap. Kontrolluppgift om ränta och annan avkastning på fordringsrätter

Förmögenhetsskatten avskaffades den 1 januari 2007 (prop. 2007/08:26). Som en följd av avskaffandet slopades skyldigheten att lämna kontrolluppgifter om fordringsrätter den 1 januari 2009 (prop. 2008/09:44). I fortsättningen ska alltså kontrolluppgift lämnas enbart om avkastning på fordringsrätter.

Paragraferna i det här kapitlet ersätter 8 kap. 1, 2 och 4–6 §§ LSK. Dessa paragrafer fick sina nuvarande lydelse i samband med att skyldigheten att lämna kontrolluppgifter om fordringsrätter slopades. I samma lagstiftningsärende upphävdes 8 kap. 3 § LSK (prop. 2008/09:44 s. 16–18 och 25).

Tidigare ändringar i de paragrafer som nu ersätts redovisas i respektive författningskommentar.

Skyldighet att lämna kontrolluppgift

1 §

Paragrafen ersätter 8 kap. 1 § LSK (prop. 2001/02:25, s. 180 och 181). I likhet med vad som gäller i dag ska termerna ränta (här ränteinkomst) och fordringsrätt ha samma betydelse och tillämpningsområde som i inkomstskattelagen (3 kap. 2 §). Vad som avses med fordringsrätt anges i 48 kap. 3 och 4 §§ IL.

Andra stycket tillkom 2005 (prop. 2004/05:113, s. 41, 42 och 58). Bakgrunden till ändringen var ett avgörande i praxis där Regeringsrätten ansåg att viss avkastning av s.k. aktieindexobligationer varken var ränta eller kapitalvinst utan sådan annan inkomst på grund av innehav av tillgång som avses i 42 kap. 1 § IL (RÅ 2003 ref. 48). Ändringen gjordes alltså för att även sådan avkastning skulle omfattas av kontrolluppgiftsskyldigheten. Att Sverige enligt rådets direktiv 2003/48/EG av den 3 juni 2003 om beskattning av inkomster från sparande i form av räntebetalningar åtagit sig att

utbyta information om ”annan inkomst på grund av innehav av tillgång” låg också bakom ändringen.

För vem och av vem ska kontrolluppgift lämnas?

2 §

Här regleras för vilka personer kontrolluppgift enligt 1 § ska lämnas. Det regleras i dag i 8 kap. 2 § första stycket LSK (prop. 2001/02:25, s. 181).

Uttrycket ”annan avkastning” lades till 2005 (prop. 2004/05:113). Den ändringen behandlas i kommentaren till 1 §.

3 §

Paragrafen pekar ut den som ska lämna kontrolluppgift. Det görs i dag i 8 kap. 2 § första stycket och andra stycket 1 LSK (prop. 2001/02:25, s. 181).

I dag är fysiska och dödsbon enligt 8 kap. 2 § första stycket 2 LSK skyldiga att lämna kontrolluppgift om ränta som utgör en utgift i en näringsverksamhet som personen eller boet driver (enskilda näringsidkare). Skyldigheten för dödsbon att lämna kontrolluppgift infördes 2005 (prop. 2004/05:113, s. 36 och 58). Innan LSK trädde i kraft var det bara den som från allmänheten tog emot och förvaldade pengar med individuell gottskrivning av ränta som var skyldig att lämna kontrolluppgift om fordringsrätter och räntor. Genom LSK utvidgades alltså kretsen uppgiftsskyldiga till alla juridiska personer och till fysiska personer som i sin näringsverksamhet betalat ut eller tillgodoräknat ränta. I den proposition som föregick LSK sägs egentligen inget om skälet till utvidgningen (prop. 2001/02:25, s. 181).

I avsnitt 3.6.5 föreslår vi att enskilda näringsidkare och dödsbon inte längre ska behöva lämna kontrolluppgift om ränta. Här finns därför ingen motsvarighet till 8 kap. 2 § andra stycket 2 LSK. Det innebär att i fortsättningen är det enligt *andra stycket* bara andra juridiska personer än dödsbon som ska lämna kontrolluppgift om ränta.

Undantag från skyldigheten att lämna kontrolluppgift

4 §

Paragrafen anger undantagen från skyldigheten enligt 2 § att lämna kontrolluppgift om ränta eller annan avkastning. Den ersätter 8 kap. 4 § LSK (prop. 2001/02:25, s. 181 och 182). År 2005 gjordes ett tillägg i punkten 2 (prop. 2004/05:113, s. 37, 38 och 59). Det tillägget togs bort i samband med att skyldigheten att lämna kontrolluppgifter om fordringsrätter slopades (prop. 2008/09:44, s. 25).

Kontrolluppgiftens innehåll

5 §

Här sägs vad en kontrolluppgift om ränta och annan avkastning på fordringsrätter ska innehålla. Detta sägs i dag i 8 kap. 5 § LSK (prop. 2001/02:25, s. 182).

Uttrycket ”annan avkastning än kapitalvinst” i *första stycket* lades till 2005 (prop. 2004/05:113, s. 59). Det var en följd av att kontrolluppgiftsskyldigheten utvidgades till att inte bara avse ränta utan även annan avkastning på fordringsrätter (prop. 2004/05:113, s. 41 och 42). Bakgrunden till den utvidgningen behandlas i kommentaren till 1 §.

I 24 kap. 4 § anges vilka uppgifter som ska finnas i alla kontrolluppgifter, som t.ex. nödvändiga identifikationsuppgifter för den uppgiftsskyldige och den som uppgiften lämnas för.

När två eller flera personer innehar ett konto

6 §

I *första stycket* sägs hur kontrolluppgift ska lämnas om det finns mer än en kontoinnehavare till samma konto.

I *andra stycket* anges för vem kontrolluppgift ska lämnas när det finns fler än fem kontoinnehavare.

Paragrafen ersätter 8 kap. 6 § LSK, som behållit sin ursprungliga lydelse (prop. 2001/02:25, s. 182).

18 kap. Kontrolluppgift om ränteutgifter

Förmögenhetsskatten avskaffades den 1 januari 2007 (prop. 2007/08:26). Som en följd av avskaffandet slopades skyldigheten att lämna kontrolluppgifter om skulder den 1 januari 2009 (prop. 2008/09:44). I fortsättningen ska alltså kontrolluppgift lämnas enbart om ränteutgifter.

Paragraferna i det här kapitlet ersätter 8 kap. 7, 8 och 10–12 §§ LSK. Med undantag för 8 kap. 11 § LSK fick paragraferna sina nuvarande lydelse i samband med att skyldigheten att lämna kontrolluppgifter om fordringsrätter slopades. I samma lagstiftningsärende upphävdes 8 kap. 9 § LSK (prop. 2008/09:44, s. 16–18 och 25).

Den enda paragraf som ändrats tidigare är 8 kap. 8 § LSK. Den ändring som då gjordes upphävs dock nu, vilket behandlas i kommentaren till 3 §.

Skyldighet att lämna kontrolluppgift

1 §

Enligt paragrafen ska kontrolluppgift lämnas om ränteutgifter. Denna uppgiftsskyldighet finns i dag i 8 kap. 7 § LSK (prop. 2001/02:25, s. 182).

För vem och av vem ska kontrolluppgift lämnas?

2 §

I paragrafen regleras för vem kontrolluppgifter ska lämnas. Motsvarande bestämmelse finns i dag i 8 kap. 8 § LSK (prop. 2001/02:25, s. 182 och 183).

3 §

Paragrafen pekar ut vem som ska lämna kontrolluppgift. Det görs i dag i 8 kap. 8 § LSK (prop. 2001/02:25, s. 182 och 183).

Fysiska personer och dödsbon är enligt 8 kap. 8 § andra stycket 2 LSK skyldiga att lämna kontrolluppgift om ränta som utgör inkomst i en näringsverksamhet som personen eller boet driver. Skyldigheten för dödsbon att lämna kontrolluppgift infördes 2005 (prop. 2004/05:113, s. 36 och 58). Innan LSK trädde i kraft var det i huvudsak den som yrkesmässigt bedrivit utlåning eller kredit-

givning som var skyldig att lämna kontrolluppgift om ränteutgifter. Genom LSK utvidgades kretsen uppgiftsskyldiga till alla juridiska personer och till fysiska personer som i sin näringsverksamhet mottagit ränta (prop. 2001/02:25, s. 181).

I avsnitt 3.6.5 föreslår vi att enskilda näringsidkare och dödsbon inte längre ska behöva lämna kontrolluppgifter om ränta. Här finns därför ingen motsvarighet till 8 kap. 8 § andra stycket 2 LSK. Det innebär att i fortsättningen är det enligt *andra stycket* bara andra juridiska personer än dödsbon som ska lämna kontrolluppgift om ränta.

Enligt *tredje stycket* behöver enskilda personer som endast har mottagit dröjsmålsränta inte lämna kontrolluppgift. I förarbetena till LSK uttalades att undantaget inte skulle gälla inom offentlig verksamhet och myndigheter ska alltså lämna kontrolluppgift om dröjsmålsräntor. Termen enskild person, som inte definieras i LSK och inte heller här, får därför förstås som motsatsen till allmän (Almgren och Leidhammar, *Skatteförfarandet 2*, s. 8.8.2 LSK).

Undantag från skyldigheten att lämna kontrolluppgift

4 §

I paragrafen sägs att kontrolluppgift om ränta på skuld inte behöver lämnas om räntan understiger 100 kronor. Det följer i dag av 8 kap. 11 § LSK, som aldrig har ändrats (prop. 2001/02:25, s. 184).

Kontrolluppgiftens innehåll

5 §

Bestämmelser om vad en kontrolluppgift om ränteutgifter ska innehålla finns i dag i 8 kap. 10 § LSK (prop. 2001/02:25, s. 183).

I *första stycket* sägs vad en kontrolluppgift om ränteutgifter ska innehålla, nämligen mottagen ränta.

I 24 kap. 4 § anges vilka uppgifter som ska finnas i alla kontrolluppgifter, som t.ex. nödvändiga identifikationsuppgifter för den uppgiftsskyldige och den som uppgiften lämnas för.

Förskottsräntor får dras av det beskattningsår då de betalas, men bara till den del de avser tid intill utgången av januari månad året efter beskattningsåret. Detta följer av 41 kap. 9 § andra stycket

IL och i *andra stycket* föreskrivs därför att kontrolluppgift bara ska lämnas om den del av en förskottsränta som avser tiden till och med den 31 januari året efter beskattningsåret. Återstoden av betald förskottsränta får dras av senare år. Termen taxeringsår förs inte över till skatteförändringen och den ersätts därför här med ordalydelsen ”året efter beskattningsåret.”

När två eller flera personer är betalningsansvariga för en skuld

6 §

I *första stycket* sägs hur kontrolluppgift ska lämnas om det är två eller flera personer som är betalningsansvariga för en skuld.

I *andra stycket* anges för vem kontrolluppgift ska lämnas när en skuld är gemensam för fler än fem personer.

Paragrafen ersätter 8 kap. 12 § LSK (prop. 2001/02:25, s. 182).

19 kap. Kontrolluppgift om avkastning på delägarätter

Förmögenhetsskatten avskaffades den 1 januari 2007 (prop. 2007/08:26). Som en följd av avskaffandet slopades skyldigheten att lämna kontrolluppgifter om innehav av delägarätter den 1 januari 2009 (prop. 2008/09:44). I fortsättningen ska alltså kontrolluppgift lämnas enbart om avkastning på delägarätter.

Det här kapitlet ersätter 9 kap. LSK. Bestämmelserna i 9 kap. 1 och 4–6 §§ fick sina nuvarande lydelse i samband med att skyldigheten att lämna kontrolluppgifter om innehav av delägarätter slopades. I samma lagstiftningsärende upphävdes 9 kap. 3 § LSK (prop. 2008/09:44 s. 16–18 och 25).

Tidigare ändringar i de paragrafer som nu ersätts redovisas i respektive författningskommentar.

Skyldighet att lämna kontrolluppgift

1 §

Paragrafen ersätter 8 kap. 1 § LSK (prop. 2001/02:25, s. 180 och 181). I paragrafen regleras skyldigheten att lämna kontrolluppgift om utdelning, ränta och annan avkastning på delägarätter. Termen delägarätt har samma betydelse och tillämpningsområde som i

inkomstskattelagen (3 kap. 2 §). En definition av termen delägar rätt finns i 48 kap. 2 § IL.

Andra stycket tillkom 2005 (prop. 2004/05:113, s. 41, 42 och 59). Bakgrunden till ändringen var ett avgörande i praxis där Regeringsrätten ansåg att viss avkastning av s.k. aktieindexobligationer varken var ränta eller kapitalvinst utan sådan annan inkomst på grund av innehav av tillgång som avses i 42 kap. 1 § IL (RÅ 2003 ref. 48). Ändringen gjordes alltså för att även sådan avkastning skulle omfattas av kontrolluppgiftsskyldigheten. Att Sverige enligt rådets direktiv 2003/48/EG av den 3 juni 2003 om beskattning av inkomster från sparande i form av räntebetalningar åtagit sig att utbyta information om ”annan inkomst på grund av innehav av tillgång” låg också bakom ändringen.

För vem och av vem ska kontrolluppgift lämnas?

2 §

I paragrafen, som ersätter 9 kap. 2 § LSK, regleras för vem kontrolluppgift om utdelning, ränta eller annan avkastning ska lämnas. Uttrycket ”annan avkastning” lades till 2005 (prop. 2004/05:113). Den ändringen behandlas i kommentaren till 1 §. Några andra ändringar har inte gjorts efter det att LSK trädde i kraft (prop. 2001/02:25, s. 184).

3 §

I paragrafen sägs vem som ska lämna kontrolluppgift. Bestämelsen ersätter 9 kap. 4 § LSK (prop. 2001/02:25 s. 185). Uttrycket ”annan avkastning” lades till 2005 (prop. 2004/05:113). Den ändringen behandlas i kommentaren till 1 §.

Undantag från skyldigheten att lämna kontrolluppgift

4 §

Paragrafen ersätter 9 kap. 5 § LSK (prop. 2001/02:25, s. 185). Pensionssparkonto definieras i 58 kap. 21 § IL. Av 42 kap. 4 § IL följer att utdelning, kapitalvinst och annan avkastning på tillgångar på sådant konto inte ska tas upp och att utgifter och kapitalförluster som avser tillgångarna inte får dras av. Värdet av de tillgångar som finns på kontot vid årets ingång utgör i stället underlag

för skatt enligt (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel. Skattskyldig är kontoinnehavaren men pensionssparinstitutet redovisar och betalar avkastningsskatten för den skattskyldiges räkning.

Kontrolluppgiftens innehåll

5 §

Nuvarande bestämmelser om vad en kontrolluppgift om avkastning på delägarätter ska innehålla finns i 9 kap. 6 § LSK (prop. 2001/02:25, s. 185 och 186).

I förhållande till dagens lydelse görs ett litet förtydligande. Eftersom kontrolluppgift numer inte bara ska lämnas om ränta och utdelningen utan även om annan avkastning än kapitalvinst bör det framgå att uppgift ska lämnas om utbetald eller tillgodoräknad sådan annan avkastning.

I 24 kap. 4 § anges vilka uppgifter som ska finnas i alla kontrolluppgifter, som t.ex. nödvändiga identifikationsuppgifter för den uppgiftsskyldige och den som uppgiften lämnas för.

När fler än fem personer innehar en depå eller ett konto

6 §

I paragrafen regleras för vem kontrolluppgift ska lämnas när fler än fem innehar en depå eller ett konto. Om någon ensam förfogar över en sådan depå eller ett sådant konto är det tillräckligt att kontrolluppgift lämnas för den personen. Paragrafen ersätter 9 kap. 7 § LSK, som behållit sin ursprungliga lydelse (prop. 2001/02:25, s. 186).

20 kap. Kontrolluppgift om avyttring av andelar i investeringsfonder

Skyldighet att lämna kontrolluppgift

1 §

I förevarande paragraf sägs att kontrolluppgift ska lämnas om avyttring av andelar i en investeringsfond eller i ett sådant fondföretag som driver verksamhet här i landet enligt 1 kap. 7 eller 9 §

lagen (2004:46) om investeringsfonder. Paragrafen ersätter 10 kap. 1 § LSK (prop. 2001/02:25, s. 186 och 187). I samband med att lagen om investeringsfonder ersatte lagen (1990:1114) om värdepappersfonder gjordes en konsekvensändring i 10 kap. 1 § LSK (prop. 2002/03:150, s. 332), som i övrigt behållit sin ursprungliga lydelse.

Med fondföretag avses ett utländskt företag som efter anmälan till eller tillstånd av Finansinspektionen får marknadsföra och sälja andelar i företaget här i landet. För fondföretag inom EES räcker det med anmälan medan fondföretag som är hemmahörande utanför EES måste ha tillstånd. Fondföretag definieras i 1 kap. 1 § 9 lagen om investeringsfonder.

För vem och av vem ska kontrolluppgift lämnas ?

2 §

Enligt paragrafen ska kontrolluppgifter, liksom hittills, lämnas för fysiska personer och dödsbon. I dag följer det av 10 kap. 2 § LSK (prop. 2001/02:25, s. 187). Den paragrafen har aldrig ändrats.

3 §

Paragrafen reglerar skyldigheten att lämna kontrolluppgift om avyttring av andel i investeringsfond genom inlösen och ersätter 10 kap. 3 § LSK (prop. 2001/02:25, s. 187).

I samband med att lagen om investeringsfonder ersatte lagen om värdepappersfonder gjordes vissa konsekvensändringar i 10 kap. 3 § LSK med anledning av den nya terminologi som används i lagen om investeringsfonder (prop. 2002/03:150, s. 332). År 2008 gjordes en följdändring i 10 kap. 3 § första stycket 1 LSK. Ändringen föranleddes av ändringar i lagen om investeringsfonder (prop. 2007/08:57, s. 88).

Avyttring genom inlösen innebär att ägaren av fondandelen begär att investeringsfonden eller fondföretaget ska lösa in andelen. Fondandelar avyttras normalt genom inlösen. Handel med fondandelar förekommer emellertid också utan att fondbolaget är involverat. Skyldigheten att lämna kontrolluppgift om sådana avyttringar regleras i 4 §.

Vem som ska lämna kontrolluppgift om avyttring genom inlösen regleras i *första stycket 1–4*.

Punkten 1 avser svenska aktieföretag som fått tillstånd av Finansinspektionen enligt 1 kap. 4 § lagen om investeringsfonder att bedriva fondverksamhet (fondföretag). Om förvaltningen övergått till ett förvaringsinstitut ska institutet lämna kontrolluppgift. Med förvaringsinstitut avses enligt 1 kap. 1 § 15 nämnda lag en bank eller annat kreditinstitut som förvaltar tillgångarna i en investeringsfond och som sköter in- och utbetalningar avseende fonden.

Värdepappersföretag och kreditinstitut som förvaltar specialfonder enligt 1 kap. 5 § lagen om investeringsfonder ska enligt *punkten 2* lämna kontrolluppgift om avyttring genom inlösen. Med värdepappersföretag avses svenskt aktieföretag som enligt lagen om värdepappersrörelse fått tillstånd att driva värdepappersrörelse. Specialfonder definieras i 1 kap. 1 § 19 lagen om investeringsfonder.

Punkten 3 omfattar förvaltningsföretag. Med förvaltningsföretag avses enligt 1 kap. 1 § 13 lagen om investeringsfonder ett utländskt företag som i sitt hemland har tillstånd att förvalta fondföretag. Ett förvaltningsföretag inom EES får bedriva verksamhet här i landet efter att Finansinspektionen underrättats om verksamheten av den behöriga myndigheten i företagets hemland. Om företaget är hemmahörande utanför EES krävs tillstånd av Finansinspektionen.

Enligt *punkten 4* ska också fondföretag lämna kontrolluppgift om avyttring av fondandelar genom inlösen. Med fondföretag avses ett utländskt företag som efter anmälan till eller tillstånd av Finansinspektionen får marknadsföra och sälja andelar i företaget här i landet. För fondföretag inom EES räcker det med en anmälan medan fondföretag som är hemmahörande utanför EES måste ha tillstånd. Fondföretag definieras i 1 kap. 1 § 9 lagen om investeringsfonder.

Om ett fondföretag ingått avtal med ett värdepappersinstitut om att institutet ska ombesörja försäljning och inlösen av andelar ska enligt *andra stycket* kontrolluppgiften i stället lämnas av värdepappersinstitutet. Med värdepappersinstitut avses enligt 1 kap. 2 § första stycket 2 lagen om värdepappersrörelse svenska aktieföretag och svenska kreditinstitut som fått tillstånd att bedriva värdepappersrörelse och utländska företag som driver värdepappersrörelse från filial här i landet.

Är en fondandel förvaltarregistrerad ska enligt *tredje stycket* förvaltaren lämna kontrolluppgift. Ett fondföretag ska föra eller låta föra ett register över samtliga innehavare av andelar i fonden. Om en fondandelsägare lämnat sina andelar för förvaltning till någon

som har fått tillstånd till registrering som förvaltare, får förvaltaren på andelsägarens uppdrag anges i registret i stället för andelsägaren. Är andelarna registrerade på en förvaltare är det alltså denne och inte fondbolaget som ska lämna kontrolluppgift.

4 §

Här regleras skyldigheten att lämna kontrolluppgifter när fondandelar avyttras på annat sätt än genom inlösen. Bestämmelser om denna skyldighet finns i dag i 10 kap. 4 § LSK och de förs nu över hit (prop. 2001/02:25, s. 187 och 188). I nämnda paragraf gjordes en konsekvensändring i samband med att lagen om investeringsfonder ersatte lagen om värdepappersfonder (prop. 2002/03:150, s. 332). Ytterligare en sådan ändring gjordes när lagen (2007:528) om värdepappersmarknaden ersatte lagen (1991:981) om värdepappersrörelse (prop. 2006/07:115, s. 669).

Om ägaren av fondandelarna låtit registrera andelarna på en förvaltare ska förvaltaren enligt *första stycket* lämna kontrolluppgift om avyttringen. Detta gäller avyttringar av andelar i investeringsfonder och andelar i fondföretag, dvs. utländska företag som efter anmälan till eller tillstånd av Finansinspektionen bedriver verksamhet här i landet.

I *andra stycket* regleras avyttringar av andelar i fondföretag som inte är förvaltarregistrerade. Vid sådan avyttring ska kontrolluppgift lämnas av värdepappersinstitut om institutet medverkar vid avyttringen av andelen. Ett sådant värdepappersinstitut känner inte till anskaffningsutgiften och av 6 § tredje stycket följer då att uppgift inte behöver lämnas om kapitalvinst eller kapitalförlust utan endast om ersättningen vid avyttringen efter avdrag för utgifterna för avyttringen (prop. 2001/02:25, s. 187 och 188).

Av 1 kap. 5 § 26 och 27 lagen om värdepappersmarknaden framgår att med värdepappersinstitut avses svenska aktiebolag och svenska kreditinstitut som fått tillstånd att bedriva värdepappersrörelse och utländska företag som driver värdepappersrörelse från filial här i landet,

Andra stycket avser bara andelar i fondföretag och alltså inte andelar i investeringsfonder. Med fondföretag avses enkelt uttryckt "utländsk investeringsfond". Om en andel i en investeringsfond, dvs. en fond som förvaltas av ett svenskt aktiebolag som har tillstånd att bedriva fondverksamhet, avyttras på något annat sätt än genom inlösen, t.ex. genom försäljning över börsen, är skyldigheten att lämna kontrolluppgift om avyttringen begränsad

till andelar som är förvaltarregistrerade (första stycket). Är fondandelarna inte förvaltarregistrerade finns det därför ingen skyldighet att lämna kontrolluppgift. I förarbetena till LSK anförde regeringen att det inte var någon önskvärd situation och att man därför avsåg att återkomma i frågan (prop. 2001/02:25, s. 109–112, 187 och 188). Frågan behandlades i Värdepappersfondsutredningens slutbetänkande (SOU 2002:104, s. 141–148). Utredningen gjorde där bedömningen att reglerna om skyldighet att lämna kontrolluppgift om avyttring av fondandelar borde kvarstå oförändrade. Regeringen har ännu inte tagit upp frågan (prop. 2002/03:150, s. 101).

Undantag från skyldigheten att lämna kontrolluppgift

5 §

I likhet med vad som i dag gäller enligt 10 kap. 5 § LSK – och vad som gällde vid den lagens tillkomst – ska kontrolluppgift inte lämnas om kapitalvinster och kapitalförluster på fondandelar som utgör tillgångar på ett pensionssparkonto (prop. 2001/02:25, s. 188).

Pensionssparkonto definieras i 58 kap. 21 § IL. Av 42 kap. 4 § IL följer att utdelning, kapitalvinst och annan avkastning på tillgångar på sådant konto inte ska tas upp och att utgifter och kapitalförluster som avser tillgångarna inte får dras av. Värdet av de tillgångar som finns på kontot vid årets ingång utgör i stället underlag för skatt enligt lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel. Skattskyldig är kontoinnehavaren men pensionssparinstitutet redovisar och betalar avkastningsskatten för den skattskyldiges räkning.

Kontrolluppgiftens innehåll

6 §

Bestämmelser om kontrolluppgiftens innehåll finns i dag i 10 kap. 6 § LSK. Den paragrafen, som aldrig ändrats, förs nu över hit (prop. 2001/02:25, s. 188).

I 24 kap. 4 § anges några gemensamma uppgifter som alla kontrolluppgifter ska innehålla, som t.ex. nödvändiga identifika-

tionsuppgifter för den uppgiftsskyldige och den som uppgiften lämnas för.

21 kap. Kontrolluppgift om avyttring av fordringsrätter och andra delägarätter än andelar i investeringsfonder

Skyldighet att lämna kontrolluppgift

1 §

I paragrafen regleras skyldigheten att lämna kontrolluppgift om avyttring av andra delägarätter än fondandelar och fordringsrätter. Detta regleras i dag i 10 kap. 7 § LSK (prop. 2001/02:25, s. 188 och 189). *Punkten 2* tillkom 2005 för att förtydliga när kontrolluppgift ska lämnas om slutförande av options- och terminsaffärer (prop. 2004/05:113, s. 44, 45 och 59).

Termerna delägarätter och fordringsrätter definieras i 48 kap. 2–4 §§ IL. Av 44 kap. 11 och 12 §§ IL framgår vad som avses med termin respektive option.

En termins- eller optionsaffär kan slutföras utan att den underliggande egendomen avyttras. Enligt 44 kap. 4 § IL ska sådana sätt att slutföra en termins- eller optionsaffär räknas som avyttring. Det rör sig i fråga om optioner om kvittning, förfall och kontantavräkning och i fråga om terminer om kontantavräkning. Även om nämnda slutföranden ska räknas som avyttring ska kontrolluppgift lämnas enligt *punkten 2*. *Punkten 1* gäller ju bara om kontrolluppgift inte ska lämnas enligt *punkten 2*. Om däremot en optionsaffär avslutas genom lösen eller en terminsaffär genom leverans, dvs. den underliggande egendomen avyttras, ska kontrolluppgift lämnas enligt reglerna för den underliggande egendomen och inte enligt *punkten 2*. Är den underliggande egendomen en delägarätt eller fordringsrätt ska kontrolluppgift lämnas enligt *punkten 1*, såvida det inte är en andel i en investeringsfond för då ska kontrolluppgift lämnas enligt 20 kap. 1 §.

För vem och av vem ska kontrolluppgift lämnas?

2 §

I paragrafen sägs för vem kontrolluppgift ska lämnas, nämligen för fysiska personer och dödsbon. Det sägs i dag i 10 kap. 8 § LSK

(prop. 2001/02:25, s. 189 och 190). Vilka ändringar som gjorts i den paragrafen redovisas i kommentaren till 3 §.

3 §

Paragrafen innehåller bestämmelser om vem som ska lämna kontrolluppgift. Bestämmelserna finns i dag i 10 kap. 8 § LSK. Följdändringar gjordes i punkterna 1 och 6 i samband med att lagen om värdepappersmarknaden ersatte lagen om värdepappersrörelse (prop. 2006/07:115, s. 669). En sådan ändring gjordes även i punkten 4 när Insättningsgarantinämnden avvecklades (prop. 2007/08:1, s. 23).

Av *punkterna 1* och *2* framgår att värdepappersinstitut ska lämna kontrolluppgift. Skyldigheten för värdepappersinstitut att lämna kontrolluppgift i de fall de medverkar vid avyttring av delägar rätt eller fordringsrätt härrör från 1995 (1994/95:209, s. 30–33, 41 och 42). År 1998 tillkom kontrolluppgiftsskyldigheten beträffande terminer och optioner (prop. 1997/98:134, s. 49–56). Av 1 kap. 5 § 26 och 27 lagen om värdepappersmarknaden framgår att med värdepappersinstitut avses svenska aktiebolag och svenska kreditinstitut som fått tillstånd att bedriva värdepappersrörelse och utländska företag som driver värdepappersrörelse från filial här i landet,

Enligt *punkten 3* ska kreditmarknadsföretag lämna kontrolluppgift. Av 1 kap. 5 § 11–13 lagen om (2004:297) om bank- och finansieringsrörelse framgår att med kreditmarknadsföretag avses ett aktiebolag eller en ekonomisk förening som har fått tillstånd att driva finansieringsrörelse.

Av *punkten 4* följer att garantimyndigheten enligt lagen (1995:1571) om insättningsgaranti eller lagen (1999:158) om investerarskydd ska lämna kontrolluppgift.

En investerare har enligt lagen om investerarskydd rätt till ersättning från investerarskyddet om ett värdepappersinstitut, ett fondbolag eller ett förvaltningsbolag som tillhör skyddet försätts i konkurs och investeraren inte från institutet eller bolaget kan få ut finansiella instrument. Garantimyndigheten beslutar om ersättning från investerarskyddet.

Ett finansiellt instrument som omfattas av skyddet ska enligt 55 kap. 8 § IL anses avyttrat vid den tidpunkt då ersättningen fastställs. Av den paragrafen följer även att ersättningen från investerarskyddet ska anses som ersättning för de avyttrade instrumenten. Beskattning ska alltså ske som om instrumenten

avyttrats. Detta är bakgrunden till att garantimyndigheten ska lämna kontrolluppgift (prop. 1998/99:48, s. 20–30).

Garantimyndigheten betalar ut ersättning från insättningsgarantin. Bestämmelser om ersättning från insättningsgarantin finns i 55 kap. 2–4 §§ IL.

I *punkten 5* sägs att den som betalar ut ersättning vid avyttring genom inlösen ska lämna kontrolluppgifter (prop. 2001/02:25, s. 115–116).

Enligt *punkten 6* ska kontrolluppgift också lämnas av försäkringsgivare, som har betalat ut ersättning på grund av sådan försäkring som ett värdepappersbolag har tecknat för skadeståndsskyldighet som det kan komma att ådra sig när tjänster utförs i rörelsen. Ersättning från sådana försäkringar beskattas på samma sätt som ersättning från investerarskyddet. Bakgrunden till den här punkten och till punkten 4 är alltså densamma (prop. 1998/99:48, s. 20–30). Ett finansiellt instrument som omfattas av nu aktuella slag av försäkringar ska, i likhet med ett instrument som omfattas av investerarskyddet, enligt 55 kap. 8 § IL anses avyttrat vid den tidpunkt då ersättningen fastställs.

Undantag från skyldigheten att lämna kontrolluppgift

4 §

Kontrolluppgift ska inte lämnas om kapitalvinster och kapitalförluster på delägarätter, fordringsrätter och fondandelar som utgör tillgångar på ett pensionssparkonto. En sådan bestämmelse finns i 10 kap. 5 § LSK, dvs. i anslutning till bestämmelserna om kontrolluppgifter om avyttring av andelar i investeringsfonder. I förevarande lag ges bestämmelsen på två ställen, nämligen dels i 20 kap. 5 §, dels här.

Pensionssparkonto definieras i 58 kap. 21 § IL. Av 42 kap. 4 § IL följer att utdelning, kapitalvinst och annan avkastning på tillgångar på sådant konto inte ska tas upp och att utgifter och kapitalförluster som avser tillgångarna inte får dras av. Värdet av de tillgångar som finns på kontot vid årets ingång utgör i stället underlag för skatt enligt lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel. Skattskyldig är kontoinnehavaren men pensionssparinstitutet redovisar och betalar avkastningsskatten för den skattskyldiges räkning.

Kontrolluppgiftens innehåll

5 §

Här sägs vad kontrolluppgiften ska innehålla. I dag ges motsvarande bestämmelser i 10 kap. 9 § LSK. (prop. 2001/02:25 s. 116, 117 och 190). Den paragrafen har ändrats en gång efter det att LSK trädde i kraft, nämligen 2005 (prop. 2004/05:113, s. 44, 45 och 60).

6 §

Bestämmelserna som ges här förs över hit från 10 kap. 10 § LSK. Den paragrafen har samma lydelse i dag som när LSK trädde i kraft (prop. 2001/02:25, s. 190).

Enligt förevarande paragraf ska en uppgiftsskyldig, som betalat ut ersättning som inte bara avser avyttring av delägarrätter eller fordringsrätter och som inte kan ange hur stor del av utbetalningen som avser avyttringen, lämna uppgift om hela utbetalningen.

När delägarrätter eller fordringsrätter ägs gemensamt av flera personer

7 §

Paragrafen, som reglerar för vem kontrolluppgift ska lämnas om delägarrätter eller fordringsägarrätter ägs gemensamt av flera personer, ersätter 10 kap. 11 § LSK. Om en avräkningsnota upprättas gällde ursprungligen att kontrolluppgift endast behövde lämnas om den person som angavs på avräkningsnotan (prop. 2001/02:25, s. 190). Begreppet avräkningsnota utmönstrades i samband med att lagen om värdepappersrörelse ersattes av lagen om värdepappersmarknaden. Enligt lagen om värdepappersmarknaden ska ett värdepappersinstitut lämna en rapport till sin kund när det har utfört en tjänst. Numer sägs därför att kontrolluppgift endast behöver lämnas för den kund som anges i rapporten (prop. 2006/07:115).

22 kap. Kontrolluppgift om vissa andra förhållanden

1 §

Paragrafen inleder kapitlet och anger dess innehåll.

Överlåtelse av privatbostadsrätt och av andelar i vissa bostadsföretag

2 §

I paragrafen finns bestämmelser om skyldigheten att lämna kontrolluppgift om överlåtelse av en privatbostadsrätt. Paragrafen ersätter 11 kap. 2 § LSK. Sedan år 2005 avser kontrolluppgiftsskyldigheten överlåtelser. Dessförinnan gällde att kontrolluppgift skulle lämnas om avyttringar. Ändringen gjordes för att det tydligt skulle framgå att kontrolluppgift även ska lämnas vid benefika överlåtelser, såsom arv och gåva (prop. 2004/05:113, s. 48 och 60). I övrigt är paragrafen oförändrad (prop. 2001/02:25, s. 191 och 192).

Med privatbostadsrätt avses enligt 2 kap. 18 § IL en andel i ett privatbostadsföretag om den till andelen knutna bostaden är en privatbostad.

Enligt 11 kap. 2 § 6 LSK ska kontrolluppgiften, om överlåtaren förvärvade privatbostadsrätten efter 1973, innehålla uppgift om storleken av sådana kapitaltillskott som han eller hon enligt 46 kap. 7 § IL får räkna in i omkostnadsbeloppet. Om privatbostadsrätten förvärvades före den 1 januari 1974 behöver alltså uppgift inte lämnas om kapitaltillskott. Detta rimmar mindre väl med reglerna för beräkning av omkostnadsbelopp i 46 kap. IL. Av 46 kap. 7 och 14 §§ följer nämligen att en privatbostadsrätt som är förvärvad före år 1974 ska anses förvärvad den 1 januari 1974 och att kapitaltillskott som lämnats före det datumet inte får räknas in i omkostnadsbeloppet. Däremot får kapitaltillskott som lämnats efter utgången av 1973 räknas in i omkostnadsbeloppet och det oavsett om privatbostadsrätten förvärvades dessförinnan. För att kontrolluppgiftsskyldigheten ska stämma överens med de materiella reglerna föreskrivs därför att kontrolluppgiften ska innehålla uppgift om kapitaltillskott som lämnats efter utgången av 1973 och som får dras av enligt 46 kap. 7 § IL.

3 §

Paragrafen ersätter 11 kap. 2 a § LSK. Skyldigheten att lämna kontrolluppgift om överlåtelse av andel i s.k. oäkta bostadsföretag tillkom 2005 (prop. 2004/05:113, s. 47, 48 och 60). Med oäkta bostadsföretag avses bostadsföretag som inte är privatbostadsföretag enligt definitionen i 2 kap. 17 § IL.

Upplåtelse av privatbostad eller bostad som innehas med hyresrätt

4 §

En anställd som upplåter en privatbostad eller bostad med hyresrätt till sin arbetsgivare ska enligt 42 kap. 30 § IL beskattas i inkomstslaget kapital för hyresersättningen. Eftersom hyresersättningen är inkomst av kapital ska kontrolluppgift inte lämnas enligt bestämmelserna i 15 kap. om kontrolluppgift om intäkt i inkomstslaget tjänst. Det är bakgrunden till den bestämmelse som nu förs över hit från 11 kap. 3 § LSK (prop. 1992/93:86, s. 49 och 75 samt prop. 2001/02:25, s. 192).

I den här lagen ska termerna arbetsgivare och anställd bara användas i fall det är termernas sedvanliga betydelser som åsyftas, dvs. de betydelser som termerna har inom andra rättsområden och i dagligt tal. Om ett utvidgat arbetsgivarbegrepp, som det som i dag gäller t.ex. enligt skattebetalningslagen, åsyftas ska i stället andra termer eller ordalydelser användas.

Syftet med förevarande kontrolluppgiftsskyldighet bör inte bara vara att kontrollera att aktuella hyresersättningar tas upp till beskattning utan även att kontrollera om ersättningen överstiger marknadsmässig hyra och därför delvis bör beskattas i tjänst samt ingå i underlaget för arbetsgivaravgifter. Med hänsyn till att inkomstslaget tjänst inte bara omfattar inkomster av anställning och till att underlaget för arbetsgivaravgifter avser ersättning för arbete i vid bemärkelse och inte bara lön till anställda bör nu aktuell kontrolluppgiftsskyldighet gälla för den som betalar ut ersättning för arbete och inte bara för arbetsgivare. Kontrolluppgift enligt förevarande paragraf ska därför lämnas av den som utöver ersättning för arbete även betalat ut hyresersättning till samma mottagare och lämnas för den som utöver ersättning för arbete tagit emot hyresersättning. Termerna arbetsgivare och anställd ersätts alltså med orden utbetalare och mottagare.

Kontrolluppgiftsskyldigheten bör bara gälla om utbetalaren har gjort eller varit skyldig att göra skatteavdrag från ersättningen för arbete. Kontrolluppgift ska alltså inte lämnas om hyresersättningar som jämte en arbetsersättning betalas ut till innehavare av F-skattsedel. Detta uppnås genom bestämmelsen i *sista meningen*.

Samfällighet

5 §

I paragrafen finns bestämmelser om att kontrolluppgift ska lämnas om utdelning till delägare i sådana samfälligheter som avses i 6 kap. 6 § första stycket IL. De ersätter bestämmelserna i 11 kap. 4 § LSK, som behållit sin ursprungliga lydelse (prop. 2001/02:25, s. 192).

Kontrolluppgift ska lämnas för fysiska personer och dödsbon av den juridiska person som förvaltar samfälligheten.

6 §

Paragrafen ersätter 11 kap. 5 § LSK (prop. 2001/02:25, s. 192 och 193), som fick sin nuvarande lydelse 2004 (prop. 2003/04:19, s. 69).

Här regleras skyldigheten att lämna kontrolluppgifter om inkomster från andra samfälligheter än sådana som avses i 5 §. Om en privatbostadsfastighet har del i en sådan samfällighet ska uppgift lämnas om fastighetens andel av samfällighetens inkomster. Skyldigheten att lämna kontrolluppgift gäller bara den del av inkomsterna som är avkastning av kapital och som överstiger 600 kronor. Detta motsvarar gränsen för skatteplikt i 42 kap. 29 § IL.

Att kontrolluppgift bara ska lämnas för den av del inkomsterna som överstiger 600 kronor följer i dag av bestämmelsen om vad kontrolluppgiften ska innehålla, närmare bestämt av 11 kap. 5 § tredje stycket LSK. Här sägs det redan i första stycket, dvs. kontrolluppgiftsskyldigheten omfattar bara den del av inkomsterna som överstiger 600 kronor.

Räntebidrag

7 §

Här ges bestämmelser om skyldigheten att lämna kontrolluppgift om statliga räntebidrag. Motsvarande bestämmelser finns i dag i

11 kap. 6 § LSK (prop. 2001/2002:25, s. 193). Bestämmelserna infördes 1992 (prop. 1991/92:60, s. 107).

Pensionsförsäkringar och pensionssparkonton

8 §

I paragrafen finns bestämmelser om att kontrolluppgift ska lämnas om pensionsförsäkringar och pensionssparkonton. Syftet är, vilket framgår av *tredje stycket*, att få in uppgifter om premier och inbetalningar som omfattas av avdragsrätten för privat pensionssparande.

Paragrafen ersätter 11 kap. 7 § LSK, som aldrig ändrats (prop. 2001/02:25, s. 193). Bestämmelserna tillkom under den första hälften av 1990-talet för att göra det möjligt att förtrycka uppgifter om betalda premier och gjorda inbetalningar. Ändringarna ingick i införandet av det förenklade deklarationsförfarandet (prop. 1992/93:86, s. 43–45 och prop. 1992/93:187, s. 219).

Pensionsförsäkring definieras i 58 kap. 2 § IL och pensionssparkonto i 21 § samma kapitel.

9 §

Paragrafen ersätter 11 kap. 7 a § LSK. Den infördes 2008 i samband med att avdragsrätten för premiebetalningar till försäkringar som tryggar pension utvidgades från försäkringar meddelade i Sverige till försäkringar meddelade i EES-området. För att Skatteverket skulle kunna kontrollera att pensionssparande som sker i andra EES-länder, dvs. utanför vår jurisdiktion, infördes bl.a. nya kontrolluppgiftsskyldigheter. Syftet är att kontrollera att de särskilda skattereglerna för pensionssparande enbart är öppna för sparande som faktiskt sker i ett pensioneringssyfte (prop. 2007/08:55, s. 61–63 och 107).

Syftet med förevarande kontrolluppgiftsskyldighet är att Skatteverket snabbt ska få information om transaktioner som innebär att en försäkring flyttas utanför svensk jurisdiktion. I 24 kap. 2 § sägs därför att kontrolluppgift enligt den här paragrafen ska lämnas inom 14 dagar efter överföringen eller överlåtelsen.

Nu aktuella kontrolluppgifter ska inte enbart innehålla nödvändiga identifikationsuppgifter för den som lämnar uppgiften och den som uppgiften lämnas för utan även för försäkringstagaren, den försäkrade och den mottagande försäkringsgivaren. I vissa fall kan det innebära att det följer av både förevarande

paragraf och 24 kap. 24§ att nödvändiga identifikationsuppgifter ska lämnas.

Avskattning av pensionsförsäkring

10 §

Här sägs att kontrolluppgift ska lämnas om omständigheter som medför eller kan medföra att en pensionsförsäkring ska skattas av. Paragrafen ersätter 11 kap. 7 b § LSK (prop. 2007/08:55, s. 64–72, 107 och 108).

Fram till utgången av april 2008 följde det av 6 kap. 7 § LSK att kontrolluppgift skulle lämnas om kapital hänförligt till en pensionsförsäkring som ska skattas av i inkomstslaget tjänst. Bestämmelserna om avskattning omfattade dessförinnan enbart otillåtna överlåtelser av försäkringsavtal, men ändrades från och med nämnda datum till att även omfatta otillåtna förfogande över försäkringen. Med otillåtna förfoganden avses förfoganden i strid med de kvalitativa villkoren för pensionsförsäkringar.

Bakgrunden till ändringen var beslutet att avdragsrätten för premiebetalningar till försäkringar som tryggar pension skulle gälla för försäkringar meddelade i hela EES-området och inte som tidigare enbart för försäkringar meddelade här. Syftet med ändringen var att säkerställa att de kvalitativa villkoren för pensionsförsäkringar upprätthålls.

I samband med att bestämmelserna om avskattning utvidgades flyttades bestämmelsen om kontrolluppgift från 6 kap. 7 § LSK till 11 kap. 7 b § LSK. Skyldigheten att lämna kontrolluppgift om behållning på pensionssparkonto som ska skattas av i inkomstslaget tjänst blev dock kvar i 6 kap. 7 § LSK och finns därför här i 15 kap. 2 §.

Det är viktigt att Skatteverket snabbt får kännedom om omständigheter som medför eller kan medföra avskattning och kontrolluppgiften ska därför lämnas inom 14 dagar efter överföringen eller överlåtelser. Tidsfristen anges i 24 kap. 2 §.

Nu aktuella kontrolluppgifter ska inte enbart innehålla nödvändiga identifikationsuppgifter för dem som lämnar uppgiften och dem som uppgiften lämnas för utan även för försäkrings-tagaren, den försäkrade och den mottagande försäkringsgivaren. I vissa fall kan det innebära att det följer av både förevarande

paragraf och 24 kap. 4 § att nödvändiga identifikationsuppgifter ska lämnas.

Tjänstepensionsavtal

11 §

Av paragrafen, som ersätter 11 kap. 7 c § LSK, framgår att kontrolluppgift som avses i 9 och 10 §§ även ska lämnas av utländska tjänstepensionsinstitut om avtal om tjänstepension som är jämförbara med pensionsförsäkring. Se därför kommentarerna till dessa paragrafer.

Med betalning av premie för pensionsförsäkring likställs enligt 28 kap. 2 § IL betalning enligt ett avtal med ett utländskt tjänstepensionsinstitut om tjänstepension under förutsättning att avtalet är jämförbart med pensionsförsäkring och uppfyller relevanta delar av de kvalitativa villkor som gäller för sådana försäkringar (58 kap. 1 a § IL).

Vad som avses med utländskt tjänstepensionsinstitut framgår av 39 kap. 13 a § IL.

Underlag för avkastningsskatt på pensionsförsäkringar och tjänstepensionsavtal

12 §

I samband med att etableringskravet för avdrag för premiebetalningar till pensionsförsäkringar utvidgades från svenska försäkringar till försäkringar meddelade inom EES-området beslutades ändringar i lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel. Skyldighet att betala avkastningsskatt infördes för den som i en annan stat inom EES än Sverige tecknat en pensionsförsäkring. Sådan skattskyldighet fanns redan för arbetsgivare som ingått med pensionsförsäkring jämförbara avtal om tjänstepension med ett utländskt tjänstepensionsinstitut som inte bedriver verksamhet från ett fast driftställe i Sverige. Denna skattskyldighet utvidgades till att även omfatta stiftelseliknande avtal med utländska tjänstepensionsinstitut (prop. 2007/08:55, s. 72–74, 103 och 104).

I samma lagstiftningsärende beslutades att skyldighet att lämna kontrolluppgift till ledning för avkastningsskatten skulle omfatta

de försäkringar och avtal som skattskyldigheten utvidgats till. En bestämmelse om att lämna kontrolluppgift i nu aktuella fall togs in i 11 kap. 8 a § LSK (prop. 2007/08:55, s. 72–74 och 108). Den ändrades i samband med att skyldigheten att lämna kontrolluppgifter om tillgångar och skulder slopades som en följd av att förmögenhetsskatten avskaffades den 1 januari 2007 (prop. 2008/09:44). Genom ändringen tillkom bestämmelsen om hur värdet av försäkringarna och avtalen ska beräknas.

Skattereduktion för förmån av hushållsarbete

13 §

Paragrafen ersätter 11 kap. 9 § LSK och anger när kontrolluppgift ska lämnas om förmån av hushållsarbete. Bestämmelsen infördes 2008 i samband med att det beslutades att skattereduktionen för hushållsnära tjänster även skulle gälla för fysiska personer som har haft hushållsnära tjänster som skattepliktig löneförmån (prop. 2007/08:13, s. 22–24 och 33). Den ändrades 2009 när det nya systemet för skattereduktion infördes, den s.k. fakturamodellen (prop. 2008/09:77, s. 26). Ändringen innebar att hänvisningarna till lagen (2007:346) om skattereduktion för hushållsnära tjänster, som upphävdes, ersattes av hänvisningar till inkomstskattelagen dit bestämmelserna om skattereduktion flyttades.

Termen F-skattsedel används inte i skatteförfarandelagen. I stället för innehavare av F-skattsedel används ordalydelsen ”den som är godkänd för F-skatt”.

Elcertifikat

14 §

Paragrafen ersätter 11 kap. 13 § LSK, som kom till 2003 (prop. 2002/03:40, s. 63 och 200). I paragrafen sägs att kontrolluppgift ska lämnas om avyttring av elcertifikat.

Med elcertifikat avses enligt lagen (2003:113) om elcertifikat ett av staten utfärdat bevis om att en megawattimme förnybar el har producerats. Elleverantörer är skyldiga att inneha en viss kvot elcertifikat. De som producerar förnybar el kan därmed sälja sina elcertifikat och på så vis täcka merkostnaden för att använda förnybara energikällor i stället för konventionella källor.

Utsläppsrätter, utsläppsminskningenheter och certifierade utsläppsminskningar

15 §

Bestämmelser om skyldighet att lämna kontrolluppgift om avyttring av utsläppsrätter, utsläppsminskningenheter och certifierade utsläppsminskningar finns i dag i 11 kap. 15 § LSK. Dessa bestämmelser som infördes 2005 förs nu över hit (prop. 2004/05:18, s. 75–78 och 111). Handeln med utsläppsrätter regleras i lagen (2004:1199) om handel med utsläppsrätter.

23 kap. Kontrolluppgift om utländska förhållanden

Betalningar till och från utlandet

1 §

I paragrafen regleras skyldigheten att lämna kontrolluppgift om betalningar till och från utlandet. Paragrafen ersätter 12 kap. 1 § LSK (prop. 2001/02:25 s. 119–121, 193 och 194). Bestämmelsen i LSK förtydligades 2004 samtidigt som beloppsgränsen för kontrolluppgiftsskyldigheten höjdes (prop. 2001/03:128, s. 40–46).

Sedan den 1 januari 2009 behöver kontrolluppgiften om betalning från utlandet inte längre innehålla uppgift om vad betalningen avser. I samma lagstiftningsärende beslutades att uppgift om betalningens belopp i fortsättningen inte ska anges i svenska kronor utan i använd valuta (prop. 2008/09:44, s. 20–22 och 27).

Begränsat skattskyldiga

2 och 3 §§

Skyldigheten att lämna kontrolluppgift gäller bara om den som uppgiften ska lämnas för är obegränsat skattskyldig. Detta sägs inte uttryckligen i bestämmelserna om kontrolluppgifter men har ändå ansetts gälla i den praktiska tillämpningen. Det kan även anses följa av förevarande paragraf där det sägs att kontrolluppgift i vissa särskilt angivna fall även ska lämnas för fysiska personer som är begränsat skattskyldiga. Bestämmelser i ämnet finns i dag i 12 kap. 2 och 3 §§ LSK (prop. 2001/02:25 s. 122–125, 194 och 195).

Skyldigheten att lämna kontrolluppgifter för fysiska personer som är begränsat skattskyldiga utvidgades 2005 till att även omfatta

avkastning av delägarrätter samt avyttring av delägarrätter, fordringsrätter och privatbostadsrätter (prop. 2004/05:113, s. 48–50 och 60).

Sedan den 1 maj 2008 ska kontrolluppgifter om överföring och överlåtelse av pensionsförsäkringar och tjänstepensionsavtal samt om omständigheter som medför att sådana försäkringar och avtal ska skattas av även lämnas för fysiska personer som är begränsat skattskyldiga (prop. 2007/08:55, s. 109). Det framgår av att 2 § första stycket som hänvisar till 22 kap. 9–11 §§.

I samma lagstiftningsärende infördes bestämmelsen i 2 § *andra stycket*, som innebär att en kontrolluppgift enligt 22 kap. 10 § inte enbart ska avse omständigheter som medför eller kan medföra avskattning enligt inkomstskattelagen utan även enligt 5 § första stycket 6, 6 a eller 7 § lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta. Bakgrunden till bestämmelserna i 22 kap. 9–11 §§ redogörs för i kommentarerna till dessa bestämmelser.

Skyldigheten att lämna kontrolluppgifter om tillgångar och skulder har slopats till följd av att förmögenhetsskatten avskaffades den 1 januari 2007. I samband därmed gjordes en följdändring i uppräkningsdelen av de kontrolluppgifter som även ska lämnas för fysiska personer (prop. 2008/09:44, s. 27).

De bestämmelser som i dag ges i 12 kap. 3 § LSK och som här ges i 3 § har behållit sin ursprungliga lydelse. Eftersom kontrolluppgifter enligt om intäkter och avdrag i inkomstlagen näringsverksamhet i fortsättningen ska lämnas för fysiska personer behöver bestämmelsen i 3 § inte längre omfatta enskilda näringsidkare. Det följer nämligen av 2 § att kontrolluppgift enligt 16 kap. 1 § första stycket 4 ska lämnas för fysiska personer som är begränsat skattskyldiga, vilket inkluderar näringsidkare. Se även kommentaren till 16 kap. 3 §.

Vad som avses med begränsat skattskyldiga framgår av 3 kap. 17 § IL när det gäller fysiska personer och av 6 kap. 7 § samma lag när det gäller juridiska personer. Vid sin granskning av förslaget till LSK påpekade Lagrådet att definitionerna av uttrycken är mycket vida. Det innebär i sin tur att skyldigheten att lämna kontrolluppgift för begränsat skattskyldiga kunde framstå som mycket omfattande. Bestämmelserna fick dock enligt Lagrådet förstås på så sätt att skyldigheten bara omfattade uppgifter som kunde vara av betydelse för beskattningen i Sverige. Dessutom framhöll Lagrådet att allmänt sett torde det inte vara möjligt att förplikta andra rättssubjekt än sådana som i något hänseende faller under svensk

jurisdiktion att lämna kontrolluppgifter. Varken 12 kap. 2 § LSK eller de bestämmelser till vilka den paragrafen hänvisar gav enligt Lagrådets mening uttryck för dessa begränsningar. Lagrådet ansåg dock att bestämmelserna måste förstås så att begränsningarna är underförstådda och ska respekteras i tillämpningen. Regeringen instämde i Lagrådets bedömning (prop. 2001/02:25 s. 195).

De underförstådda begränsningarna gör att tillämpningsområdet för förevarande paragrafer inte är lika omfattande som ordalydelsen ger uttryck för. Dessutom behöver kontrolluppgift inte lämnas om förutsättningarna i 25 kap. 1 § är uppfyllda.

Föreskrifter om att kontrolluppgiften ska innehålla uppgift om utländska skatteregistreringsnummer och medborgarskap kan ges i förordning

Av 12 kap. 2 § tredje stycket LSK framgår att kontrolluppgiften ska, utöver de uppgifter som omfattas av hänvisningarna i första och andra styckena, innehålla uppgift om utländska skatteregistreringsnummer och medborgarskap. I fjärde stycket samma paragraf begränsas skyldigheten att lämna uppgift om skatteregisternummer.

I 12 kap. 3 § andra stycket LSK sägs att kontrolluppgiften ska innehålla uppgift om mottagarens utländska skatteregistreringsnummer.

Av 24 kap. 4 § följer att en kontrolluppgift ska, utöver vad som följer av bestämmelserna i 15–23 kap. innehålla nödvändiga identifikationsuppgifter för den uppgiftsskyldige och den som kontrolluppgiften lämnas för. I 22 kap. 9–11 §§ sägs att sådana uppgifter även ska lämnas för andra.

I förarbetena till LSK sägs att med identifikationsuppgifter avses namn, organisations-, samordnings- eller personnummer och adressuppgifter (prop. 2001/02:25, s. 197 och 198).

Enligt 10 kap. 17 § SBL ska en skattedeklaration innehålla nödvändiga identifikationsuppgifter. I förarbetena till den paragrafen sägs att det inte är nödvändigt att i lag ange vilka uppgifter som behövs, t.ex. arbetsgivarens personnummer, organisationsnummer eller särskilda redovisningsnummer, utan föreskrifter om vilka uppgifter som behövs kan anges i förordning eller andra föreskrifter (prop. 1996/97:100, s. 570). Till nödvändiga

identifikationsuppgifter hör även s.k. mervärdesskatte-nummer/VAT-nummer.

Medborgarskap och skatteregistreringsnummer är identifikationsuppgifter. Bestämmelser om i vilka fall sådana uppgifter är nödvändiga och ska lämnas i en kontrolluppgift kan meddelas genom verkställighetsföreskrifter. Regeringens befogenhet att meddela verkställighetsföreskrifter grundar sig direkt på regeringsformen varför ett bemyndigande från riksdagen är överflödigt. Bestämmelser om vilka identifikationsuppgifter som ska lämnas om begränsat skattskyldiga och i vilka fall uppgifterna inte behöver lämnas kan därför ges i förordning eller efter regeringens bemyndigande i föreskrifter med lägre valör. De bestämmelser som i dag finns i 12 kap. 2 § tredje och fjärde styckena och 3 § andra stycket LSK förs därför inte över hit.

Den här lagen innehåller ingen motsvarighet till 12 kap. 3 a § LSK

I 12 kap. 3 a § LSK sägs att artiklarna 2–15 i rådets direktiv 2003/48/EG av den 3 juni 2003 om beskattning av inkomster från sparande i form av räntebetalningar ska gälla som svensk lag. Bestämmelsen infördes för att genomföra det s.k. sparandedirektivet och skulle träda i kraft den dag regeringen bestämde (prop. 2003/04:24).

Lagrådet avstyrkte den föreslagna genomföranderegleringen. Den tidspress som fanns i lagstiftningsärendet medgav enligt regeringen knappast någon annan metod för genomförande. Regeringen framhöll dock att man avsåg att noggrant analysera hur direktivets bestämmelser bättre kan införlivas med svensk lagstiftning och därefter återkomma med förslag till de lagändringar som behövs (prop. 2003/04:24, s. 36).

En promemoria med en sådan analys togs fram av Finansdepartementet. I promemorian lämnades förslag till kompletterande lagstiftning för att genomföra direktivet. Regeringen tog, efter remiss, upp de frågor som behandlades i promemorian i propositionen Sparandedirektivet och kontrolluppgifter (prop. 2004/05:113). I samma lagstiftningsärende beslutades att 12 kap. 3 a § LSK skulle träda i kraft den 1 juli 2005 och tillämpas vid 2006 års taxering. Bestämmelsen var alltså bara tillämplig vid 2006 års taxering och ersattes därefter av den kompletterande lagstiftning som beslutades för att genomföra direktivet (prop. 2004/05:113).

Innehållet i 12 kap. 3 a § LSK har alltså numer spelat ut sin roll och det förs därför inte över hit.

Utländska försäkringar

4 §

I paragrafen sägs att den som förmedlat en utländsk försäkring som avses i 21 kap. 12 § ska lämna uppgifter som gör det möjligt att identifiera försäkringsgivaren och försäkringstagaren.

Denna kontrolluppgiftsskyldighet har funnits sedan 1996 och regleras i dag i 12 kap. 4 § LSK, som behållit sin ursprungliga lydelse (prop. 2001/02:25, s. 195 och 196). I sitt yttrande över förslaget till LSK anförde Lagrådet att bestämmelsen hade en allmän utformning men torde ta sikte på den som i Sverige förmedlat en utländsk försäkring och som är underkastad svensk jurisdiktion. Regeringen instämde i Lagrådets bedömning (prop. 2001/02:25 s. 196, jfr även prop. 1995/96:97, s. 24).

Bestämmelsen i LSK har ändrats två gånger, nämligen dels i samband med att etableringskravet för avdrag för premiebetalningar till pensionsförsäkringar utvidgades från svenska försäkringar till försäkringar meddelade inom EES, dels när kontrolluppgiftsskyldighet för tillgångar slopades till följd av avskaffandet av förmögenhetsskatten (prop. 2007/08:55, s. 109 och prop. 2008/09:44, s. 27).

Förbindelse från utländska företag att lämna kontrolluppgift

5 §

Syftet med förevarande paragraf är att Skatteverket ska få kontrolluppgifter om räntor, utdelningar och försäkringar även när de skattskyldiga anlitar utländska företag som bedriver gränsöverskridande verksamhet i Sverige utan att ha en filial här. Företag som bedriver verksamhet på nyss angivet sätt ska skriftligen förbinda sig att lämna kontrolluppgifter enligt bestämmelserna i denna lag. En motsvarande bestämmelse finns i dag i 13 kap. 1 § LSK (prop. 2001/02:25, s. 196). Skyldigheten för vissa utländska företag att förbinda sig att lämna kontrolluppgift är från 1995 (prop. 1994/95:50, s. 335).

För de utländska företagen är det i praktiken frivilligt att lämna en förbindelse eftersom Skatteverket saknar möjligheter att med tvång förmå företagen att fullgöra skyldigheten och det inte heller finns några tillämpliga sanktioner (prop. 1994/95:50 s. 335 och prop. 2001/02:25 s. 196).

Undantaget i *andra stycket* för företag som hör hemma inom EES och är förhindrat att lämna kontrolluppgifter är från 2007 (prop. 2006/07:7, s. 13–15 och 23).

Det andra undantaget i *andra stycket* för försäkringsgivare inom EES som enbart meddelar pensionsförsäkring infördes 2008 i samband med att etableringskravet för avdrag för premiebetalningar till pensionsförsäkringar utvidgades från svenska försäkringar till försäkringar meddelade inom EES (prop. 2007/08:55, s. 109). Skälet till undantaget är att sådana försäkringsgivare enligt 6 § i stället skriftligen ska åta sig att lämna kontrolluppgifter om pensionsförsäkringar. Avser verksamheten i Sverige även andra finansiella tjänster gäller dock bestämmelserna i första stycket om att ge in en förbindelse.

6 §

Här sägs att en försäkringsgivare som från ett annat EES-land än Sverige meddelar försäkring, ska för varje pensionsförsäkringsavtal ge in ett skriftligt åtagande till Skatteverket om att lämna kontrolluppgifter om pensionsförsäkring. Detsamma gäller utländska tjänstepensionsinstitut som ingår avtal om tjänstepension som är jämförbara med en pensionsförsäkring.

Paragrafen ersätter 13 kap. 2 § LSK, som tillkom när etableringskravet för avdrag för premiebetalningar till pensionsförsäkringar utvidgades från svenska försäkringar till försäkringar meddelade inom EES (prop. 2007/08:55, s. 109). I samma lagstiftningsärende beslutades ett nytt kvalitativt villkor för pensionsförsäkringar, nämligen att avtalet ska innehålla villkor om att om att försäkringsgivaren ska lämna kontrolluppgifter. Om avtalet inte innehåller något sådant villkor och försäkringsgivaren inte åtagits sig att lämna kontrolluppgifter är försäkringen ingen pensionsförsäkring, vilket innebär att premierna inte får dras av (prop. 2007/08:55, s. 57–60).

I 13 kap. 3 § LSK sägs att åtaganden att lämna kontrolluppgifter ska lämnas enligt ett fastställt formulär och att ett åtagande får lämnas på medium för automatiserad behandling (prop. 2007/08:55, s. 110). När fastställt formulär ska användas regleras i

38 kap. Bestämmelsen om att åtagandet ska lämnas enligt fastställt formulär ges därför i 38 kap. 2 §.

Försäkringsgivaren ska ge in ett åtagande och åtagandet ska lämnas enligt fastställt formulär. Det är därför självklart att ett muntligt åtagande inte är tillräckligt varför det dessutom inte behöver sägas att åtagandet ska vara skriftligt. Ordet ”skriftligt” tas alltså bort.

Kravet på fastställt formulär begränsar inte möjligheterna att använda elektronisk kommunikation. Bestämmelsen i 13 kap. 3 § andra stycket som gör det möjligt att lämna ett åtagande på medium för automatiserad databehandling får därför ingen motsvarighet här. Se vidare kommentarerna till 38 kap. 1 och 2 §§.

24 kap. Bestämmelser för alla kontrolluppgifter

När ska kontrolluppgifter lämnas?

Huvudregeln

1 §

I paragrafen sägs att kontrolluppgifter ska lämnas för varje kalenderår och ha kommit in till Skatteverket senast den 31 januari närmast följande kalenderår. Paragrafen ersätter 14 kap. 1 § första stycket LSK, som har behållit sin ursprungliga lydelse (prop. 2001/02:25, s. 196 och 197).

Av paragrafen framgår också att uppgifterna ska lämnas till Skatteverket. Paragrafen ersätter i denna del 14 kap. 2 § LSK som ändrades när Skatteverket ersatte Riksskatteverket och de tio skattemyndigheterna (prop. 2001/02:25, s. 197 och prop. 2002/03:99).

Kontrolluppgifter om pensionsförsäkringar och tjänstepensionsavtal

2 §

Paragrafen ersätter 14 kap. 1 § andra stycket LSK. Den särskilda tidsfristen på 14 dagar för vissa kontrolluppgifter om pensionsförsäkring och tjänstepensionsavtal beslutades i samband med att etableringskravet för avdrag för premiebetalningar till pensionsförsäkringar utvidgades från svenska försäkringar till försäkringar meddelade inom EES (prop. 2007/08:55, s. 110). Den korta

tidsfristen motiverades med att det var angeläget att Skatteverket snabbt får information om överföringar och överlåtelser av försäkringar och avtal samt om omständigheter som medför eller kan medföra att pensionskapitalet ska skattas av (prop. 2007/08:55, s. 62).

Kontrolluppgifter om skogkonto, skogsskadekonto och upphovsmannakonto

3 §

Innehållet i paragrafen är nytt.

I fortsättningen ska kontrolluppgift lämnas om insättningar på skogskonto, skogsskadekonto och upphovsmannakonto. Skälen för detta finns i avsnitt 3.6.4. Insättningar med avdragsrätt för år 1 kan göras fram till och med den 2 maj år 2, dvs. fram till sista dagen för att lämna deklaration för år 1. Att kontrolluppgift ska lämnas senast den 31 januari år 2 är därför ett problem. För att lösa det sägs här att kontrolluppgifter om insättningar på nu aktuella konton ska ha kommit in till Skatteverket senast den 30 juni närmast följande kalenderår. På så vis kommer yrkade avdrag att kunna kontrolleras vid taxeringen för det år då avdrag yrkas.

Uppgifter som ska finnas i alla kontrolluppgifter

4 §

I 15–23 kap. finns särskilda bestämmelser om vad kontrolluppgifter om olika intäkter och avyttringar ska innehålla. Här ges en allmän bestämmelse om innehåll som är gemensam för alla kontrolluppgifter. Bestämmelsen reglerar alltså vilka uppgifter utöver de särskilt reglerade i 15–23 kap. som en kontrolluppgift ska innehålla. En motsvarande bestämmelse finns i dag i 14 kap. 8 § LSK, som inte ändrats efter det att LSK trädde i kraft (prop. 2001/02:25, s. 197 och 198).

I förarbetena till 14 kap. 8 § LSK sägs att med identifikationsuppgifter avses namn, organisations-, samordnings- eller personnummer och adressuppgifter (prop. 2001/02:25, s. 197 och 198).

Enligt 10 kap. 17 § SBL ska en skattedeklaration innehålla nödvändiga identifikationsuppgifter. I förarbetena till den paragrafen

sägs att det inte är nödvändigt att i lag ange vilka uppgifter som behövs, t.ex. arbetsgivarens personnummer, organisationsnummer eller särskilda redovisningsnummer, utan föreskrifter om vilka uppgifter som behövs kan anges i förordning eller andra föreskrifter (prop. 1996/97:100, s. 570). Till nödvändiga identifikationsuppgifter hör även s.k. mervärdesskattenummer/VAT-nummer. Andra exempel på identifikationsuppgifter är medborgarskap och skatteregistreringsnummer.

Bestämmelser om vilka identifikationsuppgifter som är nödvändiga kan meddelas genom verkställighetsföreskrifter. Regeringens befogenhet att meddela verkställighetsföreskrifter grundar sig direkt på regeringsformen varför ett bemyndigande från riksdagen är överflödigt. Bestämmelser om vilka identifikationsuppgifter som ska lämnas och i vilka fall uppgifterna inte behöver lämnas kan därför ges i förordning eller efter regeringens bemyndigande i föreskrifter med lägre valör.

Bestämmelser om sammandrag av kontrolluppgifter ges som verkställighetsföreskrifter

Bestämmelserna i 14 kap. 9–12 §§ LSK om sammandrag av kontrolluppgifter flyttas till förordning. Ett sammandrag innehåller inga uppgifter som behövs för beskattningen utan fungerar i praktiken som ett missiv med information om hur många kontrolluppgifter som lämnas totalt och vem Skatteverket kan kontakta vid eventuella frågor. Om sammandrag inte lämnas kan Skatteverket få fram nyssnämnda information på annat sätt. Det saknas därför skäl att kräva fullgörelse vid vite. Med hänsyn härtill och till att skyldigheten bara avser formen för hur kontrolluppgifter ska lämnas i vissa fall bör föreskrifter om sammandrag ges i förordning.

25 kap. Undantag från kontrolluppgiftsskyldighet

1 §

Det bemyndigande för regeringen att meddela föreskrifter om undantag från skyldigheten att lämna kontrolluppgifter som i dag finns 18 kap. 1 § LSK (prop. 2001/02:25, s. 206 och 205) slopas och ersätts med förevarande paragraf. I stället för att som i dag ange under vilka förutsättningar regeringen får föreskriva om undantag

ges förutsättningarna för undantag direkt i lagen. Det behövs alltså inga ytterligare föreskrifter utan undantagen ska i fortsättningen följa direkt av lagen. En annan sak är att bestämmelsen om undantag kan behöva fyllas ut med verkställighetsföreskrifter.

Bakgrunden till och skälen för den ändring som nu görs är följande. I förarbetena till LSK uttalade regeringen att vissa av de kontrolluppgifter som ska lämnas helt saknar betydelse för fastställandet av underlag för skatt eller för att beräkna pensionsgrundande inkomst. Bemyndigandet för regeringen att föreskriva om undantag från kontrolluppgiftsskyldigheten infördes mot den bakgrunden och för att de uppgiftsskyldiga inte skulle behöva lägga ner arbete på att lämna onödiga uppgifter. I förarbetena påpekades att bemyndigandet enbart avsåg inskränkningar i uppgiftsskyldigheten (prop. 2001/02:25, s. 125, 205 och 206).

Enligt 18 kap. 1 § LSK får regeringen eller den myndighet regeringen bestämmer föreskriva om undantag från skyldigheten att lämna kontrolluppgift enligt bestämmelserna i 6–13 kap. LSK om

1. undantaget inte kan antas försvåra kontrollen av att deklARATIONSSKYLDIGHETEN har fullgjorts riktigt och fullständigt,

2. uppgiften saknar betydelse för beskattningen enligt lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta eller lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl.,

3. uppgiften saknar betydelse för beräkningen av pensionsgrundande inkomst enligt lagen (1998:674) om inkomstgrundad ålderspension, och

4. undantaget inte påverkar Sveriges åtaganden inom det internationella utbytet av information.

Regeringen har inte meddelat några föreskrifter om undantag från skyldigheten att lämna kontrolluppgifter men har i 11 kap. 1 § FSK föreskrivit att kontrolluppgifter om begränsat skattskyldiga ska lämnas endast i den utsträckning och omfattning som Skatteverket föreskriver. Av 12 kap. 4 § LSK följer vidare att Skatteverket ska meddela de ytterligare föreskrifter som behövs för verkställigheten av LSK.

Skatteverket har med stöd av 18 kap. 1 § LSK och 11 kap. 1 § FSK meddelat föreskrifter om i vilken utsträckning och omfattning kontrolluppgifter ska lämnas för begränsat skattskyldiga (SKVFS 2005:10 och 2006:21). Med stöd av nämnda paragraf i LSK och 12 kap. 4 § FSK har Skatteverket meddelat föreskrifter om undan-

tag från skyldigheten att lämna kontrolluppgifter i inkomstslaget kapital (RSFS 2003:24).

Föreskrifter om grunderna för skatteförändringen tillhör det obligatoriska området och ska meddelas i lag. Även om kontrolluppgiftssystemet utgör en av grunderna i skatteförändringen kan inte detaljerade föreskrifter om vilka kontrolluppgifter som ska lämnas anses tillhöra grunderna för skatteförändringen. Däremot är skyldigheten att lämna uppgifter sanktionerad genom skattebrottslagen (1971:69) och den uppgiftsskyldige kan föreläggas vid vite att fullgöra skyldigheten. Det rör sig därför om ett åliggande för enskilda. Eftersom åliggandet inte tillhör grunderna för skatteförändringen är delegation enligt 8 kap. 7 § RF i princip möjlig. Skatteförändringen täcks dock inte av de ämnen inom vilka delegation är tillåten. Föreskrifter om skyldighet att lämna kontrolluppgifter ska därför ges i lag. Det väcker frågan om det är förenligt med RF att, som gjorts i 18 kap. 1 § LSK, bemyndiga regeringen att meddela undantag från de i lag meddelade uppgiftsskyldigheterna.

Regeringen ges genom nu aktuellt bemyndigande befogenhet att begränsa omfattningen av ett i lag meddelat åliggande. I förarbetena till RF sägs att även sådana föreskrifter, som ju kan sägas gå i "berättigande" riktning för de enskilda, räknas till betungande offentligrättsliga föreskrifter och ska därför enligt 8 kap. 3 § RF meddelas i lag. Med andra ord om en skyldighet ska föreskrivas i lag enligt RF gäller det även undantag från skyldigheten. Det får dessutom i många fall anses följa av den formella lagkraftens princip (prop. 1973:90, s. 301). Denna princip kommer till uttryck i 8 kap. 17 § RF där det sägs att en lag inte får ändras eller upphävas annat än genom lag.

Det faktum att regeringen enbart ges befogenhet att mildra ett åliggande innebär alltså inte att bemyndigandet kan anses förenligt med RF. Förutsättningarna för att regeringen ska få föreskriva om undantag är dock förhållandevis konkreta varför det nog är rimligt att se på de föreskrifter som regeringen meddelar med stöd av bemyndigandet som "falsa verkställighetsföreskrifter". Det behövs inget bemyndigande för att regeringen ska få meddela verkställighetsföreskrifter utan befogenheten följer direkt av 8 kap. 13 § RF. De förutsättningar som nu gäller för att regeringen ska få föreskriva om undantag hade i stället kunnat gälla som direkta förutsättningar för undantag. Regeringen hade då, om förutsättningarna haft en acceptabel grad av konkretion, kunnat fylla ut

bestämmelsen om undantag genom ”äkta verkställighetsföreskrifter”.

Även om den lagstiftningsteknik som används i 18 kap. 1 § LSK kan sägas rimma illa med systematiken i 8 kap. RF får det ändå anses att bemyndigandet i 18 kap. 1 § LSK är förenligt med RF. Skälet är att samma resultat hade kunnat uppnås genom ”äkta verkställighetsföreskrifter”, dvs. med en lagstiftningsteknik i linje med systematiken i 8 kap. RF. Innehållsmässigt synes alltså de båda alternativen vara likvärdiga. För de enskilda är det dock av stor betydelse vilket av de två alternativen som väljs. Dagens lagstiftningsteknik (bemyndigande att meddela ”falska verkställighetsföreskrifter”) ger regeringen befogenhet att avgöra om det överhuvudtaget ska finnas några undantag. De enskilda kan inte åberopa dagens bemyndigande men hade kunnat åberopa en bestämmelse om undantag och det oavsett om regeringen hade utfärdat några verkställighetsföreskrifter eller inte. Eftersom skyldigheten att lämna kontrolluppgift är straffsanktionerad är det en viktig skillnad. Mot bakgrund av det nu sagda ersätts dagens bemyndigande med förevarande paragraf som direkt anger förutsättningarna för undantag för skyldigheten att lämna kontrolluppgift. Om förutsättningarna i paragrafen är uppfyllda behöver kontrolluppgift alltså inte lämnas.

Förutsättningarna för undantag motsvarar i stor utsträckning de förutsättningar som i dag gäller för regeringens föreskriftsrätt. Dessa förutsättningar kommenteras i förarbetena till LSK (prop. 2001/02:25, s. 206 och 207). Det är viktigt att påpeka att samtliga förutsättningar måste vara uppfyllda för att en föreskriven uppgift inte ska behöva lämnas.

Uppgifter om inkomster och utgifter som är skattefria respektive inte avdragsgilla saknar betydelse för beskattningen. Uppgift behöver t.ex. inte lämnas om räntor som är skattefria enligt 8 kap. 6 och 7 §§ IL. Detsamma gäller ränteutgifter som inte får dras av enligt 9 kap. 7 och 8 §§ IL.

26 kap. Skattedeklaration

1 och 2 §§

Paragraferna inleder kapitlet och anger dess innehåll.

Vem ska lämna skattedeklaration?

3 §

I paragrafen sägs vem som ska lämna skattedeklaration. Den som är skyldig att göra skatteavdrag, betala arbetsgivaravgifter eller är skattskyldig för mervärdesskatt eller punktskatt ska lämna en skattedeklaration. Arbetsgivaravgifter, skatteavdrag, mervärdesskatt och punktskatt ska alltså redovisas i en skattedeklaration. Paragrafen ersätter 10 kap. 9 och 9 a §§ SBL (prop. 1996/97:100, s. 567 och prop. 2001/02:127).

Skatt enligt lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta ska tas ut enligt förevarande lag. Utbetalares skyldighet att göra avdrag för sådan skatt i stället för preliminär skatt kommer alltså i fortsättningen att regleras i den här lagen. Till skillnad från i skattebetalningslagen (10 kap. 9 § 2 SBL) behöver det därför inte anges särskilt att den som är skyldig att göra skatteavdrag för särskild inkomstskatt ska lämna skattedeklaration utan det följer av *punkten 1*.

Vanligtvis är det den skattskyldige själv som ska lämna skattedeklaration. Det finns dock ett antal undantag då det i stället är en för skatteförändringen särskild företrädare som ska deklarerat, nämligen ombud för generalrepresentation, representant för enkelt bolag eller partrederi, huvudman för mervärdesskattegrupp, skatterepresentant för utländsk försäkringsgivare och ombud för utländsk företagare. Dessa representanters skyldighet att deklarerat för huvudmannen framgår av bestämmelser i 5 kap. och 6 kap. 2 § (motsvarande bestämmelser finns i 23 kap. SBL). I dag är regleringen inte konsekvent eftersom det i ett fall även finns en särskild deklaraionsbestämmelse. Enligt 10 kap. 9 § 4 och 5 SBL är det nämligen huvudmannen för en mervärdesskattegrupp och inte gruppen som ska lämna deklaration. Denna reglering är överflödigt och får därför ingen motsvarighet.

I fortsättningen framgår det alltså av förevarande paragraf att den skattskyldige ska lämna deklaration. Att en sådan företrädare som avses i 5 kap. och 6 kap. 2 § ska fullgöra skyldigheten för den skattskyldiges räkning framgår av bestämmelserna i det kapitlet. Deklaraionsbestämmelsen blir härigenom enklare samtidigt som deklaraionskyldigheten för samtliga sådana företrädare som avses i 5 kap. och 6 kap. 2 § regleras på samma sätt.

I *punkten 3* föreskrivs genom en hänvisning till bestämmelserna om registrering att vissa näringsidkare som inte är skattskyldiga för

mervärdesskatt ska lämna skattedeklaration. Det rör sig om näringsidkare som har rätt till återbetalning av mervärdesskatt. En sådan näringsidkare ska ansöka om återbetalning i en skattedeklaration. Bestämmelserna om deklarationsskyldighet för den som har rätt till återbetalning av mervärdesskatt trädde i kraft den 1 januari 2002 (prop. 2001/02:28, s. 57–59 och 67). Ett halvår senare justerades bestämmelserna (prop. 2001/02:127, s. 148–153 och 163–165).

I dag sägs i en särskild punkt att handelsbolag som är skattskyldigt enligt mervärdesskattelagen ska lämna skattedeklaration. Det följer dock av punkten 2 och här ges därför handelsbolagen ingen egen punkt.

Den som ska jämka ingående mervärdesskatt enligt 8 a kap. eller 9 kap. 9–13 §§ ML är inte alltid skattskyldig. Eftersom jämkningsen ska redovisas i en skattedeklaration anges därför särskilt i *punkten 4* att den som ska jämka ingående mervärdesskatt ska lämna skattedeklaration.

I *punkten 5* sägs att den som är skattskyldig för punktskatt enligt någon av de lagar som anges i 3 kap. 12 § ska lämna en skattedeklaration. Av 7 § följer att punktskatten ska redovisas i en punktskattedeklaration. Bestämmelsen här och bestämmelsen där ersätter 10 kap. 9 a § SBL.

Punkten 5 omfattar inte personer som har rätt till sådan återbetalning m.m. av punktskatt och som avses i 53 kap. 5 §. Det gäller givetvis under förutsättning att de inte är skattskyldiga enligt någon av punktskattelagarna. Ansökan om återbetalning görs hos Skatteverket (prop. 2001/02:127, s. 169). Beslutet om återbetalning ska enligt 53 kap. 5 § anses som ett beslut om punktskatt.

Innehållet i *punkten 6* är nytt. Där sägs att om skatt enligt lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta ska redovisas av den skattskyldige, ska han eller hon lämna en skattedeklaration. Så är enligt 13 kap. 5 § fallet när utbetalaren är hemmahörande i utlandet. Om utbetalaren är svensk ska den särskilda inkomstskatten betalas genom skatteavdrag. En svensk utbetalare är deklarationsskyldig enligt punkten 1.

Begreppet skattedeklaration är ett samlingsbegrepp. Av 4–10 §§ följer att skyldigheten att lämna skattedeklaration fullgörs genom att den deklarationsskyldige lämnar arbetsgivardeklaration, förenklad arbetsgivardeklaration, mervärdesskattedeklaration, punktskattedeklaration, särskild skattedeklaration eller särskild inkomstskattedeklaration. Syftet med att lagtekniskt dela upp

redovisningen på fler deklARATIONER än i dag är att regelverket ska bli tydligare.

Utöver termen skattedeklaration används i skattebetalningslagen i dag bara förenklad skattedeklaration, punktskattedeklaration och särskild skattedeklaration. Av 10 kap. 9 a § andra stycket SBL följer att om inget annat anges gäller bestämmelserna om skattedeklaration även punktskattedeklaration. I 10 kap. 13 a § tredje stycket och 32 c § tredje stycket sägs att vad som i vissa paragrafer sägs om skattedeklaration gäller även förenklade och särskilda skattedeklaration. I fråga om särskilda skattedeklaration gäller detta bara om inget annat särskilt anges.

I 1 § sägs att i förevarande kapitel finns bestämmelser om att arbetsgivaravgifter, skatteavdrag, mervärdesskatt och punktskatt ska redovisas i skattedeklaration. Av 3 § följer vem som är skyldig att lämna skattedeklaration och i 4–10 §§ sägs hur denna skyldighet ska fullgöras. De deklARATIONER som ska lämnas enligt 4–10 §§ är med andra ord skattedeklaration. Att bestämmelser där enbart termen skattedeklaration används gäller för alla olika varianter av skattedeklaration behöver därför inte anges särskilt. Däremot förekommer det att det särskilt anges att en sådan bestämmelse inte gäller för en viss sorts skattedeklaration. Se t.ex. kommentaren till 5 §.

Mot bakgrund av det nu sagda innehåller den här lagen inga motsvarigheter till 10 kap. 9 a § andra stycket, 13 a § andra stycket och 32 c § tredje stycket SBL.

Vilken sorts skattedeklaration ska lämnas?

ArbetsgivardeklARATION

4 §

Att den som har varit skyldig att göra skatteavdrag eller betala arbetsgivaravgifter ska lämna en skattedeklaration sägs i 3 §. Här sägs i *första stycket* att redovisningen i dessa fall ska ske i en arbetsgivardeklARATION för redovisningsperioder.

I *andra stycket första meningen* sägs att den som är registrerad ska lämna en arbetsgivardeklARATION för varje redovisningsperiod. Att en deklARATION ska lämnas för varje redovisningsperiod följer i dag av 10 kap. 13 § första stycket SBL, som fick sin nuvarande lydelse i samband med att Skatteverket ersatte Riksskatteverket

och de tio skattemyndigheterna (prop. 1996/97:100, s. 568 och 569 samt prop. 2002/03:99).

Bestämmelsen i skattebetalningslagen om att en skattedeklaration ska lämnas för varje redovisningsperiod gäller enligt ordalydelsen inte bara den som är registrerad. Av förarbetena och utformningen av andra stycket i 10 kap. 13 § SBL att döma är dock avsikten att skyldigheten att lämna en deklaration för varje redovisningsperiod bara ska gälla den som är registrerad. Denna avsikt har inte kommit till tydligt uttryck i lagtexten, vilket åtgärdas nu genom att det föreskrivs att den som är registrerad ska lämna en arbetsgivardeklaration för varje redovisningsperiod, dvs. även för perioder då det inte finns något att redovisa.

Att en arbetsgivardeklaration ska lämnas för perioder då det finns något att redovisa följer av 3 § och 4 § första stycket. Om en deklaration lämnas av någon som inte är registrerad kommer personen att registreras och från och med registreringen vara skyldig att lämna deklaration även för redovisningsperioder då det inte finns något att redovisa.

I 10 kap. 13 § andra stycket SBL, vars innehåll fanns med i den ursprungliga lydelsen av skattebetalningslagen, finns ett undantag från regeln att en skattedeklaration ska lämnas för varje redovisningsperiod (prop. 1996/97:100, s. 568 och 569). Detta undantag regleras i fortsättningen här. Bestämmelserna i andra stycket *andra meningen* innebär i likhet med i dag att om den registrerade upplyser Skatteverket om att det varken finns arbetsgivaravgifter eller skatteavdrag att redovisa för en viss redovisningsperiod behöver ingen arbetsgivardeklaration lämnas för den perioden. Eftersom undantaget gäller arbetsgivardeklarationen omfattar det till skillnad från dagens undantag även dem som är registrerade för mervärdesskatt och punktskatt. De slipper alltså lämna en arbetsgivardeklaration för redovisningsperioder då det inte finns något att redovisa om de skriftligen upplyser Skatteverket om det. En annan sak är att det följer av 6 § att den som är registrerad för mervärdesskatt inte kan komma från skyldigheten att lämna en mervärdesskattedeklaration även för perioder då det inte finns något att redovisa. Motsvarande gäller enligt 7 § den som är registrerad för punktskatt.

När möjligheten att lämna en förenklad skattedeklaration infördes tillkom bestämmelsen i 10 kap. 13 § SBL om att undantaget även gäller om en sådan deklaration ska lämnas (prop. 2000/01:7, s. 30). Den bestämmelsen förs nu över hit. En närings-

idkare som inte ska redovisa vare sig skatteavdrag eller arbetsgivaravgifter för aktuell period behöver alltså inte lämna en vanlig arbetsgivardeklaration bara för att han eller hon som privatperson ska lämna en förenklad arbetsgivardeklaration.

Skillnaden mellan att lämna en arbetsgivardeklaration och att skriftligen upplysa Skatteverket om att det inte finns något att redovisa kan uppfattas som hårfin. En upplysning kan dock utan administrativa komplikationer avse flera redovisningsperioder. Undantaget har därför betydelse för näringsidkare med säsongsbetonad verksamhet. När säsongen är slut kan de helt enkelt upplysa Skatteverket om att de inte kommer att ha något att redovisa förrän nästa säsong.

Förenklad arbetsgivardeklaration

5 §

Motsvarigheten till de bestämmelser som nu ges här finns i 10 kap. 13 a § SBL. Här används dock termen ”förenklad arbetsgivardeklaration” i stället för dagens term ”förenklad skattedeklaration”.

Möjligheten för fysiska personer och dödsbon att redovisa skatteavdrag och arbetsgivaravgifter i en förenklad skattedeklaration i stället för i en vanlig skattedeklaration infördes 2001 (prop. 2000/01:7). Tanken med reformen var att det skulle bli enklare för privatpersoner, som anlitar någon tillfälligt, att redovisa skatteavdrag och arbetsgivaravgifter. Bestämmelserna om förenklad skattedeklaration förtydligades i samband med att punktskatterna infogades i skattekontosystemet 2003 (prop. 2001/02:127, s. 169 och 170). År 2004 gjordes två justeringar i bestämmelserna (prop. 2003/04:19, s. 67).

En förutsättning för att få använda den förenklade deklARATIONEN ska alltså vara att ersättningen för arbetet inte är en utgift i en näringsverksamhet som utgivaren bedriver.

Eftersom en förenklad arbetsgivardeklaration i likhet med den förenklade skattedeklaration ska fungera som kontrolluppgift måste en deklARATION lämnas för varje betalningsmottagare. Däremot behöver en deklARATION inte lämnas för varje redovisningsperiod utan bara för perioder under vilka ersättning för arbete betalats ut.

I 10 kap. 13 a § tredje stycket SBL föreskrivs att vad som i vissa bestämmelser sägs om skattedeklaration även ska gälla förenklade

skattedeklarationer. Vid tillkomsten av den bestämmelsen uttalade Lagrådet, med hänvisning till att skattedeklarationer och förenklade sådana var två olika begrepp, att det inte var självklart att bestämmelser om skattedeklarationer även skulle gälla för förenklade skattedeklarationer om inte annat angavs eller framgick av sammanhanget (prop. 2001/01:7, s. 31 och 54).

I kommentaren till 3 § dras slutsatsen att arbetsgivardeklarationer och de övriga deklarationer som redovisningen lagtekniskt delas upp på är skattedeklarationer och att det därför inte behövs några bestämmelser om att vad som sägs om skattedeklarationer även gäller arbetsgivardeklarationer. Här finns därför ingen motsvarighet till 10 kap. 13 a § tredje stycket SBL. Bestämmelser som enbart innehåller samlingsbegreppet skattedeklaration omfattar alltså alla olika varianter av skattedeklarationer om inte annat särskilt anges eller framgår av sammanhanget.

Förseningsavgift tas inte ut i fall där en förenklad skattedeklaration får lämnas. Det följer av att 15 kap. 8 § SBL inte är med i uppräkningslistan i 10 kap. 13 a § tredje stycket SBL. När den lagstiftningstekniken nu överges får undantag i stället göras i bestämmelsen om förseningsavgift. I 48 kap. 1 § föreskrivs därför att förseningsavgift inte ska tas ut i fall där en förenklad arbetsgivardeklaration får lämnas.

Ett undantag behövs även från bestämmelsen om skönsbeskattning enligt schablon enligt 57 kap. 3 §. Sådan skönsbeskattning ska, i likhet med vad som gäller i dag, inte få göras på grund av lämnade förenklade skattedeklarationer.

Mervärdesskattedeklaration

6 §

Eftersom deklarationsskyldigheten enligt 3 § 2–4 även omfattar personer som inte är skattskyldiga används här en annan ordalydelse än i 4 och 7 §§.

Enligt *första stycket* ska mervärdesskatt redovisas i en mervärdesskattedeklaration för redovisningsperioder. Det gäller dock inte mervärdesskatt som enligt 8 § ska redovisas i en särskild skattedeklaration för varje förvärv.

I *andra stycket* föreskrivs att den som är registrerad ska lämna en mervärdesskattedeklaration för varje redovisningsperiod, dvs. även för redovisningsperioder då det inte finns någon mervärdesskatt att

redovisa. Att den som är registrerad för mervärdesskatt ska lämna en skattedeklaration för varje redovisningsperiod följer i dag av 10 kap. 13 § SBL. I förarbetena anfördes som skäl att det följer av EG-rätten på mervärdesskatteområdet att en deklaration ska lämnas för varje redovisningsperiod (prop. 1996/97:100, s. 568 och 569).

Punktskattedeklaration

7 §

Enligt 3 § ska den som är skattskyldig för punktskatt lämna en skattedeklaration. Här sägs i *första stycket* att punktskatt ska redovisas i en punktskattedeklaration för redovisningsperioder, om inte skatten enligt 9 § ska redovisas i en särskild skattedeklaration för varje skattepliktig händelse. Att den som är skattskyldig för punktskatt ska lämna en punktskattedeklaration föreskrivs i dag i 10 kap. 9 a § SBL (prop. 2001/02:127, s. 169).

I *andra stycket* föreskrivs att den som är registrerad ska lämna en punktskattedeklaration för varje redovisningsperiod, dvs. även för perioder då det inte finns något att redovisa. Att den som är registrerad för punktskatt utan undantag ska lämna en skattedeklaration för varje redovisningsperiod följer i dag av 10 kap. 13 § SBL (prop. 1996/97:100, s. 568 och 569). Den bestämmelsen ersätts nu när det gäller punktskatt av förevarande paragraf.

I kommentaren till 3 § dras slutsatsen att en punktskattedeklaration är en skattedeklaration och att det därför inte behövs någon bestämmelse om att vad som sägs om skattedekclarationer även gäller punktskattedeklarationerna. En sådan bestämmelse finns i dag 10 kap. 9 a § andra stycket SBL men saknar alltså motsvarighet här. Se även kommentaren till 5 §.

Särskilda skattedeklarationerna

8 §

Paragrafen ersätter 10 kap. 32 § SBL.

Första stycket tillkom 2008 (prop. 2007/08:25, s. 269). Den som på en faktura eller liknande handling betecknar ett belopp som mervärdesskatt utan att det är fråga om mervärdesskatt blir betalningsskyldig för beloppet. Det följer av 1 kap. 2 e § ML. Den

som endast ska redovisa sådant belopp ska redovisa beloppet i en särskild skattedeclaration.

Av 3 kap. 9 § följer att med mervärdesskatt och skattskyldig avses även belopp enligt 1 kap. 1 § tredje stycket ML – felaktigt debiterad mervärdesskatt – och den som är skyldig att betala sådant belopp. Det innebär att utan den här paragrafen skulle redovisningen ha skett enligt 6 §.

Enligt 10 kap. 32 § första stycket SBL ska felaktigt debiterad mervärdesskatt redovisas i en särskild skattedeclaration om inte 13 kap. 27 § första stycket ML är tillämpligt. Bestämmelsen i ML talar om hur den som är registrerad för mervärdesskatt ska redovisa felaktigt debiterad mervärdesskatt. Av bestämmelsen framgår att felaktiga debiteringar ska redovisas på samma sätt som övrig mervärdesskatt. Det innebär bl.a. att redovisningen ska avse redovisningsperioder och göras i skattedeclarationer.

Den som inte är registrerad för mervärdesskatt ska redovisa felaktiga debiteringar i en särskild skattedeclaration. Detta kommer till uttryck i 13 kap. 27 § andra stycket ML där det sägs att den som endast ska redovisa betalningsskyldighet på grund av felaktigt debiterad mervärdesskatt ska göra det i en särskild skattedeclaration enligt 10 kap. 32 § SBL.

För att göra regelverket tydligare och mer i linje med *andra stycket* slopas hänvisningen till 13 kap. 27 § första stycket ML och regleringen i den paragrafens andra stycke. I stället föreskrivs här att den som är betalningsskyldig endast på grund av felaktigt debiterad mervärdesskatt enligt 1 kap. 2 e § ML ska redovisa betalningen i en särskild skattedeclaration. Eftersom redovisningen ska ske i en särskild skattedeclaration bör i enlighet med övriga fall en deklARATION lämnas för varje skattepliktig händelse, dvs. varje felaktig debitering.

I *andra stycket* sägs att den som är skattskyldig för mervärdesskatt endast på grund av förvärv av nytt transportmedel eller punktskattepliktiga varor från annat EG-land ska redovisa mervärdesskatten i en särskild skattedeclaration för varje förvärv. Bestämmelsen fanns med i den ursprungliga lydelsen av skattebetalningslagen (prop. 1996/97:100, s. 577). Den har aldrig ändrats i sak utan bara i samband med omorganisationer och omstruktureringar av skatteförvaltningen (SFS 1998:232, 2000:486 och 2003:664). I likhet med i dag ska deklARATION lämnas in senast 35 dagar efter förvärvet. Det sägs dock inte här utan i 36 §.

I kommentaren till 3 § dras slutsatsen att en särskild skattedeklaration är en skattedeklaration och att det därför inte behövs någon föreskrift om att vad som i vissa bestämmelser sägs om skattedeklarationer ska, om inget annat särskilt anges, gälla även särskilda skattedeklarationer. Här finns därför ingen motsvarighet till 10 kap. 32 c § tredje stycket SBL som innehåller just en sådan föreskrift. Se även kommentaren till 5 §.

Förseningsavgift tas inte ut i fall där mervärdesskatt på grund av förvärv av nytt transportmedel eller punktskattepliktiga varor från annat EG-land ska redovisas i en särskild skattedeklaration. Skattebetalningslagens bestämmelse om förseningsavgift räknas i och för sig upp i 32 c § tredje stycket samma lag men bestämmelserna som räknas upp där gäller bara om inte något annat särskilt anges. I 15 kap. 8 § första stycket SBL föreskrivs att förseningsavgift inte tas ut när det är fråga om en särskild skattedeklaration enligt 10 kap. 32 § andra stycket SBL. För att bibehålla dagens ordning behövs en liknande föreskrift i den här lagens bestämmelser om förseningsavgift. I likhet med vad som gäller i dag ska alltså förseningsavgift beträffande särskilda skattedeklarationer inte tas ut när det är fråga om redovisning av mervärdesskatt på grund av nya transportmedel och punktskattepliktiga varor. Förseningsavgift ska med andra ord bara tas ut i fall som avses i 8 § första stycket och 9 §. Det framgår av 48 kap. 1 §.

9 §

Paragrafen reglerar i vilka fall punktskatt ska redovisas i en särskild skattedeklaration för varje skattepliktig händelse i stället för i en punktskattedeklaration för redovisningsperioder. Den ersätter bestämmelser som i dag finns i 32 a och 32 b §§ SBL och som tillkom i samband med att punktskatterna infogades i skattekontosystemet (prop. 2001/02:127, s. 131–133 och 172).

Av *punkten 1* följer att den som är skattskyldig för tobaks-, alkohol-, energi- eller gödselmedelsskatt och som inte ska registreras enligt 7 kap. 1 § ska redovisa skatten i en särskild skattedeklaration för varje skattepliktig händelse.

I *punkten 2* görs ett undantag från regeln att bara den som inte ska registreras ska redovisa punktskatt för varje skattepliktig händelse. Undantaget gäller s.k. distansförsäljare som är skattskyldiga för tobaks-, alkohol- eller energiskatt. Distansförsäljare ska registreras enligt 7 kap. 1 § och ska alltså normalt redovisa skatt för redovisningsperioder. Om de inte företräds av en representant

som är godkänd av Skatteverket ska de dock enligt punkten 2 redovisa skatten i en särskild skattedeklaration för varje skattepliktig händelse. Syftet med bestämmelsen är att endast skattskyldiga som följer reglerna för distansförsäljning ska få redovisa skatten för redovisningsperioder (prop. 2002/03:10, s. 71–75 samt 116 och 117).

Enligt *punkten 3* ska även den som är skattskyldig enligt lagen (1991:1483) om skatt på vinstsparande redovisa skatten i en särskild skattedeklaration.

När deklaration ska lämnas regleras i 36–38 §§.

I kommentaren till 3 § dras slutsatsen att en särskild skattedeklaration är en skattedeklaration och att det därför inte behövs någon föreskrift om att vad som i vissa bestämmelser sägs om skattedeklarationer ska gälla även särskilda skattedeklarationer, om inget annat särskilt anges. Här finns därför ingen motsvarighet till 10 kap. 32 c § andra stycket SBL som innehåller just en sådan föreskrift. Se även kommentaren till 5 §.

10 §

Här regleras innehållet i deklARATIONSSKYLDIGHETEN för den som är skattskyldig enligt lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta och som ska lämna skattedeklaration enligt 1 § 6. DeklARATIONSSKYLDIGHETEN ska enligt den här paragrafen fullgöras genom att den skattskyldige lämnar en särskild inkomstskattedeklaration för varje skattepliktig ersättning.

En särskild inkomstskattedeklaration är en skattedeklaration, vilket innebär att bestämmelser där enbart termen skattedeklaration används även gäller för särskilda inkomstskattedeklarationer. Se även kommentaren till 3 §.

Bestämmelsen ersätter 17 § SINK (prop. 1990/91:107, s. 38). Den paragrafen fick sin nuvarande lydelse 2005 (prop. 2004/05:19, s. 64), men ändrades även 1995 (prop. 1994/95:92, s. 65).

Redovisningsperioder

En kalendermånad är huvudregeln

11 §

Här föreskrivs att en redovisningsperiod omfattar en kalendermånad. Motsvarande föreskrift finns i dag i 10 kap. 14 § SBL (prop.

1996/97:100, s. 569). Reservationen att kalendermånad bara gäller i fall inte något annat föreskrivs tillkom när punktskatterna infogades i skattekontosystemet (prop. 2001/02:127, s. 170). Föreskrifter om en längre redovisningsperiod än en månad finns i lagen (1972:266) om skatt på annonser och reklam (två månader), lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel (beskattningsår) samt lagen (1999:673) om skatt på avfall (kalenderkvartal).

Reservationen att kalendermånad bara gäller om inget annat föreskrivs innefattar även föreskrifter i denna lag. Som t.ex. föreskrifterna i 12 § om att redovisningsperioden för mervärdesskatt i vissa fall är längre än en kalendermånad.

Kalenderkvartal och beskattningsår för mervärdesskatt

12 §

Den del av paragrafen som reglerar i vilka fall redovisningsperioden för mervärdesskatt ska vara tre kalendermånader ersätter 10 kap. 14 a § första stycket SBL. Bestämmelsen i skattebetalningslagen är från 2008 och har aldrig ändrats (prop. 2007/08:25, s. 69–72 och 266).

Här ges även en bestämmelse om när redovisningsperioden för mervärdesskatt ska vara ett beskattningsår. I dag finns det två olika bestämmelser om redovisning för beskattningsår. Bestämmelserna gäller för olika kategorier av skattskyldiga och finns 10 kap. 15 och 31 §§ SBL.

Den som har ett beräknat beskattningsunderlag, exklusive gemenskapsinterna förvärv och import, för beskattningsåret på högst en miljon kronor och som är skyldig att lämna självdeklaration ska enligt 10 kap. 31 § SBL redovisa mervärdesskatten där. Det gäller dock inte handelsbolag och grupphuvudmän. En bestämmelse om redovisning i självdeklarationen fanns med i den ursprungliga lydelsen av skattebetalningslagen. (prop. 1996/97:100, s. 576). Den har ändrats två gånger sedan ikraftträdandet, nämligen dels när LSK kom till, dels när Skatteverket ersatte Riksskatteverket och de tio skattemyndigheterna (prop. 2001/02:25 och 2002/03:99). Möjligheten att redovisa i självdeklarationen infördes genom 1990 års reform av mervärdesskatten (prop. 1989/90:111, s. 132, 133 och 203).

För handelsbolag och dem som inte är skyldiga att lämna självdeklaration får dock Skatteverket enligt 10 kap. 15 § SBL

besluta att redovisningsperioden ska vara ett beskattningsår. Som förutsättning gäller att beräknat beskattningsunderlag, exklusive gemenskapsinterna förvärv och import, uppgår till högst 200 000 kronor. I sak har bestämmelsen samma innehåll i dag som när skattebetalningslagen kom till (prop. 1996/97:100, s. 569 och prop. 2002/03:99).

Mervärdesskatt ska i fortsättningen alltid redovisas i en mervärdesskattedeclaration. Möjligheten att redovisa i självdeklarationen försvinner alltså. Det huvudsakliga skälet till det är att dagens ordning med två olika sätt att redovisa mervärdesskatt ofta leder till fel i redovisningen. Skälen för förslaget finns i avsnitt 5.3.4.

Anledningen till att det i dag finns två olika gränser för redovisning för beskattningsår är att mervärdesskatten ingår i den preliminära skatten för den som redovisar i självdeklarationen. Dessa skattskyldiga betalar därför i princip mervärdesskatt varje månad medan den som redovisar för helår i skattedeclaration bara betalar mervärdesskatt en gång per år. De som redovisar i skattedeclaration får alltså en längre skattecredit och gränsen för helårsredovisning i skattedeclaration är därför lägre (prop. 1995/96:19, s. 18 och 19 samt prop. 1996/97:12, s. 44–46).

Denna skillnad försvinner nu när möjligheten att redovisa i samband med inkomstredovisningen slopas. Därmed försvinner också grunden för att ha olika gränser och här föreskrivs därför att det ska finnas en gemensam gräns för redovisning för beskattningsår, nämligen ett beräknat beskattningsunderlag på högst en miljon kronor. I förhållande till i dag innebär det att fler handelsbolag och sådana skattskyldiga som inte ska deklarerat inkomst får redovisa mervärdesskatt för helår. Ändringen behandlas även i avsnitt 5.3.5.

13 §

Av paragrafen följer att redovisningsperioden för mervärdesskatt ska vara ett kalenderkvartal för företag som inte är skattskyldiga men som har rätt till återbetalning av ingående mervärdesskatt. Detsamma gäller företag som har omsättning i eller gör förvärv eller överföringar till eller från ett annat EG-land. Bestämmelsen, som aldrig har ändrats finns i dag i 10 kap. 14 a § andra stycket SBL. Den tillkom i samband med att redovisningsperioden för mindre företag förlängdes till ett kalenderkvartal (prop. 2007/08:25, s. 70–72 och 266).

*Beslut om kortare period än kalenderkvartal eller beskattningsår**14 §*

Här ges Skatteverket befogenhet att besluta att redovisningsperioden för mervärdesskatt ska vara en kalendermånad i stället för tre eller en eller tre kalendermånader i stället för ett beskattningsår.

Om den skattskyldige begär det ska Skatteverket besluta om en kortare redovisningsperiod. Rätten att alltid få tillämpa en kortare period än vad som följer av lagen finns för att skattskyldiga som regelmässigt redovisar överskjutande ingående mervärdesskatt ska kunna få snabb återbetalning.

För att Skatteverket på eget initiativ ska få besluta om förkortad redovisningsperiod krävs särskilda skäl. Med sådana skäl avses kontrollskäl.

Innehållet i förevarande paragraf kommer från 10 kap. 11 och 14 b §§ SBL. Bestämmelsen i 10 kap. 11 § SBL har bara ändrats en gång, nämligen när Skatteverket ersatte Riksskatteverket och de tio skattemyndigheterna (prop. 1996/97:100, s. 568 och prop. 2002/03:99). Bestämmelsen i 10 kap. 14 b § SBL är från samma lagstiftningsärende som förlängningen av redovisningsperioden för mindre företag till ett kalenderkvartal (prop. 2007/08:25, s. 72–75 samt 266 och 267). Den har aldrig ändrats.

I 10 kap. 11 § SBL sägs att Skatteverket, under samma förutsättningar som nu ges här, ska besluta att mervärdesskatt som annars ska redovisas i en självdeklaration ska redovisas i en skattedeklaration. Ett beslut om att redovisningen ska ske i skattedeklaration innebär med automatik att redovisningsperioden förkortas från ett beskattningsår till en eller tre kalendermånader. Som redan nämnts ska mervärdesskatt inte längre få redovisas i samband med att inkomst deklarerats utan redovisningen ska alltid ske i en skattedeklaration. I fortsättningen kommer alltså bara redovisningsperioden att ändras och inte som i dag även deklARATIONSSORTEN.

Bestämmelsen i 10 kap. 14 b § SBL ger Skatteverket befogenhet att besluta att redovisningsperioden ska vara en kalendermånad i stället för tre, om de skäl som numer anges här föreligger.

Av såväl 10 kap. 11 § SBL som 14 b § samma kapitel följer att om beslutet om förkortad redovisningsperiod fattats på den skattskyldiges begäran, ska beslutet gälla minst 24 på varandra följande kalendermånader. Enligt 10 kap. 11 § SBL ska det dock röra sig om två på varandra följande beskattningsår.

I 17 § föreskrivs att om redovisningsperioden ska ändras från ett beskattningsår till en kortare period ska den nya redovisningsperioden börja tillämpas från beskattningsårets ingång. Ett beslut om att beskattningsåret inte längre ska vara redovisningsperiod kommer alltså alltid att gälla från innevarande beskattningsårs ingång. Det innebär att i nu aktuella fall kan uttrycket ”24 på varandra följande kalendermånader” inte avse något annat än två på varandra följande beskattningsår. Här sägs därför bara att ett beslut på begäran av den skattskyldige ska gälla 24 på varandra följande kalendermånader.

Enligt 10 kap. 14 b § SBL gäller kravet på 24 kalendermånaders giltighetstid bara om inte särskilda talar emot det. Någon motsvarande ventil finns inte i 10 kap. 11 § SBL. Ett beslut om att ändra redovisningsperiod från ett beskattningsår till en eller tre kalendermånader bör inte ges kortare giltighetstid än ett år. Det skulle nämligen innebära att två olika mervärdesskattedeclarationer kan komma att avse samma tid, vilket skapar risk för fel t.ex. genom dubbelredovisning. Däremot saknas det, mot bakgrund av den ventil som gäller för beslut om förkortad redovisningsperiod från tre kalendermånader till en, skäl att inte ge utrymme för kortare giltighetstid än 24 kalendermånader.

Om det finns särskild skäl ska alltså även ett beslut om att ändra redovisningsperioden från ett beskattningsår till en eller tre kalendermånader kunna ges en kortare giltighetstid än 24 kalendermånader. Av 17 § följer att ändring av redovisningsperiod till eller från beskattningsår alltid ska ske vid ingången respektive utgången av innevarande beskattningsår. Den enda kortare giltighetstid som står till buds är därför tolv på varandra följande kalendermånader, dvs. ett beskattningsår i stället för två.

Som redan nämnts får Skatteverket på eget initiativ besluta om förkortad redovisningsperiod om det finns särskilda skäl, dvs. om det är motiverat av kontrollskäl. I 10 kap. 11 § SBL sägs inget om hur länge ett sådant beslut ska gälla. Beslut om förkortad redovisningsperiod som fattas på initiativ av Skatteverket med stöd 10 kap. 14 b § SBL gäller dock enligt en föreskrift i samma paragraf till dess verket beslutar annat.

Skatteverkets befogenhet att på eget initiativ besluta om förkortad redovisningsperiod rymmer en befogenhet att bestämma om beslutet ska gälla tills vidare eller för viss tid. Om beslutet gäller för viss tid upphör det automatiskt när giltighetstiden går ut. Skatteverket får dock besluta att det ska upphöra tidigare.

Beslut som gäller tills vidare gäller till dess att beslutet upphävs eller ersätts av ett annat beslut. Skatteverket är dock fritt att när som helst upphäva eller ändra beslutet.

Ett beslut om förkortad redovisningsperiod, som fattats på grund av kontrollskäl, kan givetvis också upphävas av allmän förvaltningsdomstol efter överklagande av den skattskyldige.

Det som sägs i 10 kap. 14 b § andra stycket SBL, nämligen att ett beslut om förkortad redovisningsperiod gäller till dess att Skatteverket beslutar annat, gäller alltså även utan föreskrift därom och föreskriften upprepas därför inte här.

Från när gäller en ändring mellan kalenderkvartal och kalendermånad?

15 §

Om skatteverket beslutar att redovisningsperioden ska vara en kalendermånad i stället för tre på grund av det finns särskilda skäl ska den nya redovisningsperioden enligt 10 kap. 14 d § SBL börja gälla omedelbart. Det rör sig alltså om fall där Skatteverket anser att det är motiverat av kontrollskäl att förkorta redovisningsperioden.

Bestämmelsen i 10 kap. 14 d § SBL, som aldrig har ändrats, beslutades samtidigt som redovisningsperioden för mindre företag förlängdes till ett kalenderkvartal (prop. 2007/08:25, s. 78 och 268)

Av 10 kap. 14 d § SBL följer även att om Skatteverket på begäran av den skattskyldige beslutar att redovisningsperioden ska vara en i stället för tre kalendermånader ska den nya redovisningsperioden gälla omedelbart, om det finns särskilda. Bestämmelsen om beslut på begäran av den skattskyldige ges här i 14 §.

Att en ändrad redovisningsperiod ska gälla omedelbart innebär att beslutet om ändring även gäller för kalendermånader som ingår i en tidigare gällande men utgången redovisningsperiod, dock bara om deklarationstidpunkten för den tidigare gällande redovisningsperioden inte gått ut. Anta t.ex. att Skatteverket fattar sitt beslut den 25 oktober. Vid denna tidpunkten har inte deklarationstiden för redovisningsperioden juli–september gått ut utan den går ut först den 12 november. I ett sådant fall innebär omedelbar tillämpning att den skattskyldige ska redovisa för kalendermånad från och med juli. Om Skatteverket fattar beslutet först efter den 12 november, dvs. efter deklarationstidpunkten för perioden,

innebär omedelbar tillämpning dock att den skattskyldige ska redovisa för kalendermånad från och med oktober. Det kan uppfattas som krångligt men bygger på tanken att omedelbar tillämpning är meningslös i fråga om kalendermånader som den skattskyldige redan varit skyldig att deklarerat.

Den nu beskrivna tillämpningen kommer inte till klart uttryck i dagens bestämmelse. För att öka tydligheten ges här en uttrycklig bestämmelse om från vilken tidpunkt nu aktuella ändringar ska gälla.

16 §

I paragrafen regleras när en ändring av redovisningsperiod från kalenderkvartal till kalendermånad eller omvänt ska börja gälla i andra fall än som avses i 15 §. Dagens bestämmelser i ämnet finns i 10 kap. 14 § c SBL. Den paragrafen infördes i samband med att redovisningsperioden för mindre företag förlängdes till tre kalendermånader och har inte ändrats sedan dess (prop. 2007/08:25, s. 75–77 och 267).

Enligt dagens bestämmelse ska den nya redovisningsperioden börja gälla från utgången av det kvartal då de förhållanden som låg till grund för ändringen inträffade eller Skatteverket beslutade om kortare redovisningsperiod. Om omständigheterna talar för det får Skatteverket dock besluta att redovisningsperioden ska börja tillämpas ett kalenderkvartal senare.

Denna bestämmelse slopas nu och i stället ska den nya redovisningsperioden börja gälla efter utgången av det kalenderkvartal då den deklarationsskyldige underrättade Skatteverket om ändringen eller Skatteverket beslutade ändringen. Med beslutade ändringen avses även beslut på begäran av den deklarationsskyldige enligt 14 §.

Skälen för ändringen och vad den innebär redovisas i avsnitt 5.3.6.

Från när gäller en ändring från eller till beskattningsår?

17 §

I dag finns ingen uttrycklig bestämmelse om från vilken tidpunkt en ny redovisningsperiod ska tillämpas när perioden ändras från eller till ett beskattningsår. Däremot finns det i 10 kap. 14 c och 14 d §§ SBL bestämmelser om från vilken tidpunkt en ny

redovisningsperiod ska tillämpas när perioden ändras från en till tre kalendermånader eller omvänt. I fortsättningen ges bestämmelser i ämnet i 15 och 16 §§. De nya bestämmelserna har delvis ett annat innehåll än dagens.

Även om det saknas uttryckliga bestämmelser för fall där perioden ändras från eller till ett beskattningsår går det att utläsa, åtminstone i fråga om vissa fall, av lagstiftningen från vilken tidpunkt en ny redovisningsperiod ska tillämpas. Om grunden för ändringen är ett beslut av Skatteverket ger nämligen bestämmelserna om förutsättningarna för sådana beslut indirekt besked om från vilken tidpunkt den nya perioden ska gälla.

Skatteverket ska på begäran eller av kontrollskäl besluta att redovisningen ska ske i skattedeklaration trots att förutsättningarna för redovisning i självdeklaration är uppfyllda. Det följer av 10 kap. 11 § SBL. I avsnitt 5.3.4 föreslår vi att mervärdesskatt i fortsättningen alltid ska redovisas i skattedeklaration. Dagens befogenhet i 10 kap. 11 § SBL ersätts därför här av 14 § som ger Skatteverket befogenhet att besluta att redovisningsperioden ska vara kalendermånad eller kalenderkvartal trots att förutsättningar för att redovisa för beskattningsår i 12 § är uppfyllda. När det gäller redovisningsperiodens längd innebär ett sådant beslut ingen skillnad jämfört med att besluta att redovisningen ska ske i skattedeklaration i stället för självdeklaration.

Skatteverket får vidare enligt 10 kap. 15 § SBL besluta att handelsbolag och sådana som inte är skyldiga att lämna självdeklaration ska få lämna skattedeklaration för beskattningsår. Dessa skattskyldiga ges i fortsättningen rätt att redovisa för ett beskattningsår om förutsättningarna i 12 § är uppfyllda. I fortsättningen kommer det alltså inte att fattas något beslut om redovisningsperiodens längd.

Ett beslut om att redovisningen av mervärdesskatt ska ske i skattedeklaration trots att förutsättningarna för redovisning i självdeklaration är uppfyllda ska enligt 10 kap. 11 § SBL gälla hela beskattningsår. Det leder till att den nya redovisningsperioden, som blir följden av ett sådant beslut, inte kan börja gälla vid någon annan tidpunkt än ingången av ett beskattningsår.

I 10 kap. 15 § SBL sägs att Skatteverket i fråga om handelsbolag m.fl. får besluta att redovisningsperioden ska vara ett beskattningsår. Att det i paragrafen sägs att redovisningsperioden ska vara ett beskattningsår innebär rimligen att beslutet bara kan gälla hela

beskattningsår. Det innebär i sin tur att ett beslut alltid börjar gälla vid ingången av ett beskattningsår och alltså aldrig mitt i.

Om Skatteverket beslutar enligt 14 § att ändra redovisningsperiod från ett beskattningsår bör ändringen gälla från ingången av innevarande beskattningsår.

Nästa fråga är vad som ska gälla när grunden för ändringen inte är ett beslut från Skatteverket utan en ny beräkning som visar att beskattningsunderlaget överstiger eller kommer att överstiga gränsen för att redovisa för beskattningsår (en miljon kronor). Enligt Skatteverket ska en ändring på den grunden göras från ingången av beskattningsåret, vilket innebär att skattedeklaration ska lämnas för de kalendermånader eller kalenderkvartal för vilka deklarationstiden redan har gått ut (Skatteverkets handledning för mervärdesskatteförfarandet 2007, s. 99–100).

Om det först i slutet av beskattningsåret visar sig att beskattningsunderlaget kommer att överstiga en miljon kronor anser Skatteverket att den skattskyldige bör få välja om redovisningen ska ändras till skattedeklaration redan under innevarande beskattningsår eller om ändringen ska anstå till kommande beskattningsår. Verket anser dock att kontrollskäl kan tala för att ändringen bör göras redan under innevarande beskattningsår (Skatteverkets handledning för mervärdesskatteförfarandet 2007, s. 99–100).

Även när det gäller ändring från skattedeklaration till självdeklaration har det enligt Skatteverket betydelse när grunden för ändringen inträffar. Om frågan väcks först efter det att den skattskyldige hunnit lämna en eller flera skattedekclarationer anser Skatteverket att det finns särskilda skäl för att besluta att redovisningen ska ske i skattedeklaration för hela beskattningsåret. Med andra ord anser verket att man bör utnyttja möjligheten att besluta att redovisningen av kontrollskäl ska ske i skattedeklaration (Skatteverkets handledning för mervärdesskatteförfarandet 2007 s. 99–100).

Regelverket blir tydligare om ändringar till eller från ett beskattningsår på grund av stigande eller fallande beskattningsunderlag också regleras i lag. Att föreskriva att 16 § ska gälla även när redovisningsperioden ändras från eller till ett beskattningsår är inget alternativ eftersom det innebär att två olika skattedeklaration kan avse samma tid. Om t.ex. en ändring från ett beskattningsår till kalenderkvartal ska börja tillämpas från kalenderkvartal två ska den skattskyldige redovisa beskattnings-

årets första kvartal i en skattdeklaration för helår senast den 12 i andra månaden efter beskattningsårets utgång. Övriga tre kvartal ska redovisa i skattdeklarationer för kalenderkvartal senast den 17 augusti, 12 november och den 12 februari. Beskattningsårets första och sista kalenderkvartal kommer alltså att redovisas vid samma tidpunkt. Effekten blir i stort sett densamma i fall där ändringen är den omvända, dvs. från tre kalendermånader till ett beskattningsår.

Nyss beskrivna effekter undviks om en ändring av redovisningsperiod från eller till ett beskattningsår alltid görs vid ingången eller utgången av innevarande beskattningsår. Det föreskrivs därför att om redovisningsperioden ska ändras från eller till ett beskattningsår ska ändringen gälla från ingången respektive utgången av det beskattningsår då den deklareringskyldige underrättade Skatteverket om ändringen eller Skatteverket beslutade ändringen. Dessa nya föreskrifter gör bestämmelsen i 10 kap. 11 § SBL om att ett beslut ska gälla hela beskattningsår överflödigt. Någon motsvarighet till den bestämmelsen finns därför inte i förevarande kapitel.

För den som tillämpar beskattningsår som redovisningsperiod fattas inga beskattningsbeslut om mervärdesskatt under året. Det innebär att vid byte av redovisningsperiod finns det inga beskattningsbeslut att riva upp. Däremot kan deklARATIONSTIDEN redan ha gått ut för en ny redovisningsperiod när det konstateras att redovisningsperioden ska ändras från beskattningsår till kalenderkvartal.

För att göra det möjligt att deklarerera i tid föreskrivs i 30 § att om den deklareringskyldige saknar möjlighet att lämna mervärdesskattdeklaration i rätt tid på grund av att redovisningsperioden för mervärdesskatt ska ändras från beskattningsår, ska deklaration lämnas senast vid den deklARATIONSTIDPUNKT som kommer närmast efter den dag då den deklareringskyldige underrättade Skatteverket om ändringen eller Skatteverket beslutade ändringen.

I syfte att undvika administrativt merarbete för såväl deklareringskyldiga som Skatteverket föreskrivs i andra stycket i 30 § att om mervärdesskattdeklaration ska lämnas för mer än en ny redovisningsperiod får perioderna slås samman till en period och redovisas i en deklaration. Bestämmelsen innebär att vid byte av redovisningsperiod behöver den deklareringskyldige aldrig lämna mer än en mervärdesskattdeklaration. Den deklareringskyldige och Skatteverket behöver bara hantera en förfallodag och slipper ägna tid åt att hänföra mervärdesskatt till olika perioder och

därmed olika förfallodagar. Detta gör att det inte finns behov av en bestämmelse som ger Skatteverket befogenhet att skjuta upp tillämpningen när ändring görs från beskattningsår till en kortare period.

Om redovisningsperioden ska ändras till beskattningsår ska ändringen gälla från innevarande beskattningsårs utgång. Den regeln skapar inga administrativa komplikationer. Inte heller här finns det därför behov av undantag.

Att ändringen ska göras vid ingången eller utgången av det beskattningsår då den deklarationsskyldige underrättar verket om ändringen eller Skatteverket beslutar ändringen innebär att redovisningsperioden aldrig ska ändras för år som redan gått ut när ändringen konstateras. Om det t.ex. år 2 konstateras att underlagsgränsen för att redovisa för beskattningsår överskreds under tredje kvartalet år 1 ska alltså inte redovisningsperioden för år 1 ändras. Däremot kan det finnas skäl att ändra redovisningsperiod från och med ingången av år 2.

Beskattningsår som redovisningsperiod för punktskatt

18 §

Enligt paragrafen får Skatteverket besluta att redovisningsperioden för punktskatt ska vara ett beskattningsår. Bestämmelser om redovisning för beskattningsår finns i dag i 10 kap. 16 a § SBL, som infördes i samband med att punktskatterna infogades i skattekontosystemet (prop. 2001/02:127, s. 170 och 171). Därefter har en ändring gjorts, nämligen när Skatteverket ersatte Riksskatteverket och de tio skattemyndigheterna (prop. 2002/03:99).

Redovisning för beskattningsår får i dag medges skattskyldiga som kan beräknas redovisa punktskatt med ett nettobelopp om högst 20 000 kronor för beskattningsåret. Denna beloppsgräns härrör från 1984 (prop. 1983/84:71, s. 91 och 92). Ursprungligen var dock gränsen 10 000 kronor, men höjdes i samband med att punktskatterna infogades i skattekontosystemet till 20 000 kronor (prop. 2001/02:127, s. 170 och 171). Vi föreslår i avsnitt 3.6.7 att gränsen i fortsättningen ska vara 50 000 kronor.

Även här behövs en bestämmelse om från vilken tidpunkt en ändring av redovisningsperioden ska gälla. Det föreskrivs därför att vad som sägs i 17 § även ska gälla beslut enligt denna paragraf.

Vad ska de olika skattedeklarationerna innehålla?

Allmän kommentar till paragraferna om skattedeklarationers innehåll

Som redan nämnts delas redovisningen lagtekniskt upp på fler deklARATIONER än i dag. Syftet är att regelverket ska bli mer lättillgängligt. Termen skattedeklaration behålls som samlingsbegrepp samtidigt som två nya termer införs, nämligen arbetsgivardeklaration och mervärdesskattedeklaration. Den förenklade skattedeklarationen byter namn till förenklad arbetsgivardeklaration. Dessutom införs en variant av särskild skattedeklaration, nämligen särskild inkomstskattedeklaration.

I 19–26 §§ sägs vilka uppgifter de olika skattedeklarationerna ska innehålla. Motsvarande bestämmelser finns i dag i 10 kap. 17–17 b och 32 c §§ SBL.

I 19 § anges vilka uppgifter som ska finnas i samtliga deklARATIONER. Därefter föreskrivs vilka uppgifter därutöver som de olika skattedeklarationerna ska innehålla. För att få reda på vad t.ex. en arbetsgivardeklaration ska innehålla är det med andra ord nödvändigt att läsa både 19 och 20 §§.

Bestämmelserna om vad arbetsgivar- och mervärdesskattedeklarationerna ska innehålla i 20–22 §§ ersätter 10 kap. 17 och 17 a §§ SBL. Bestämmelsen i 10 kap. 17 § SBL fick sin nuvarande lydelse i samband med att 10 kap. 17 a § SBL infördes, dvs. när det blev möjligt att lämna en förenklad skattedeklaration (prop. 1996/97:100, s. 570 och 571 samt prop. 2000/01:7, s. 31). 10 kap. 17 § SBL ändrades även när reglerna om gruppregistrering i mervärdesskattesystemet kom (prop. 1997/98:148, s. 48, 49 och 75). I samband med att riksdagen beslutade ett enklare system för skattereduktion för hushållsarbete gjordes en ändring i 10 kap. 17 a § SBL (prop. 2008/09:77, s. 94).

I 10 kap. 17 § tredje stycket SBL sägs att regeringen eller den myndighet regeringen bestämmer får meddela närmare föreskrifter om vad en skattedeklaration ska ta upp. De uppgifter som en skattskyldig är skyldig att lämna i en skattedeklaration får Skatteverket förelägga den skattskyldige vid vite att lämna. Vilka uppgifter som är föreskrivna har vidare betydelse för bedömningen av om den skattskyldige ska anses ha lämnat en oriktig uppgift och därmed för bedömningen om hon eller han ska påföras skattetillägg eller fällas till ansvar för skattebrott. Bestämmelser om vilka uppgifter en skattskyldig ska lämna i en skattedeklaration är därför sådana åligganden som enligt 8 kap. 3 § RF ska meddelas i lag.

Detaljerade föreskrifter om vilka uppgifter som ska lämnas i en skattedeklaration tillhör inte grunderna för skatteförfarandet. Det rör sig därför inte om föreskrifter om skatt varför delegation av normgivningskompetens i princip är möjligt. Skatteförfarandet räknas dock inte upp bland de delegeringsbara ämnena i 8 kap. 7 § RF. Föreskrifter om vilka uppgifter skattskyldiga ska lämna i en skattedeklaration ska därför meddelas i lag.

Det nu sagda innebär att de föreskrifter som regeringen har befogenhet att meddela i ämnet inte kan vara något annat än verkställighetsföreskrifter. Regeringen får med stöd av 8 kap. 13 § första stycket 1 RF besluta föreskrifter om verkställighet av lag. Det bemyndigande som finns i 10 kap. 17 § tredje stycket SBL är alltså obehövligt. I avsnitt 2.6 gör vi bedömningen att skatteförfarandelagen inte bör innehålla några bestämmelser som enbart upplyser om förekomsten av verkställighetsföreskrifter. Bemyndigandet i 10 kap. 17 § tredje stycket SBL får därför ingen motsvarighet här.

Samtliga skattedeklarationer

19 §

Paragrafen reglerar vilka uppgifter som ska finnas med i samtliga skattedeklarationer. Oavsett vilken sorts skattedeklaration som lämnas ska alltså nödvändiga identifikationsuppgifter finnas med.

En särskild skattedeklaration lämnas inte för redovisningsperioder utan alltid för enstaka förvärv eller händelser och kan därför inte innehålla uppgift om den redovisningsperiod för vilken redovisning lämnas. *Punkten 2* gäller alltså inte för särskilda skattedeklarationer. Det följer dels av 8 och 9 §§ där det sägs att särskilda skattedeklarationer lämnas för enstaka förvärv eller händelser, dels av 25 och 26 §§ där det sägs att en särskild skattedeklaration ska innehålla uppgift om det förvärv eller den skattepliktiga händelse eller skattepliktiga ersättning för vilken deklarationen lämnas. Detta är tillräckligt tydligt och det saknas därför skäl att i punkten 2 markera att den inte gäller i fall som avses i 25 och 26 §§.

Av *punkten 3* följer att en skattedeklaration alltid ska innehålla de uppgifter som behövs för beräkning och kontroll av skatten. Om de uppgifter som anges särskilt i 20–26 §§ inte är tillräckliga för ändamålet ska den deklarationsskyldige alltså lämna de

ytterligare uppgifter som behövs för att skatten ska kunna beräknas och kontrolleras.

Att en skattedeclaration ska innehålla nödvändiga identifikationsuppgifter, uppgift om aktuell redovisningsperiod och de övriga uppgifter som behövs utöver särskilt angivna för att beräkna och kontrollera skatten följer i dag av 10 kap. 17, 17 a och 17 b §§ SBL.

Se även den allmänna kommentar som ges före denna kommentar.

Arbetsgivardeklaration

20 §

Här sägs vilka uppgifter om arbetsgivaravgifter och skatteavdrag som en arbetsgivardeklaration ska innehålla. Av 19 § följer att utöver dessa uppgifter ska deklaration innehålla nödvändiga identifikationsuppgifter, uppgift om aktuell redovisningsperiod och de ytterligare uppgifter som behövs för beräkning och kontroll av avgifterna och skattavdragen.

De uppgifter som anges här räknas i dag upp i 10 kap. 17 § första stycket 3 och 4 SBL.

Se även kommentaren till 19 § och den allmänna kommentar som lämnas före den kommentaren.

21 §

Paragrafen anger vilka uppgifter som en förenklad arbetsgivardeklaration ska innehålla och ersätter 10 kap. 17 a § första stycket 3–5 SBL. Termen ”förenklad arbetsgivardeklaration” ersätter dagens term ”förenklad skattedeclaration”. Förutsättningarna för att få lämna en förenklad arbetsgivardeklaration finns i 5 §. Möjligheten för fysiska personer att redovisa skatteavdrag och arbetsgivaravgifter i en förenklad skattedeclaration infördes 2001 (prop. 2000/01:7).

Vilka uppgifter en förenklad arbetsgivardeklaration ska innehålla regleras även i 19 §. Se därför även kommentaren till 19 § och den allmänna kommentar som finns före den kommentaren.

I 10 kap. 17 a § andra stycket SBL finns en bestämmelse som lades till 2006 (prop. 2005/06:31, s. 49–52 och 59). Om betalningsmottagaren är begränsat skattskyldig, ska utbetalaren i skattedekla-

rationen lämna uppgift om mottagarens utländska skatteregistreringsnummer eller motsvarande samt mottagarens medborgarskap.

Den förenklade skattedeklarationen används som kontrolluppgift och den som lämnar en förenklad skattedeklaration behöver därför inte lämna kontrolluppgift om utbetalad ersättning. Kontrolluppgifter för begränsat skattskyldiga ska enligt 12 kap. 2 § andra stycket LSK innehålla uppgift om mottagarens utländska skatteregistreringsnummer och medborgarskap. Dessa uppgifter behövs för att Sverige ska kunna fullgöra sina åtaganden inom det internationella utbytet av information. Det är bakgrunden till att uppgifterna ska lämnas i en förenklad skattedeklaration som avser ersättning till en begränsat skattskyldig (prop. 2005/06:31, s. 49–52 och 59).

Regeringen har enligt 10 kap. 17 a § tredje stycket befogenhet att under vissa förutsättningar föreskriva om undantag från skyldigheten att lämna uppgift om medborgarskap och skatteregistreringsnummer. Förebild för bestämmelsen är 18 kap. 1 § LSK som bemyndigar regeringen att under vissa förutsättningar föreskriva om undantag från skyldigheten att lämna kontrolluppgifter (prop. 2005/06:31, s. 50–52 och 59).

En skattedeklaration ska enligt 19 § ta upp nödvändiga identifikationsuppgifter. I förarbetena till skattebetalningslagen sägs att det inte är nödvändigt att i lag ange vilka uppgifter som behövs, t.ex. arbetsgivarens personnummer, organisationsnummer eller särskilda redovisningsnummer, utan föreskrifter om vilka uppgifter som behövs kan anges i förordning eller andra föreskrifter (prop. 1996/97:100, s. 570). Till nödvändiga identifikationsuppgifter hör även s.k. mervärdesskattenummer/VAT-nummer.

Medborgarskap och skatteregistreringsnummer är identifikationsuppgifter. Bestämmelser om i vilka fall sådana uppgifter är nödvändiga och bör lämnas i en förenklad skattedeklaration kan meddelas genom verkställighetsföreskrifter. Regeringens befogenhet att meddela verkställighetsföreskrifter grundar sig direkt på RF varför ett bemyndigande från riksdagen är överflödigt. Bestämmelser om vilka identifikationsuppgifter som ska lämnas om begränsat skattskyldiga och i vilka fall uppgifterna inte behöver lämnas kan därför ges i förordning eller efter regeringens bemyndigande i föreskrifter med lägre valör. De bestämmelser som i dag finns i 10 kap. 17 a § andra och tredje styckena SBL förs därför inte över hit.

Det noteras att enligt 24 kap. 4 § ska en kontrolluppgift innehålla nödvändiga identifikationsuppgifter. I kommentaren till den paragrafen dras samma slutsats som här.

I 10 kap. 17 a § fjärde stycket SBL bemyndigas regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer att meddela närmare föreskrifter om vad en förenklad skattedeklaration ska innehålla. Vid granskningen av lagförslaget uttalade Lagrådet att bemyndigandet var obehövligt eftersom det följde direkt av RF att regeringen fick besluta verkställighetsföreskrifter. Vid föredragningen upplystes Lagrådet om att avsikten inte var att bestämmelsen skulle innehålla ett formligt bemyndigande utan endast en erinran om förekomsten av verkställighetsföreskrifter. Det enklaste sättet att uppnå det var enligt Lagrådet att byta ut orden ”får meddela” mot ”meddelar”. Regeringen delade Lagrådets uppfattning, men påpekade att förslaget till 10 kap. 17 a § SBL var utformat i enlighet med de bestämmelser som redan fanns i skattebetalningslagen, bl.a. 10 kap. 17 §. Regeringen ansåg därför att det inom ramen för lagstiftningsärendet inte fanns skäl att formulera om bestämmelserna (prop. 2000/01:7, s. 31 och 55).

Som redan konstaterats i den allmänna kommentaren innan kommentaren till 19 § är bemyndigandet i 10 kap. 17 § tredje stycket SBL obehövligt och utgör därför i praktiken bara en upplysning om att det finns verkställighetsföreskrifter. Detsamma gäller givetvis bemyndigandet avseende förenklade skattedeklarations innehåll. Vi gör i avsnitt 2.6 bedömningen att den nya lagen om skatteförändringen inte bör innehålla några sådana informationsbestämmelser. Bestämmelsen i 10 kap. 17 a § fjärde stycket SBL förs därför inte över hit.

Mervärdesskattedeklaration

22 §

I *första stycket* sägs vilka uppgifter om mervärdesskatt som en mervärdesskattedeklaration ska innehålla. Det rör sig om samma uppgifter som en skattedeklaration ska innehålla enligt 10 kap. 17 § första stycket 5 SBL.

Av 19 § följer att utöver de uppgifter som anges här ska en mervärdesskattedeklaration innehålla nödvändiga identifikationsuppgifter, uppgift om aktuell redovisningsperiod och de ytterligare uppgifter som behövs för beräkning och kontroll av mervärdes-

skatten. Se därför även kommentaren till 19 § och den allmänna kommentar som lämnas före den kommentaren.

Enligt *andra stycket* ska en mervärdesskattedeclaration som lämnas av en gruppövudman innehålla uppgifter för hela gruppen. Det gäller även de uppgifter som avses i 19 §. Detta regleras i dag i 10 kap. 17 § *andra stycket* SBL. Den bestämmelsen tillkom i samband med att möjligheten till gruppregistrering i mervärdesskattesystemet infördes (prop. 1997/98:148, s. 48, 49 och 75).

En mervärdesskattedeclaration ska innehålla uppgift om ingående och utgående mervärdesskatt. I 10 kap. 30 § SBL sägs att utgående skatt som avser gemenskapsinterna förvärv av varor som är lös egendom ska redovisas särskilt. Bakgrunden till bestämmelsen är att EG-rätten på mervärdesskatteområdet kräver att utgående skatt som avser gemenskapsinterna förvärv ska redovisas separat (prop. 1994/95:57, s. 87 och 197 samt prop. 1996/97:100, s. 576).

Eftersom det följer av förevarande paragraf att en mervärdesskattedeclaration ska innehålla uppgift om utgående skatt behöver det inte anges i lag att viss sådan skatt ska särredovisas utan en bestämmelse därom kan ges i förordning eller i föreskrifter med lägre valör. För det behövs inget bemyndigande utan regeringens befogenhet att meddela verkställighetsföreskrifter grundar sig direkt på RF. Bestämmelsen i 10 kap. 30 § SBL om särredovisning av viss utgående skatt tas alltså inte med här utan i stället kommer innehållet att ges i förordning eller föreskrifter med lägre valör.

I 10 kap. 29 § SBL sägs att i 13 kap. 6–28 b §§ ML finns särskilda bestämmelser om redovisning av ingående och utgående skatt (prop. 1996/97:100, s. 576). Reglering av när redovisningsskyldigheten inträder, dvs. i vilken redovisningsperiod den utgående respektive ingående skatten ska redovisas, finns alltså i mervärdesskattelagen. Bestämmelsen i skattebetalningslagen är bara en upplysning om detta och den förs därför inte över hit.

Bemyndigandet i 10 kap. 17 § tredje stycket SBL för regeringen att meddela närmare föreskrifter om bl.a. vilka uppgifter om mervärdesskatt en skattedeclaration ska innehålla är obehövligt och förs därför inte över hit. Skälen för den slutsatsen redovisas i i den allmänna kommentaren före kommentaren till 19 §.

Punktskattedeklaration

23 §

Paragrafen, som reglerar vad en punktskattedeklaration ska ta upp, ersätter 10 kap. 17 b § första stycket 3–5 SBL. En punktskattedeklaration ska enligt dagens regler även innehålla nödvändiga identifikationsuppgifter, uppgift om aktuell redovisningsperiod och de ytterligare uppgifter som behövs, utöver de som anges här, för att punktskatt ska kunna beräknas och kontrolleras (10 kap. 17 b § första stycket 1, 2 och 6 SBL). Att dessa uppgifter även ska lämnas i fortsättningen följer av 19 §. Se därför även kommentaren till 19 § och den allmänna kommentar som ges före den kommentaren.

10 kap. 17 b § SBL infördes i samband med att punktskatterna infogades i skattekontosystemet och har aldrig ändrats (prop. 2001/02:127, s. 171).

I 10 kap. 17 b § andra stycket finns en upplysning om att regeringen eller den myndighet regeringen bestämmer meddelar verkställighetsföreskrifter. Vi gör i avsnitt 2.6 bedömningen att den här lagen inte ska innehålla några sådana informationsbestämmelser och bestämmelsen förs därför inte över hit.

24 §

Paragrafen, som reglerar när redovisningsskyldigheten för punktskatt inträder, ersätter 10 kap. 30 a § SBL. Bestämmelsen om när redovisningsskyldigheten inträder infördes i skattebetalningslagen när punktskatterna infogades där (prop. 2001/02:127, s. 172). Den har sedan dess ändrats en gång, nämligen i samband med att Skatteverket ersatte Riksskatteverket och de tio skattemyndigheterna (prop. 2002/03:99).

Särskilda skattedeklarationer

25 §

Här sägs vilka uppgifter en särskild skattedeklaration ska innehålla. Någon motsvarande bestämmelse finns inte i skattebetalningslagen utan där föreskrivs i 10 kap. 32 c § andra stycket att regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer får meddela föreskrifter om vilka uppgifter som ska lämnas i en särskild skattedeklaration. Några sådana föreskrifter synes emellertid inte ha meddelats.

Bemyndigandet fanns med i den ursprungliga lydelsen av SBL men bytte paragraf när punktskatterna infogades i skattekontosystemet (prop. 1996/97:100 s. 577 och prop. 2001/02:127, s. 173).

I den allmänna kommentaren före 19 § dras slutsatsen att föreskrifter om vilka uppgifter skattskyldiga ska lämna i en skattedeclaration ska meddelas i lag. Dagens bemyndigande slopas därför och ersätts dels med 19 §, dels med förevarande paragraf. Se därför även kommentaren till 19 § och den allmänna kommentar som finns före den kommentaren.

26 §

I paragrafen sägs vilka uppgifter en särskild inkomstskattedeclaration ska innehålla. Det finns i dag ingen direkt motsvarighet till bestämmelsen men den här paragrafen och 3 § 6, samt 10 och 36 §§ ersätter 17 § SINK där det sägs hur en skattskyldig ska redovisa särskild inkomstskatt. Den paragrafen fick sin nuvarande lydelse 2005 (prop. 2004/05:19, s. 64), men ändrades 1995 (prop. 1994/95:92, s. 65).

När ska en skattedeclaration lämnas?

Mindre företag som ska lämna mervärdesskattedeclaration

27 §

I paragrafen finns huvudregeln för när skattedeclarationer ska lämnas. Den som är skyldig att lämna mervärdesskattedeclaration ska lämna sådana deklARATION, arbetsgivardeklARATION och punktskattedeclaration enligt de redovisningstidpunkter som anges här. Detta gäller dock bara om inte annat följer av 28–36 §§.

Paragrafen ersätter 10 kap. 18 § första stycket SBL. De bestämmelser som finns i 10 kap. 18 § andra–fjärde styckena SBL ges dock inte här utan i 28–30 §§. 10 kap. 18 § SBL fick sin nuvarande lydelse 2008 i samband med att det beslutades att mindre företag ska redovisa mervärdesskatt för kalenderkvartal (prop. 1996/97:100, s. 571 och prop. 2007/08:25, s. 79–81 och 268). Paragrafen har även ändrats tidigare, nämligen

– 1998 när mindre företag fick möjlighet att efter beslut av Skatteverket välja den tidigare redovisningsordningen (prop. 1999/98:134, s. 66),

– 2002 när punktskatterna infogades i skattekontosystemet (prop. 2001/02:127, s. 128–131, 155, 165 och 171), och

– 2004 när skatteförvaltningen blev en myndighet (prop. 2002/03:99).

De ändringar i ordalydelsen som nu görs har sin grund i att redovisningen lagtekniskt delas upp på flera skattedeklarationer än i dag. Syftet är att regelverket om skattedeklarationer ska bli lättare att ta till sig. Termen skattedeklaration behålls som samlingsbegrepp samtidigt som två nya termer införs, nämligen arbetsgivardeklaration och mervärdesskattedeklaration. Punktskattedeklaration är däremot ingen ny term. Se vidare kommentarerna till 19–23 §§.

I stället för att som i dag tala om att den som är skyldig att redovisa mervärdesskatt och att skattedeklarationen ska avse vissa skatter sägs i stället att paragrafen gäller den som är skyldig att lämna en mervärdesskattedeklaration och vilka redovisningsperioder de olika skattedeklarationerna ska avse. Vad det är som ska redovisas följer av vilken deklaration som ska lämnas.

I syfte att göra uppställningen tydligare placeras kolumnen med deklarationstidpunkter sist i stället för, som i dag, först.

Särskilda skattedeklarationer lämnas för enstaka förvärv eller händelser och inte för redovisningsperioder. Förevarande paragraf gäller bara skattedeklarationer som ska lämnas för redovisningsperioder. Dessutom framgår det av uppställningen att paragrafen bara gäller för arbetsgivar-, mervärdesskatte- och punktskattedeklarationer. Den som ska lämna en särskild skattedeklaration ska lämna deklaration inom de tider som anges i 36–38 §§. Eftersom förevarande paragraf inte är tillämplig när enstaka förvärv eller händelser ska redovisas behöver det inte sägas att den här paragrafen bara gäller om inte annat följer av 36–38 §§. En annan sak är att en skattskyldig kan vara skyldig att lämna en mervärdesskattedeklaration för redovisningsperiod och en särskild skattedeklaration för en punktskattepliktig händelse.

28 §

Enligt 14 § ska Skatteverket besluta att redovisningsperioden för mervärdesskatt ska vara en kalendermånad i stället för tre eller ett beskattningsår om den skattskyldige begär det eller om det finns särskilda skäl. Det rör sig om skattskyldiga med beskattningsunderlag på högst en miljon eller högst 40 miljoner kronor och som utan beslut skulle ha redovisat för kalenderkvartal eller för

beskattningsår. Eftersom 27 § inte går att tillämpa på mervärdesskatt som redovisas för en kalendermånad i stället för tre föreskrivs här att skattskyldiga som på grund av ett beslut enligt 14 § har kalendermånad som redovisningsperiod ska lämna mervärdesskattedeklaration enligt bestämmelserna för punktskattedeklaration i 27 §. Det ska alltså även gälla i fall där Skatteverket beslutat att redovisningsperioden ska vara en kalendermånad i stället för ett beskattningsår. Nu aktuella skattskyldiga ska alltså lämna mervärdesskattedeklaration den 12 i andra månaden efter redovisningsperiodens utgång.

Paragrafen ersätter 10 kap. 18 § andra stycket SBL. Den tillkom i samband med att redovisningsperioden för mervärdesskatten förlängdes för mindre företag från en till tre kalendermånader (prop. 2007/08:25).

För fall där Skatteverket beslutat att redovisningsperioden ska vara en kalendermånad i stället för ett beskattningsår finns i dag ingen motsvarande bestämmelse. Det rör sig om fall där Skatteverket enligt 10 kap. 11 § SBL beslutat att mervärdesskatt som annars ska redovisas i en självdeklaration ska redovisas i en skattedeklaration. Ett beslut om att redovisningen ska ske i skattedeklaration innebär med automatik att redovisningsperioden förkortas från ett beskattningsår till en eller tre kalendermånader. Mervärdesskatt ska inte längre få redovisas i samband med att inkomst deklarerar utan redovisningen ska alltid ske i en skattedeklaration. I fortsättningen ska beslut om kortare redovisningsperiod för dem som ska redovisa för beskattningsår fattas enligt 14 §, dvs. den paragrafen ersätter 10 kap. 11 § SBL.

29 §

En skattskyldig som enligt 12 § ska redovisa mervärdesskatt för kalenderkvartal eller beskattningsår men som efter beslut enligt 14 § i stället ska redovisa mervärdesskatt för kalendermånad ska enligt 28 § lämna mervärdesskattedeklaration enligt bestämmelserna för punktskattedeklaration i 27 §. Den här paragrafen ger sådana skattskyldiga rätt att i stället lämna mervärdesskattedeklaration enligt 31 §, dvs. senast den 26 i månaden efter redovisningsperiodens utgång i stället för den 12 i andra månaden efter perioden.

Paragrafen ersätter 10 kap. 18 § tredje stycket SBL. Stycket lades till 1998, men fick sin nuvarande lydelse i samband med att redovisningsperioden för mervärdesskatt förlängdes till tre

kalendermånader för mindre företag (prop. 1997/98:134, s. 62–64 och 66 samt prop. 2007/08:25, s. 79–81 och 268). Uttrycket ”mervärdesskatt som annars ska redovisas” byts här ut mot ”mervärdesskattedeklaration som annars ska lämnas”. Ändringen i ordalydelsen har sin grund i att redovisningen lagtekniskt delas upp på flera skattedeklarationer än i dag. Syftet är att regelverket om skattedeklarationer ska bli lättare att ta till sig. Termen skattedeklaration behålls som samlingsbegrepp samtidigt som två nya termer införs, nämligen arbetsgivardeklaration och mervärdesskattedeklaration.

Skatt kan i princip redovisas så snart redovisningsperioden gått ut. Något som den som ska redovisa överskjutande ingående mervärdesskatt kan vilja göra för att få skatten återbetald i förtid. Den som väljer att redovisa överskjutande mervärdesskatt innan redovisningsfristen löpt ut ska dock enligt 10 kap. 20 § SBL samtidigt redovisa skatteavdrag och arbetsgivaravgifter för samma period. Även oredovisade skatteavdrag, arbetsgivaravgifter och mervärdesskatt för tidigare redovisningsperioder ska redovisas. Den bestämmelsen ges här i kapitlet om återbetalning, nämligen i 64 kap. 3 §. Där sägs att återbetalning ska ske först när samtliga skattedeklarationer för avslutade redovisningsperioder har lämnats.

För den som ska redovisa enligt bestämmelserna för punktskattedeklaration i 27 § och som vill redovisa så snart redovisningsperioden gått ut innebär det följande. I början av mars väljer den skattskyldige att redovisa överskjutande ingående mervärdesskatt för februari. Den skattskyldige måste då även redovisa skatteavdrag, arbetsgivaravgifter och punktskatt för februari. Men redovisningen måste även omfatta oredovisad mervärdesskatt för januari som ju ska redovisas senast den 12 mars. Redovisningen av mervärdesskatt kommer då att omfatta två olika redovisningsperioder och måste därför delas upp på två skattedeklarationer. Möjligheten enligt förevarande paragraf att redovisa enligt 31 §, dvs. i månaden efter redovisningsperiodens utgång, har tillkommit för att den skattskyldige ska kunna redovisa all skatt i samma skattedeklaration och slippa lämna en extra skattedeklaration (prop. 1997/98:134, s. 61–66 och 68).

Ett beslut av Skatteverket att redovisning ska ske enligt 29 § ska, om inte särskilda skäl talar emot det, gälla minst tolv på varandra följande redovisningsperioder. Det är alltså inte möjligt att byta redovisningsfrist från en månad till en annan. Kravet på kontinuitet har tillkommit av administrativa skäl (prop. 1997/98:134, s. 66).

Deklarationstid när redovisningsperioden för mervärdesskatt kortas

30 §

I dag föreskrivs i 10 kap. 18 § fjärde stycket SBL att om tidpunkten för lämnandet av en skattedeklaration redan har passerats när ett beslut enligt 10 kap. 14 b § första stycket 2 eller 14 d § 2 samma lag fattas, ska den skattskyldige lämna deklarationen senast när deklarationen för nästa redovisningsperiod ska lämnas. Stycket lades till i samband med att redovisningsperioden för mervärdesskatt förlängdes till tre kalendermånader för mindre företag (prop. 2007/08:25, s. 79–81 och 268).

De beslut som räknas upp i 10 kap. 18 § fjärde stycket SBL gäller enligt 10 kap. 14 d § samma lag omedelbart. Det rör sig om beslut där Skatteverket med hänvisning till särskilda skäl, dvs. kontrollskäl beslutat att redovisningsperioden ska vara en kalendermånad i stället för tre. Sådana beslut gäller alltid omedelbart. Dessutom kan Skatteverket besluta att en ändring av redovisningsperiod från kalenderkvartal till kalendermånad som begärts av den deklARATIONSSKYLDIGE ska gälla omedelbart.

Här finns motsvarande bestämmelser i 14 och 15 §§. Med stöd av 14 § kan Skatteverket besluta att redovisningsperioden ska vara en kalendermånad i stället för tre men även att perioden ska vara en kalendermånad eller tre i stället för ett beskattningsår. Uttrycket ”gäller omedelbart” i 10 kap. 14 d § SBL ersätts i 15 § med uttryckliga bestämmelser om från vilken tidpunkt den nya redovisningsperioden ska gälla.

Även i fortsättningen behövs det en bestämmelse som säger när deklaration ska lämnas i fall där deklARATIONSTIDEN för den första nya redovisningsperioden redan har gått ut när Skatteverket fattar sitt beslut. Bestämmelsen ska även omfatta fall där redovisningsperioden ska ändras från beskattningsår till kalenderkvartal eller kalendermånad.

Om redovisningsperioden för mervärdesskatt ska ändras från beskattningsår gäller enligt 17 § att den nya redovisningsperioden ska börja tillämpas från ingången av det beskattningsår då den deklARATIONSSKYLDIGE underrättade Skatteverket om ändringen eller Skatteverket beslutade ändringen. Även här kan deklARATIONSTIDEN ha gått ut för en ny redovisningsperiod och det gäller även i fall där den deklARATIONSSKYLDIGE underrättat Skatteverket om ändringen.

För att fånga in nu nämnda fall tar *första stycket* sikte på skattskyldiga som saknar möjlighet att lämna mervärdesskatte-

deklaration i rätt tid på grund av att redovisningsperioden ändrats från beskattningsår till kalenderkvartal eller kalendermånad eller från kalenderkvartal till kalendermånad.

Det bör noteras att i fall där den deklarationsskyldige underrättat Skatteverket om att redovisningsperioden ska vara en kalendermånad i stället för tre saknar den deklarationsskyldige aldrig möjlighet att lämna deklaration i rätt tid. Skälet till det är att enligt 16 § ska den nya redovisningsperioden börja gälla efter utgången av det kvartal då underrättelsen gjordes.

Däremot kan, som redan nämnts, en deklarationsskyldig som underrättar Skatteverket om att redovisningsperioden ska ändras från beskattningsår till kalenderkvartal eller kalendermånad sakna möjlighet att lämna deklaration i rätt tid. Det beror på att enligt 17 § ska den nya redovisningsperioden gälla från ingången av det beskattningsår då underrättelsen gjordes.

Utgångspunkten för om den skattskyldige saknar möjlighet att deklarera i rätt tid ska vara den dag då den skattskyldige underrättade Skatteverket om ändringen eller Skatteverket beslutade ändringen. Om deklarationstiden redan gått ut vid underrättelsen eller beslutat ska den skattskyldige lämna mervärdesskatte-deklaration senast vid den deklarationstidpunkt som kommer närmast efter dagen för underrättelsen eller beslutet.

I syfte att underlätta för de skattskyldiga och Skatteverket föreskrivs i *andra stycket* att om en mervärdesskattedeklaration enligt första stycket ska lämnas för mer än en ny redovisningsperiod får perioderna slås samman till en period och redovisas i en deklaration. Det innebär att vid byte av redovisningsperiod behöver den deklarationsskyldige aldrig lämna mer än en mervärdesskatte-deklaration. Den deklarationsskyldige och Skatteverket behöver vidare bara hantera en förfallodag och slipper ägna tid åt att hänföra mervärdesskatt till olika perioder och därmed olika förfallodagar.

Större företag som ska lämna mervärdesskattedeklaration

31 §

Här sägs när skattedeklaration ska lämnas av den som är skyldig att redovisa mervärdesskatt på ett beskattningsunderlag som, exklusive gemenskapsinterna förvärv och import, beräknas överstiga 40 miljoner kronor för beskattningsåret. Paragrafen innehåller alltså de redovisningstidpunkter som gäller för större företag. Dessa tid-

punkter ges i dag i 10 kap. 19 § SBL (prop. 1996/97:100, s. 571 och 572). Den paragrafen ändrades i samband med att punktskatterna infogades i skattekontosystemet (prop. 2001/02:127, s. 171) och fick sin nuvarande lydelse när skatteförvaltningen blev en myndighet (prop. 2002/03:99).

De ändringar i ordalydelsen som görs i uppställningen har sin grund i att redovisningen lagtekniskt delas upp på flera skattedeklarationer än i dag. Syftet är att regelverket om skattedeklarationer ska bli lättare att ta till sig. Termen skattedeklaration behålls som samlingsbegrepp samtidigt som två nya termer införs, nämligen arbetsgivardeklaration och mervärdesskattedeklaration. Punktskattedeklaration är dock ingen ny term. Se vidare kommentarerna till 19–23 §§. I stället för att som i dag ange vilka skatter deklarationen ska avse anges vilka skattedeklarationer som ska lämnas. Vad det är som ska redovisas följer av vilken deklaration som ska lämnas.

I syfte att göra uppställningen tydligare placeras kolumnen med deklarationstidpunkter sist i stället för, som i dag, först.

Tidigare redovisning av arbetsgivaravgifter

32 §

I paragrafen ges Skatteverket befogenhet att besluta att den som ska lämna arbetsgivar- och mervärdesskattedeklaration enligt 31 §, dvs. senast den 26 i månaden efter redovisningsperiodens utgång i stället ska lämna arbetsgivardeklarationen den 12. Som förutsättning gäller särskilda skäl. Med det avses enligt förarbetena till skattebetalningslagen att den skattskyldige inte skött inbetalningarna av skatteavdrag och arbetsgivaravgifter. Bestämmelsen har alltså närmast karaktär av sanktion. Den ersätter 10 kap. 21 § SBL, som bara ändrats en gång, nämligen när Skatteverket ersatte Riksskatteverket och de tio skattemyndigheterna (prop. 1996/97:100, s. 572 och prop. 2002/03:99).

De ändringar som nu görs i ordalydelsen har sin grund i att redovisningen lagtekniskt delas upp på fler skattedeklarationer än i dag. Syftet är att regelverket om skattedeklarationer ska bli lättare att ta till sig. Termen skattedeklaration behålls som samlingsbegrepp samtidigt som två nya termer införs, nämligen arbetsgivardeklaration och mervärdesskattedeklaration. Se vidare kommentarerna till 19–22 §§.

Det nu sagda innebär att det inte längre är nödvändigt att föreskriva att arbetsgivaravgifter och skatteavdrag ska redovisas för sig i en skattedeklaration som ska lämnas senast den 12 i månaden efter redovisningsperiodens utgång utan det är tillräckligt att föreskriva att arbetsgivardeklarationen ska lämnas då. Att redovisningen av arbetsgivaravgifter och skatteavdrag respektive mervärdesskatt lagtekniskt delas upp på två deklARATIONER innebär vidare att det inte längre behöver anges vad deklARATIONEN ska innehålla eftersom en arbetsgivardeklaration bara ska innehålla uppgifter om skatteavdrag och arbetsgivaravgifter.

Enbart arbetsgivar- och punktskattedeklaration

33 §

Paragrafen gäller den som inte ska lämna en mervärdesskattedeklaration eller som ska lämna en sådan deklARATION för ett beskattningsår och reglerar när sådana personer ska lämna arbetsgivar- och punktskattedeklaration och vilka redovisningsperioder deklARATIONERNA ska avse. Den ersätter 10 kap. 22 § SBL, som ändrats två gånger, dels när punktskatterna infogades i skattekontosystemet, dels i samband med att Skatteverket ersatte Riksskatteverket och de tio skattemyndigheterna (prop. 1996/97:100, s. 573, prop. 2001/02:127, s. 171 och prop. 2002/03:99).

De ändringar som nu görs i ordalydelsen har sin grund i att redovisningen lagtekniskt delas upp på fler skattedeklARATIONER än i dag. Syftet är att regelverket om skattedeklARATIONER ska bli lättare att ta till sig. Termen skattedeklaration behålls som samlingsbegrepp samtidigt som två nya termer införs, nämligen arbetsgivardeklaration och mervärdesskattedeklaration. Punktskattedeklaration är däremot ingen ny term. Se vidare kommentarerna till 19–23 §§. I stället för att säga vilka skatter deklARATIONEN ska avse sägs vilka deklARATIONER som ska lämnas. Vad det är som ska redovisas följer av vilken deklARATION som ska lämnas.

I syfte att göra uppställningen tydligare placeras kolumnen med deklARATIONSTIDPUNKTER sist i stället för, som i dag, först.

En förenklad arbetsgivardeklaration ska lämnas inom de tidsfrister som anges i förevarande paragraf.

Särskilt föreskrivna redovisningsperioder

34 §

I paragrafen, som ersätter 10 kap. 22 a § SBL, regleras när den som har en redovisningsperiod som är längre än en kalendermånad ska lämna skattedeklaration, nämligen senast den 12 i andra månaden efter redovisningsperiodens utgång, med undantag för månaderna januari och augusti då den 17 gäller.

Bestämmelsen var ursprungligen bara tillämplig på mervärdes- skattskyldiga som har beskattningsåret som redovisningsperiod (prop. 1997/98:134, s. 68 och 69). När punktskatterna infogades i skattekontosystemet gjordes bestämmelsen generell för alla skattskyldiga som har en redovisningsperiod som är längre än en kalendermånad. Syftet var att bestämmelsen även skulle omfatta punktskattskyldiga som enligt 18 § får redovisa skatten för helår samt punktskattskyldiga som enligt de materiella punktskatte- författningarna har en redovisningsperiod som är längre än en kalendermånad (prop. 2001/02:127, s. 171). Sitt nuvarande innehåll fick paragrafen i samband med att redovisningsperioden för mervärdesskatt förlängdes till tre kalendermånader för mindre företag. Då tillkom det undantag som här finns i *andra stycket*. (prop. 2007/07:25, s. 81, 82 och 269).

Kommuner och landsting

35 §

I *första stycket* sägs när kommuner och landsting ska lämna arbetsgivar-, mervärdesskatte- och punktskattedeklaration.

Paragrafen ersätter 10 kap. 23 § SBL (prop. 1996/97:100, s. 573). Den paragrafen har ändrats vid tre tillfällen men aldrig i sak (prop. 1997/98:134, s. 69 och prop. 2002/03:99). Senaste ändringen gjordes i samband med att redovisningsperioden för mervärdesskatt förlängdes för mindre företag (prop. 2007/08:25, s. 269). Den längre perioden får dock aldrig tillämpas av kommuner och landsting.

I 10 kap. 23 § andra stycket SBL sägs att 10 kap. 20 § samma lag inte gäller för kommuner och landsting. Av 10 kap. 20 § SBL följer att den som väljer att redovisa överskjutande mervärdesskatt innan redovisningsfristen löpt ut ska samtidigt redovisa skatteavdrag och arbetsgivaravgifter för samma period. Även oredovisade skatte-

avdrag, arbetsgivaravgifter och mervärdesskatt för tidigare redovisningsperioder ska redovisas. Den bestämmelsen ges här i kapitlet om återbetalning, nämligen i 64 kap. 3 §. Där sägs att återbetalning ska ske först när samtliga skattedeclarationer, alltså även punktskattedeclarationer, för avslutade redovisningsperioder har lämnats. Av 65 kap. 3 § andra stycket framgår att det inte heller i fortsättningen gäller kommuner och landsting.

När ska särskilda skattedeclarationer lämnas

36–38 §§

Paragraferna reglerar när särskilda skattedeclarationer ska lämnas. Termen särskild skattedeclaration finns redan i dag och när sådana declarationer ska lämnas regleras i 10 kap. 32–32 b §§ SBL. I fortsättningen ska dock även den som är skattskyldig enligt SINK och som själv ska redovisa skatten lämna skattedeclaration. Vilka tidpunkter som i dag gäller för den redovisningen framgår av 17 § SINK.

Deklaration som avses i 8 § första stycket ska i dag lämnas in före utgången av månaden efter den månad då den felaktiga handlingen utfärdades (prop. 2007/08:25, s. 93 och 269). Här sägs i stället att deklARATIONEN ska ha kommit in till Skatteverket senast 35 dagar efter utfärdandet av den felaktiga handlingen. Ändringen görs för att det bara ska finnas en deklARATIONSTID för särskilda skattedeclarationer som avser mervärdesskatt. Tilläggas bör att särskilda skattedeclarationer lämnas för varje skattepliktig händelse eller liknande och det är därför lämpligt att utgångspunkten för deklARATIONSTIDEN är en händelse och inte en period.

Att deklARATIONER som avses i 8 § andra stycket ska lämnas in senast 35 dagar efter förvärvet har gällt sedan skattebetalningslagens tillkomst (prop. 1996/97:100, s. 577).

Den som ska redovisa punktskatt i en särskild skattedeclaration enligt 9 § 1 ska lämna deklARATIONEN senast fem dagar efter den skattepliktiga händelsen. Denna deklARATIONSTID har gällt sedan punktskatterna infogades i skattekontosystemet. (prop. 2001/02:127, s. 172).

Om den skattskyldige inte ställt föreskriven säkerhet för skattens betalning ska dock deklARATIONEN enligt 38 § i stället lämnas in senast vid den skattepliktiga händelsen. En motsvarande bestämmelse finns i dag i 10 kap. 32 a § tredje stycket SBL.

Bestämmelsen lades till 2003. Syftet med att tidigarelägga deklarationstiden om säkerhet inte ställts är att skattebrottslagen (1971:69) ska vara tillämplig på felaktigheter som konstateras vid en transportkontroll (prop. 2002/03:10, s. 71–75, 116 och 117). Den enda ändring som gjorts i 10 kap. 32 a § SBL tredje stycket är att två hänvisningar korrigerats (prop. 2005/06:31, s. 59).

En sådan särskild skattedeklaration som avses i 9 § 2 ska enligt 36 § ha kommit in till Skatteverket senast vid den skattepliktiga händelsen. Enligt 9 § 2 ska s.k. distansförsäljare som är skattskyldiga för tobaks-, alkohol- eller energiskatt och som inte företräds av en representant som Skatteverket godkänt redovisa punktskatt i en särskild skattedeklaration för varje skattepliktig händelse. Syftet med 9 § 2 är att endast skattskyldiga som följer reglerna för distansförsäljning ska få redovisa skatten för redovisningsperioder. Skälet till att skatten i nu aktuella fall ska redovisas omedelbart är att skattebrottslagen ska gå att tillämpa på felaktigheter som konstateras vid en transportkontroll (prop. 2002/03:10, s. 71–75 samt 116 och 117).

Bestämmelser om när distansförsäljare som inte företräds av någon godkänd representant ska lämna deklaration finns i dag i 10 kap. 32 a § SBL. De infördes 2003 och ändrades när Skatteverket ersatte Riksskatteverket och de tio skattemyndigheterna (prop. 2002/03:10, s. 71–75, 116 och 117 samt prop. 2002/03:99).

För den som ska redovisa skatt på vinstsparande m.m. i en särskild skattedeklaration (9 § 3) gäller enligt 36 § en deklarationsfrist på 25 dagar. Bestämmelsen ersätter 10 kap. 32 b § SBL (prop. 2001/02:127, s. 172 och 173). Deklarationstiden på 25 dagar gällde tidigare även för vissa skattskyldiga enligt lagen (1984:409) om skatt på gödselmedel. Men dessa skattskyldiga ska sedan den 1 januari 2007 redovisa skatten enligt 9 § 1 och ska därmed enligt 36 § lämna deklaration inom fem dagar (prop. 2005/06:125, s. 59, 60 och 74).

Bestämmelsen i 37 § om att den som är skattskyldig enligt 11 kap. 5 § andra stycket lagen (1994:1776) om skatt på energi ska lämna deklaration senast en månad efter tillståndsmyndighetens beslut infördes 2005 (prop. 2003/04:170, s. 95). Den finns i dag i 10 kap. 32 a § första stycket sista meningen SBL.

Särskilda bestämmelser om redovisning

Utländsk avgiftsskyldig

39 §

Om den som är skyldig att betala arbetsgivaravgifter är bosatt utomlands eller är en utländsk juridisk person som saknar fast driftställe här får Skatteverket, om det finns särskilda skäl, besluta att den avgiftsskyldige redovisar arbetsgivaravgifter på ett sätt som avviker från denna lag. En motsvarande bestämmelse finns i dag i 10 kap. 12 § SBL (prop. 1996/97:100, s. 568). Den paragrafen ändrades i samband med att Skatteverket ersatte Riksskatteverket och de tio skattemyndigheterna, men har i övrigt behållit sin ursprungliga lydelse (prop. 2002/03:99).

En befogenhet för Skatteverket att besluta om särskilda redovisningsregler för utländska avgiftsskyldiga fanns med redan i lagen (1984:668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare (prop. 1983/84:67, s. 90).

Att befogenheten inte gäller skatteavdrag beror på att utländska utbetalare av ersättning för arbete inte ska göra skatteavdrag (prop. 1996/97:100, s. 568). Det bör nämnas att utländska utbetalare inte uttryckligen är undantagna från skyldigheten att göra skattavdrag. Enligt sedan lång tid gällande praxis ska dock en utländsk utbetalare utan fast driftställe i Sverige inte göra skatteavdrag från ersättning för arbete som ska beskattas här (Skatteverkets handledning för skattebetalning 2008, s. 237).

Det är inte bara arbetsgivare som är avgiftsskyldiga enligt socialavgiftslagen utan avgiftsskyldigheten omfattar alla som betalar ut avgiftspliktig ersättning, dvs. alla som betalar ut lön, arvoden, förmåner och andra ersättningar för arbete. Termen arbetsgivare, som används i 10 kap. 12 SBL, byts därför ut mot ordalydelsen ”den som är skyldig att betala arbetsgivaravgifter”.

Viss verksamhet för sig

40 §

Enligt paragrafen får Skatteverket, om det finns särskilda skäl, besluta att viss verksamhet ska redovisas för sig. Paragrafen ersätter 10 kap. 28 § SBL, som bara ändrats en gång, nämligen i samband med att Skatteverket ersatte Riksskatteverket och de tio skattemyndigheterna (prop. 1996/97:100, s. 575 och prop. 2002/03:99).

I förarbetena till skattebetalningslagen framhölls att kontrollskäl kan motivera att viss verksamhet redovisas separat. Där påpekades också att när Skatteverket beslutat att en delägare i ett enkelt bolag eller ett partrederi ska ansvara för redovisningen och betalningen av den skatt som hänför sig till verksamheten kan verket även besluta att verksamhetens ska redovisas för sig och inte tillsammans med annan verksamhet som delägaren bedriver (prop. 1996/97:100, s. 575).

Innehållet i 10 kap. 37 § SBL slopas

I 10 kap. 37 § SBL, som aldrig ändrats, finns en särskild bestämmelse om redovisningsskyldighet vid avveckling (prop. 1996/97:100, s. 578). Den fördes över dit från mervärdesskatte-lagen när skattekontosystemet infördes.

Bestämmelsen är från 1973. På den tiden var inte alla mervärdesskatteskyldiga redovisningsskyldiga utan redovisningsskyldighet uppkom först när den skattepliktiga omsättningen för kalenderår översteg 10 000 kronor. I förarbetena till bestämmelsen om redovisningsskyldighet vid avveckling uttalade departementschefen att när en verksamhet upphör kan den skattskyldige ha utestående fordringar och skulder, som han eller hon avser att driva in respektive reglera. Enligt allmänna regler är den skattskyldige dock inte redovisningsskyldig under avvecklingstiden om omsättningen understiger 10 000 kronor. Departementschefen påpekade att länsstyrelsen i och för sig kunde förlänga den sista redovisningsperioden men enligt hans mening fanns det ett värde med att uttryckligen föreskriva att den som varit redovisningsskyldig för viss verksamhet ska fortsätta att vara det så länge verksamheten inte helt har avvecklats (prop. 1973:163, s. 73).

I samband med 1990 års reformering av mervärdesskatten slopades begreppet redovisningsskyldig som självständigt begrepp och i fortsättningen skulle i princip samtliga skattskyldiga vara redovisningsskyldiga (prop. 1989/90:111, s. 132–135).

Det finns sedan drygt 15 år tillbaka inte längre någon nedre gräns för redovisningsskyldigheten. Eftersom den tidigare årsomsättningsgränsen var det direkta skälet till att aktuell bestämmelse om redovisningsskyldighet vid avveckling infördes är det motiverat att nu slopa bestämmelsen. Den här lagen innehåller alltså ingen motsvarighet till 10 kap. 37 § SBL.

Däremot sägs i 7 kap. 6 § andra stycket att om den som inte längre bedriver näringsverksamhet begär att få bli avregistrerad, får

Skatteverket besluta registreringen ska bestå till dess att avvecklingen av verksamheten har slutförts.

27 kap. Skalbolagsdeklaration

1 §

Här anges syftet med en skalbolagsdeklaration, nämligen att ge underlag för Skatteverkets beslut om vilka villkor som ska gälla för att undantag från skalbolagsbeskattning ska göras. Innehållet kommer till viss del från 10 kap. 8 a § SBL, som infördes 2002 (prop. 2001/02:165, s. 62–66 och 75). Den paragrafen ändrades 2003 i samband med att skalbolagsbeskattning infördes för andelar som avyttras av juridiska personer (prop. 2002/03:96, s. 188).

Om en juridisk person avyttrar en delägar rätt som hänför sig till ett skalbolag, ska enligt 25 a kap. 9 § IL ersättningen tas upp som kapitalvinst. Enligt 49 a kap. 11 § IL ska en fysisk person som avyttrar en andel i ett skalbolag ta upp eventuell kapitalvinst som överskott av passiv näringsverksamhet.

I 25 a kap. 11 § IL respektive 49 a kap. 13 § IL sägs att nyssnämnda bestämmelser om skalbolagsbeskattning inte ska tillämpas om skalbolaget redovisar bolagets över- eller underskott i en sådan skalbolagsdeklaration som avses 10 kap. 8 a § SBL. Ett särskilt bokslut ska ligga till grund för inkomstberäkningen. Dessutom krävs att det avyttrade företaget, om Skatteverket begär det, ställer säkerhet för slutlig skatt. Om säkerhet inte begärs blir säljaren enligt 12 kap. 8 c § SBL subsidiärt ansvarig för skalbolagets slutliga skatt.

Bestämmelser om beslut om undantag från skalbolagsbeskattning finns i 58 kap. I 59 kap. finns bestämmelser om ansvar för skatt för den som har avyttrat ett skalbolag.

2 §

Paragrafen är i stället för 10 kap. 8 a § SBL, som infördes 2002 (prop. 2001/02:165, s. 62–66 och 75). Bestämmelsen ändrades 2003 i samband med att skalbolagsbeskattning infördes för andelar som avyttras av juridiska personer (prop. 2002/03:96, s. 188).

Om något av undantagen i 25 a kap. 11 § eller 49 a kap. 13 § IL ska tillämpas, ska skalbolaget enligt 10 kap. 8 a § SBL lämna en skalbolagsdeklaration. I nämnda paragrafer i inkomstskattelagen sägs att en av förutsättningarna för undantag från skalbolags-

beskattning är att det avyttrade företaget redovisar företagets över- eller underskott i en sådan skalbolagsdeklaration som avses 10 kap. 8 a § SBL.

Här blir det närmast rundgång i regelverket. Som förutsättning för undantagen från skalbolagsbeskattning gäller att skalbolagsdeklaration lämnas. Om undantagen ska tillämpas, vilket enligt förutsättningarna i inkomstskattelagen bara är aktuellt om skalbolagsdeklaration lämnats, ska skalbolagsdeklaration dessutom lämnas enligt 10 kap. 8 a § SBL.

Denna rundgång är förvirrande och bör brytas genom att bestämmelser om skalbolagsdeklaration uteslutande ges här. Inkomstskattelagen ska alltså inte längre ange lämnandet av skalbolagsdeklaration som en av förutsättningarna för undantag från skalbolagsbeskattning. En annan sak är att ett avyttrat företag som vill att undantag ska göras måste ge in en skalbolagsdeklaration för att Skatteverket ska kunna bestämma villkoren för undantaget.

I dagens bestämmelse sägs att skalbolagsdeklaration ska lämnas om något av undantagen från skalbolagsbeskattning ska tillämpas. Här sägs i stället att om ett avyttrat företag eller, i fråga om handelsbolag, delägaren i ett sådant bolag vill att något av undantagen ska tillämpas på en avyttring ska de lämna skalbolagsdeklaration. Med en sådan lydelse framgår det tydligare att det är företaget eller delägaren som bestämmer om en skalbolagsdeklaration ska ges in. I praktiken handlar det om att yrka att undantaget ska tillämpas och att Skatteverket ska bestämma villkoren för undantaget.

Om en delägare i ett handelsbolag vill ge in en skalbolagsdeklaration, ska handelsbolaget enligt 10 kap. 8 a § andra stycket SBL till delägaren lämna sådana uppgifter som avses i 3 kap. 18 § LSK och som behövs för skalbolagsdeklarationen. Den bestämmelsen i LSK ersätts i förevarande lag av 33 kap. 4 §. Någon hänvisning dit är dock inte nödvändig utan här är det tillräckligt att säga att handelsbolaget ska lämna de uppgifter till delägaren som behövs för skalbolagsdeklarationen.

3 §

Bestämmelser om det särskilda bokslutet ges i dag i 25 a kap. 11 § andra stycket och 49 kap. 13 § andra stycket IL men flyttas nu hit. Skälet är att regelverket blir tydligare om reglerna om deklaration och bokslut ges sammanhållet på ett ställe.

4 §

I paragrafen sägs vilka uppgifter en skalbolagsdeklaration ska innehålla. Det görs i dag i 10 kap. 8 c § SBL (prop. 2001/02:165, s. 62–66 och 75). Bestämmelsen ändrades 2003 i samband med att skalbolagsbeskattning infördes för andelar som avyttras av juridiska personer (prop. 2002/03:96, s. 188). Den nuvarande lydelsen är från 2008 då det beslutades att fysiska personer endast skulle behöva ställa säkerhet för undantag från skalbolagsbeskattning om Skatteverket begär det (prop. 2008/09:40, s. 25, 26 och 44).

Punkten 1 motsvarar innehållet i 10 kap. 8 c § andra strecksatsen SBL.

Enligt *punkten 2* ska deklarationen innehålla uppgift om det avyttrade företagets över- eller underskott enligt det särskilda bokslutet. Att över- eller underskottet ska tas upp i deklarationen framgår i dag av 25 a kap. 11 § och 49 a kap. 13 § IL.

I 10 kap. 8 c § andra strecksatsen SBL görs en hänvisning till 3 kap. 5 § LSK. Någon motsvarighet till den bestämmelsen i LSK finns inte i den här lagen. Skälen härför redovisas i kommentaren till 31 kap. 3 §. Där och i 31 kap. 2 § 2 regleras vilka uppgifter den som redovisar inkomst av näringsverksamhet ska deklarerat. I stället för att hänvisa dit ges i punkterna 3 och 4 självständiga bestämmelser om vilka uppgifter som ska finnas i deklarationen. Innehållet motsvarar i princip innehållet i 31 kap. 2 § 2 och 3 §. Ordalydelsen har dock anpassats till att det här handlar om att beräkna resultat enligt ett särskilt bokslut.

5 §

Paragrafen säger när en skalbolagsdeklaration ska lämnas. I dag sägs det i 10 kap. 8 b § SBL, som behållit sin ursprungliga lydelse (prop. 2001/02:165, s. 62–66 och 75).

28 kap. Preliminär deklaration

1 §

Av bestämmelsen framgår att syftet med en preliminär deklaration är att den ska utgöra underlag för att bestämma preliminär skatt. I de situationer som avses i 2–4 §§ är den skattskyldige tvungen att lämna en preliminär deklaration. Den skattskyldige kan även i andra fall lämna en sådan deklaration för att åstadkomma en

justering av den preliminära skatten. Att en preliminär deklaration kan lämnas även om någon skyldighet inte föreligger följer av ändamålet med en sådan deklaration. En uttrycklig bestämmelse om detta fyller ingen funktion. Vi föreslår därför inte någon motsvarighet till 10 kap. 2 § SBL.

I skattebetalningslagen och LSK används begreppet ”självdeklaration” för deklarationer i vilka den skattskyldige lämnar uppgifter om sina egna förhållanden. I den nya lagen talar vi i stället om deklarationsskyldighet för inkomst och att deklarerar inkomst. Beteckningen preliminär självdeklaration för här aktuella deklarationer bör därför inte behållas. Deklarationen bör i stället benämnas preliminär deklaration.

Skyldighet att lämna preliminär deklaration

Preliminär deklaration vid ansökan om godkännande för F-skatt

2 §

Av paragrafen framgår att en preliminär deklaration ska lämnas när ansökan om godkännande för F-skatt görs. Det framgår i dag av 10 kap. 1 § 1 och 6 § första stycket SBL som är oförändrade sedan skattebetalningslagen kom till (prop. 1996/97:100, s. 565 och 566).

Preliminär deklaration inför beskattningsåret

3 §

Bestämmelser om skyldighet att lämna preliminär deklaration för den som är godkänd för F-skatt eller har särskild A-skatt finns i denna och följande paragraf. Nu aktuella paragraf ersätter 10 kap. 1 § 2 och 6 § andra stycket SBL i den del dessa bestämmelser avser skyldighet att lämna deklaration inför inkomståret. Paragraferna har behållit sina ursprungliga lydelse enligt skattebetalningslagen (prop. 1996/97:100, s. 404, 405, 565 och 566).

Preliminär skatt ska i fortsättningen betalas för beskattningsår, se avsnitt 5.2.5. I konsekvens härmed reglerar förevarande bestämmelse skyldigheten att lämna deklaration inför *beskattningsåret*. Syftet med bestämmelsen är att deklaration ska lämnas när en debitering beräknad enligt schablon skulle ge en alltför låg preliminär skatt. Genom att den skattskyldige ska lämna deklaration kan debiteringen i stället göras enligt preliminär taxering.

Bestämmelsen innebär att deklaration ska lämnas senast den 30 november året före beskattningsåret om den slutliga skatten för beskattningsåret beräknas överstiga motsvarande skatt för det senast deklarerade beskattningsåret. Skyldigheten föreligger dock bara om skillnaden är betydande med hänsyn till den skattskyldiges förhållanden. Bedömningen av när så är fallet bör göras efter samma utgångspunkter som gäller enligt skattebetalningslagen. Som riktlinje för bedömningen bör gälla att skillnaden ska vara omkring 30 procent, dock lägst ett prisbasbelopp (prop. 1996/97:100, s. 565).

Bakgrunden till valet av tidpunkten då deklaration senast ska ha kommit in, en månad före beskattningsårets ingång, är att det ska vara möjligt för Skatteverket att beakta deklarationen när beslut om debitering av preliminär skatt fattas.

Preliminär deklaration under beskattningsåret

4 §

Paragrafen ersätter 10 kap. 3 och 4 §§ och 6 § tredje stycket SBL samt delar av 10 kap. 1 § 2 och 6 § andra stycket SBL. Dessa paragrafer har inte ändrats sedan skattebetalningslagen infördes (prop. 1996/97:100, s. 404, 405, 565 och 566).

Här regleras skyldigheten att lämna deklaration efter det att den preliminära skatten har debiterats. Bestämmelserna gäller oberoende av om debiteringen har skett enligt en preliminär taxering eller enligt schablon. Skyldigheten uppkommer enligt *första stycket* när den skattskyldige kan anta att den slutliga skatten för beskattningsåret kommer att överstiga den debiterade preliminära skatten för samma period. Dessutom krävs, på motsvarande sätt som enligt 3 §, att skillnaden mellan den slutliga skatten och den debiterade preliminära skatten är betydande med hänsyn till den skattskyldiges förhållanden. Kännedom om att inkomsterna kommer att öka kan den skattskyldige t.ex. få när delårsrapport har upprättats eller när en prognos har tagits fram. Den skattskyldige behöver däremot inte ta fram något särskilt prognosunderlag enbart för att bedöma om han är skyldig att lämna deklaration (prop. 1996/97:100, s. 404).

Av *andra stycket* framgår att deklarationen ska ha kommit in till Skatteverket inom 14 dagar. Det innebär att deklaration ska ha kommit in senast 14 dagar från det att skyldigheten uppkom.

Skyldigheten att lämna deklaration på grund av förändringar som har skett efter debiteringsbeslutet gäller av praktiska skäl inte när mindre än två månader återstår av beskattningsåret.

Vad ska en preliminär deklaration innehålla?

5 §

Paragrafen reglerar en preliminär deklarations innehåll. Den ersätter 10 kap. 7 § SBL som endast har ändrats när förmögenhets-skatten avskaffades (prop. 1996/97:100, s. 566 och prop. 2007/08:26, s. 62).

En preliminär deklaration ska ligga till grund för bestämmande av preliminär skatt. Den ska således innehålla de uppgifter som behövs för att bestämma den preliminära skatten. Främst innebär det att deklarationen ska innehålla uppgifter om beräknade inkomster och utgifter. Mer detaljerade föreskrifter om innehållet får meddelas i form av verkställighetsföreskrifter.

Av 38 kap. 1 § framgår att en preliminär deklaration ska lämnas enligt ett fastställt formulär.

29 kap. Deklarationsskyldighet för inkomst

1 §

I paragrafen definieras innebörden av deklarationsskyldigheten. Med deklarationsskyldighet för inkomst avses skyldigheten att lämna eller godkänna de uppgifter som behövs för att Skatteverket bl.a. ska kunna bestämma underlag för att ta ut skatt enligt inkomstskattelagen.

Nuvarande reglering av deklarationsskyldigheten är uppbyggd kring självdeklarationen och uppgifter som ska lämnas i denna. Regleringen ger inte längre en helt korrekt bild av förfarandet. För många löntagare och pensionärer består deklarationsskyldigheten i praktiken av en skyldighet att kontrollera att de kontrolluppgifter och andra uppgifter som Skatteverket har fått in från bl.a. arbets-givare och som förtryckts på deklarationsblanketten är korrekta och fullständiga. Om så är fallet ska den deklarationsskyldige inte lämna några uppgifter, utan godkänna de uppgifter som Skatte-verket redan har tillgång till. För många deklarationsskyldiga har med andra ord tyngdpunkten i deklarationsskyldigheten förskjutits

från aktivt uppgiftslämnande till godkännande av uppgifter som andra lämnat till Skatteverket. Samtidigt lämnar andra juridiska personer än dödsbon fortfarande själva samtliga uppgifter i självdeklarationen. Den definition av deklarationsskyldigheten som föreslås här rymmer deklarationsskyldighetens varierande innebörd.

Paragrafen har ingen direkt motsvarighet i LSK, men uppräknningen i punkterna 1, 2 och 4 motsvarar 1 kap. 2 § LSK. Den paragrafen har inte ändrats sedan lagen trädde i kraft (prop. 2001/02:25, s. 152 och 153). Hänvisningen i nuvarande 1 kap. 2 § 1 och 2 LSK till uppgifter som lämnas till ledning för taxering enligt taxeringslagen ersätts dock med en bestämmelse om att uppgifter som behövs för att Skatteverket ska kunna bestämma underlag för att ta ut skatt eller avgift enligt inkomstskattelagen och övriga i 1 kap. 1 § första stycket TL angivna lagar ska deklarerar. Dessa lagtekniska åtgärder innebär inga ändringar i sak.

Förfarandet i taxeringslagen och LSK gäller emellertid i vissa fall även för mervärdesskatt (10 kap. 31 § SBL och 1 kap. 1 § fjärde stycket TL). Det innebär att uppgifter om mervärdesskatt i dessa fall lämnas i självdeklaration. I fortsättningen ska mervärdesskatt alltid redovisas i skattedeclaration enligt bestämmelserna i 26 kap. Deklarationsskyldigheten för inkomst omfattar därför inte uppgifter som behövs för att fastsälla mervärdesskatt.

Punkten 3, som är ny, gäller uppgifter som behövs för att bestämma skattereduktion. Av 30 kap. 29 § följer att uppgifter om underlag för skattereduktion för hushållsarbete ska deklarerar. Nämnas kan att det av 55 kap. 6 § framgår att i ett beslut om slutlig skatt ska Skatteverket utöver de skattereduktioner som ska göras enligt inkomstskattelagen göra de skattereduktioner som enligt andra lagar gäller för beskattningsåret.

2 §

Av paragrafen framgår att Skatteverket ska underrätta fysiska personer och dödsbon som kan antas vara deklarationsskyldiga om de kontrolluppgifter och övriga uppgifter som kommit in som underlag för beslut om slutlig skatt.

Paragrafen ersätter 4 kap. 2 § första stycket LSK som i sak är oförändrad sedan lagen trädde i kraft (prop. 2001/02:25, s. 171 och 172 samt 2003/04:64, s. 28). Enligt den bestämmelsen ska underrättelsen fullgöras genom att en blankett för allmän självdeklaration med förtryckta uppgifter sänds ut. Formuleringen för tankarna till

utskick av blanketter i pappersform. Med hänsyn till att formerna för kommunikation mellan Skatteverket och de deklarationsskyldiga till följd av den tekniska utvecklingen med största säkerhet kommer att förändras framöver, bör en teknikneutral reglering eftersträvas. Här sägs därför inte något om i vilken form underrättelsen ska ske. Det regleras lämpligen i verkställighetsföreskrifter.

Bestämmelsen behandlas i avsnitt 3.4.

3 §

I paragrafen regleras förutsättningarna för att godkänna respektive lämna uppgifter. Uppgifter som den skattskyldige har fått underrättelse om enligt 2 § och som är korrekta ska godkännas. Andra uppgifter ska den skattskyldige själv lämna till Skatteverket. Uppgifter som Skatteverket har lämnat underrättelse om, men som är felaktiga ska alltså inte godkännas. I sådana fall måste den deklarationsskyldige lämna de korrekta uppgifterna. Detsamma gäller uppgifter som saknas i Skatteverkets underrättelse.

Andra juridiska personer än dödsbon omfattas inte av 2 § och får inte någon underrättelse. De måste därför alltid själva lämna samtliga uppgifter på samma vis som gäller enligt dagens regler.

Bestämmelsen saknar direkt motsvarighet i nuvarande lag, men ersätter 3 kap. 3 § LSK. Den bestämmelsen har behållit sin ursprungliga lydelse (prop. 2001/02:25, s. 164).

30 kap. Vem är deklarationsskyldig för inkomst?

1 §

Av paragrafen framgår kapitlets innehåll.

Fysiska personers deklarationsskyldighet

2 §

Paragrafen anger i vilka fall en fysisk person är deklarationsskyldig. Motsvarande framgår av 2 kap. 2 § LSK (prop. 2001/02:25 s. 156 och 157). Paragrafen fick sin nuvarande lydelse 2007 i samband med att en uppgiftsskyldighet för vissa interna andelsöverlåtelse infördes, förmögenhetsskatten avskaffades och den kommunala fastighetsavgiften infördes (prop. 2007/08:19, s. 33, prop.

2007/08:26, s. 64 och prop. 2007/08:27, s. 145). Tidigare har den ändrats 2005 då hänvisningarna i punkten 2 justerades på grund av ändringar i inkomstskattelagen (prop. 2005/06:40, s. 97), när punkten 7 infördes (prop. 2002/03:96, s. 190 och 191 och prop. 2001/02:165, s. 76), när grundavdraget höjdes till 42,3 procent av prisbasbeloppet (bet. 2002/03:FiU1) och när undantaget från skyldigheten att lämna självdeklaration i 2 kap. 6 § LSK upphörde att gälla (prop. 2001/02:119, s. 67).

Bestämmelsen i 2 kap. 2 § 7 LSK om deklarationsskyldighet vid vissa andelsavyttringar ges som övergångsbestämmelse.

Dödsbors deklarationsskyldighet

3 §

Av paragrafen framgår att ett dödsbos deklarationsskyldighet för dödsåret ska bedömas efter vad som skulle ha gällt för den avlidne. Bestämmelserna om deklarationsskyldighet i 2 § som gäller för fysiska personer ska alltså tillämpas. I 2 kap. 5 § LSK finns en likadan bestämmelse som har behållit sin ursprungliga lydelse (prop. 2001/02:25, s. 159 och 160).

4 §

I paragrafen finns bestämmelser om ett dödsbos deklarationsskyldighet för år efter dödsåret. Paragrafen ersätter 2 kap. 4 § LSK (prop. 2001/02:25, s. 158). Sin nuvarande lydelse fick den bestämmelsen 2007 i samband med att en uppgiftsskyldighet för vissa interna andelsöverlåtelse infördes, förmögenhetsskatten avskaffades och den kommunala fastighetsavgiften infördes (prop. 2007/08:19, s. 33, prop. 2007/08:26, s. 64 och prop. 2007/08:27, s. 145). Tidigare är paragrafen ändrad 2003 då punkten 4 infördes (prop. 2002/03:96, s. 191 och 2001/02:165, s. 76) och i samband med att undantaget från skyldigheten att lämna självdeklaration i 2 kap. 6 § LSK upphörde att gälla (prop. 2001/02:119, s. 67).

Bestämmelsen i 2 kap. 4 § 4 LSK om deklarationsskyldighet vid vissa andelsavyttringar ges som övergångsbestämmelse.

Deklarationsskyldighet för andra juridiska personer än dödsbon

5 §

Paragrafen reglerar deklarationsskyldigheten för andra juridiska personer än dödsbon. Den ersätter 2 kap. 7 § LSK (prop. 2001/02:25, s. 159 och 160 samt prop. 2001/02:42, s. 35). 2 kap. 7 § LSK fick sin nuvarande lydelse 2007 i samband med att förmögenhetsskatten avskaffades och den kommunala fastighetsavgiften infördes (prop. 2007/08:26, s. 64 och prop. 2007/08:27, s. 145).

I *punkten 3* undantas inte längre europeiska ekonomiska intressegrupperingar. Orsaken är att det av 3 kap. 5 § framgår att vad som sägs om handelsbolag även gäller europeiska ekonomiska intressegrupperingar.

Bestämmelsen i 2 kap. 7 § 7 LSK enligt vilken ombud för generalrepresentation ska deklarerat för skadeförsäkringsföretag får ingen motsvarighet här. Skadeförsäkringsföretagens deklarationsskyldighet bedöms enligt punkten 3. De är alltså deklarationsskyldiga om intäkterna som ska tas upp har uppgått till minst 100 kronor. Ombudet för generalrepresentationen ska även fortsättningsvis fullgöra skadeförsäkringsföretagens deklarationsskyldighet. Det följer redan av 5 kap. 2 § och sägs därför inte särskilt här. Se kommentaren till den paragrafen.

Skattefri inkomst

6 §

Vid bedömningen av om en person är deklarationsskyldig ska enligt *första stycket* hänsyn inte tas till intäkt som är skattefri eller som den fysiska personen inte är skattskyldig för enligt inkomstskattelagen. Bestämmelsen har betydelse bl.a. för stiftelser och ideella föreningar som är undantagna från skattskyldighet. Intäkter som är skattefria enligt bestämmelserna i 7 kap. IL ska enligt denna bestämmelse inte beaktas när deklarationsskyldigheten bedöms. Ett annat exempel på paragrafens tillämpningsområde är intäkter som beskattas enligt SINK. Fysiska personer som är begränsat skattskyldiga och som har intäkter om minst 100 kronor är i princip deklarationsskyldiga enligt 2 § 4. Om intäkterna beskattas enligt SINK är den fysiska personen dock inte skattskyldig för intäkterna enligt inkomstskattelagen. Sådana intäkter ska enligt

förevarande paragraf inte beaktas när deklarationsskyldigheten bedöms.

Av *andra stycket* framgår att inkomst som enligt skatteavtal helt eller delvis ska undantas från beskattning i Sverige inte omfattas av bestämmelserna i första stycket. Sådan inkomst ska alltså beaktas när deklarationsskyldigheten bedöms.

Motsvarigheten till paragrafen finns i 2 kap. 8 § LSK som fick sin nuvarande lydelse 2007 (prop. 2001/02:25, s. 161 och prop. 2007/08:26, s. 64).

31 kap. Vilka uppgifter omfattas av deklarationsskyldigheten för inkomst?

1 §

Av paragrafen framgår kapitlets innehåll.

Samtliga inkomstslag

2 §

Paragrafens motsvarighet finns i 3 kap. 1 § 1–5 LSK (prop. 2001/02:25, s. 162). Den paragrafen fick sin nuvarande lydelse 2007 i samband med att förmögenhetsskatten avskaffades och den kommunala fastighetsavgiften infördes (prop. 2007/08:26, s. 64 och prop. 2007/08:27, s. 145). Tidigare är paragrafen, i här aktuella delar, ändrad två gånger. År 2004 infördes en punkt om uppgifter som behövs för att avgöra om en begränsat skattskyldig har rätt till allmänna avdrag, grundavdrag eller skattereduktion för utländska medlemsavgifter till fackförening och arbetslöshetskassa (prop. 2004/05:19, s. 68). När skattereduktionen för sådana medlemsavgifter avskaffades justerades även denna bestämmelse till att endast avse allmänna avdrag och grundavdrag (prop. 2006/07:1).

3 §

Av paragrafen framgår att den som är deklarationsskyldig för inkomst inte bara ska lämna de uppgifter som sägs i 2 §, utan även de övriga uppgifter som Skatteverket behöver för att fatta riktiga beslut om slutlig skatt och pensionsgrundande inkomst. Detta framgår i dag av 3 kap. 1 § 6 LSK. Bestämmelsen fanns vid lagens tillkomst (prop. 2001/02:25, s. 162 och 163). Den har inte

förändrats på annat sätt än att ”skattemyndigheten” har ersatts av ”Skatteverket” (prop. 2002/03:99).

En deklarationsskyldig som inte lämnar en uppgift som behövs för att Skatteverket ska fatta ett korrekt beslut anses ha lämnat en oriktig uppgift och riskerar att få betala skattetillägg. Bestämmelsen är således av central betydelse. Den lyfts därför fram och placeras i en egen paragraf.

Paragrafen ersätter tillsammans med 2 § också större delen av 3 kap. 5 § LSK. Begränsningen i uppgiftsskyldigheten för delägare och medlemmar i handelsbolag och europeiska ekonomiska intressegrupperingar placeras dock i 6 §.

I 3 kap. 5 § första stycket LSK sägs att den som redovisar intäkter i inkomstslaget näringsverksamhet ska för varje näringsverksamhet lämna de uppgifter som behövs för taxeringen. Att de uppgifter som behövs beskattningen ska deklarerats framgår redan av den för samtliga inkomstslag gemensamma bestämmelsen i förevarande paragraf. Enligt vår bedömning saknas det behov av en liknande bestämmelse särskilt för inkomstslaget näringsverksamhet.

Vi föreslår inte heller någon motsvarighet till 3 kap. 5 § andra stycket LSK. Där finns en exemplifiering av vilka uppgifter som kan behövas för taxeringen. De uppgifter som räknas upp är

1. intäkter, kostnader och bokslutsdispositioner,
2. tillgångar, skulder, avsättningar, obeskattade reserver och eget kapital,
3. justeringar i förhållande till bokföringen, samt
4. andra uppgifter om verksamheten av betydelse för taxeringen.

Exemplifieringen infördes efter det att Lagrådet hade ifrågasatt om lagtexten i nuvarande 3 kap. 5 § första stycket LSK – *de uppgifter som behövs för taxeringen* – hade den konkretionsgrad som tillåter att verkställighetsföreskrifter meddelas i anslutning till dem (prop. 2001/02:25, s. 336 och 337).

Inledningsvis kan konstateras att det redan av den för inkomstslagen gemensamma bestämmelsen i 2 § 2 (3 kap. 1 § 2 LSK) framgår att uppgifter om intäktsposter och kostnadsposter ska deklarerats. Att *andra uppgifter om verksamheten av betydelse för beskattningen* ska deklarerats framgår av förevarande paragraf. I nu gällande lag anges detta på tre ställen (3 kap. 1 § 6, 5 § första stycket och 5 § andra stycket 4 LSK). Exemplifieringen bidrar i dessa delar uppenbarligen inte till en högre konkretionsgrad.

Bestämmelserna om vilka uppgifter som ska deklarerats måste läsas mot bakgrund av de materiella skattereglerna. Av 29 kap. 1 § framgår att deklarationsskyldighet för inkomst avser skyldigheten att deklarerat de uppgifter som behövs för att Skatteverket bl.a. ska kunna bestämma underlag för att ta ut skatt enligt inkomstskattelagen. Bestämmelserna i detta kapitel om vilka uppgifter som ska deklarerats kan alltså inte läsas isolerade från bestämmelserna i inkomstskattelagen. Av 14 kap. 11 framgår bl.a. att resultatet ska beräknas enligt bokföringsmässiga grunder (2 §), att förda räkenskaper ska läggas till grund för beräkningen av resultatet när det gäller beskattningstidpunkten (4 §) och att vissa justeringar av det redovisade resultatet ska göras (5 och 6 §§).

Mot bakgrund av bestämmelserna i inkomstskattelagen är det närmast självklart att deklarationsskyldigheten för den som redovisar intäkter i inkomstslaget näringsverksamhet omfattar de uppgifter som ingår i exemplifieringen, så som exempelvis uppgifter om bokslutsdispositioner, tillgångar, skulder och justeringar i förhållande till bokföringen. Exemplifieringen tillför enligt vår bedömning inget när det gäller att reglera gränserna för uppgiftsskyldigheten. De föreslagna bestämmelserna om vilka uppgifter som ska deklarerats och den tydliga koppling till de materiella skattebestämmelserna som anges i 29 kap. 1 § utgör enligt vår bedömning en tillräcklig grund för de verkställighetsföreskrifter som kan behövas.

Inte heller upplysningen om förekomsten av verkställighetsföreskrifter i 3 kap. 5 § tredje stycket LSK får någon motsvarighet i förslaget. Vi har genomgående valt att avstå från sådana upplysningar, se avsnitt 2.6.

Här ska också nämnas att terminologin förändras. I dagens författningar om skatteförfarande används begreppet taxering i betydelsen fastställelse av underlaget för att ta ut skatt eller avgift enligt bl.a. inkomstskattelagen (1 kap. 1 § TL). Den slutliga skatten beslutas i två steg. Först fattar Skatteverket ett grundläggande beslut om årlig taxering enligt 4 kap. 2 § TL, dvs. fastställer underlagen för inkomstskatten m.fl. skatter. Därefter fattar Skatteverket enligt 11 kap. 9 § första stycket SBL beslut om skattens storlek enligt taxeringsbeslutet – s.k. grundläggande beslut om slutlig skatt. I fortsättningen ska Skatteverket bara fatta ett beslut, nämligen ett beslut om slutlig skatt. Beslutet ska innehålla såväl underlagen för skatterna och avgifterna som de olika skatternas och avgifternas storlek. Det som i dag bestäms vid taxeringen i ett

taxeringsbeslut kommer i framtiden att ingå i beslutet om slutlig skatt.

Uttrycket ”taxerings- och beskattningsbeslut” ersätts här av ”beslut om slutlig skatt”. Vad som ingår i ett beslut om slutlig skatt framgår av 56 kap. 2 och 5 §§.

Inkomstslaget tjänst

Uppgift om kostnadsersättning

4 §

Paragrafen innehåller en bestämmelse som innebär att uppgift om kostnadsersättning i vissa fall inte behöver deklarerar. Den motsvarar 3 kap. 4 § LSK som har behållit sin ursprungliga lydelse (prop. 2001/02:25, s. 164).

Inkomstslaget näringsverksamhet

Undantag

5 §

I paragrafen finns ett undantag från skyldigheten att deklarerar uppgifter om näringsverksamhet enligt 2 och 3 §§ som avser makar som deltar tillsammans i enskild näringsverksamhet. Endast den ena maken behöver deklarerar sådana uppgifter. Uppgifter som behövs för att Skatteverket ska kunna tillämpa bestämmelserna om fördelning av inkomsten mellan makarna i 60 kap. 6–11 §§ IL ska dock deklarerar av båda makarna. Detta framgår i dag av 3 kap. 9 § LSK som i sak är oförändrad sedan lagens tillkomst (prop. 2001/02:25, s. 166).

6 §

Uppgifter om näringsverksamhet som handelsbolag och europeiska ekonomiska intressegrupperingar lämnar till ledning för delägares eller medlemmars beskattning behöver enligt denna paragraf inte deklarerar också av delägarna eller medlemmarna. Det framgår i dag av ett undantag i 3 kap. 5 § första stycket LSK. Den paragrafen är oförändrad sedan LSK kom till (prop. 2001/02:25, s. 164 och 165).

I fortsättningen ska, till skillnad från vad som nu gäller, uppgifter till ledning för delägares och medlemmars beskattning alltid

lämnas som särskilda uppgifter oavsett om handelsbolaget eller intressegrupperingen är skattskyldig eller inte. Se kommentaren till 33 kap. 4 §. Det innebär för nu aktuell paragraf att undantaget för fall som avses i 3 kap. 18 § och 5 kap. 2 § LSK ersätts med en hänvisning till 33 kap. 4 §. För delägarnas och medlemmarnas del saknar förändringen betydelse.

Uppgift om utdelning eller annat förfogande över uppkommen vinst

7 §

Enligt paragrafen ska företag som har lager av finansiella instrument deklarerat uppgift om utdelning eller annat förfogande över uppkommen vinst som träffas av den skatterättsliga utdelningsspärren i 17 kap. 21 § IL.

Paragrafen motsvarar 3 kap. 6 § LSK (prop. 2001/02:25, s. 165). Den paragrafen fick sin nuvarande lydelse genom lagstiftning 2003. Tidigare begränsning till bl.a. försäkringsföretag togs då bort med anledning av att utdelningsspärrens tillämpningsområde utvidgades till att gälla företag som har lager av finansiella instrument (prop. 2003/04:28, s. 22 och 23).

Uppgifter som dotterföretag ska deklarerat

8 §

Alla dotterföretag som bedriver näringsverksamhet ska enligt paragrafen deklarerat vissa ägaruppgifter. Det framgår i dag av 3 kap. 7 § LSK som har behållit sin ursprungliga lydelse (prop. 2001/02:25, s. 165 och 166).

Uppgifter om näringsbetingade andelar och vissa andra tillgångar

9 §

Paragrafen motsvarar 3 kap. 7 a § LSK. Den infördes i samband med att beskattningen av kapitalvinster på näringsbetingade andelar avskaffades och området för att skattefritt ta emot utdelning på företagsägda andelar utvidgades (prop. 2002/03:96, s. 191).

*Uppgifter om ersättningsfond**10 §*

I paragrafen finns bestämmelser om att den som har eller som under beskattningsåret har haft en ersättningsfond ska deklarerat vissa uppgifter om fonden. Paragrafen motsvarar 3 kap. 8 § LSK som har behållit sin ursprungliga lydelse (prop. 2001/02:25, s. 166).

*Uppgift om skalbolag**11 §*

I paragrafen finns en uppgiftsskyldighet som ansluter till de så kallade skalbolagsreglerna. Motsvarande framgår av 3 kap. 9 a § LSK. Den paragrafen infördes 2002 (prop. 2001/02:165, s. 76) och justerades 2003 (prop. 2002/03:96, s. 191).

*Uppgifter om utländska juridiska personer med lågbeskattade inkomster**12 §*

I paragrafen finns bestämmelser som ansluter till de så kallade CFC (controlled foreign companies)-reglerna i 39 a kap. IL. Paragrafen ersätter 3 kap. 9 b § LSK som infördes i lagen genom lagstiftning 2003 (prop. 2003/04:10, s. 135).

I 3 kap. 9 b § andra stycket LSK finns bestämmelser om hur de balans- och resultaträkningar som enligt 39 a kap. 11 § IL ska läggas till grund för inkomstberäkningen ska upprättas. Vi bedömer att dessa bestämmelser inte hör hemma i förfarandelagen och föreslår därför att de tas in i 39 a kap. 11 § IL. Detsamma gäller bestämmelserna i 3 kap. 9 c § och 18 kap. 3 § LSK. Se författningskommentaren till 39 a kap. 11 § IL.

Inkomstslaget kapital*Uppgifter om skulder och långgivare**13 §*

Av paragrafen framgår att den som begär avdrag för skuldränta som kontrolluppgift inte lämnas för, själv ska deklarerat uppgift om

långivaren. Paragrafen motsvarar 3 kap. 10 § LSK som har ändrats en gång (prop. 2001/02:25, s. 166 och prop. 2008/09, s. 25).

Uppskovsbelopp

14 §

I denna och de två följande paragraferna finns bestämmelser om uppgifter som ska deklarerats för att Skatteverket ska kunna tillämpa bestämmelserna om uppskovsbelopp vid avyttring av en privatbostadsfastighet eller en privatbostadsrätt i 47 kap. IL.

Av här aktuell paragraf framgår vilka uppgifter som ska deklarerats för att ersättningsbostaden ska kunna identifieras. Den ersätter 3 kap. 11 § LSK (prop. 2001/02:25, s. 166 och 167) som har ändrats vid två tillfällen. Genom lagstiftning 2003 justerades paragrafen så att samma regler gäller för uppgifter om ersättningsbostäder i oäkta bostadsföretag som för ersättningsbostäder i privatbostadsföretag (prop. 2003/04:19, s. 69). År 2007 gjordes en redaktionell ändring med anledning av ändrad terminologi i inkomstskattelagen (prop. 2006/07:19, s. 59).

15 §

Den som äger en utomlands belägen ersättningsbostad som har ett uppskovsbelopp är enligt paragrafen skyldig att årligen deklarerat vissa uppgifter som behövs för att Skatteverket ska kunna kontrollera om rätt till uppskov fortfarande föreligger. Paragrafen motsvarar 3 kap. 11 a § LSK som infördes 2007 när uppskovsmöjligheterna utvidgades till att också avse bostäder som ligger i en annan stat inom EES (prop. 2006/07:19, s. 37–39 och 59).

16 §

Enligt paragrafen ska dödsbon och överlåtare i vissa fall deklarerat uppgifter om en ersättningsbostad. Uppgiftsskyldigheten gäller om äganderätten har övergått 1) genom arv eller testamente till en make, en sambo eller ett hemmavarande barn under 18 år, eller 2) vid bodelning med anledning av upphörande av ett samboförhållande, äktenskapsskillnad eller makens eller sambons död. Paragrafen motsvarar 3 kap. 12 § LSK (prop. 2001/02:25, s. 167) som fick sin nuvarande lydelse 2007 (prop. 2007/08:27, s. 145).

Tillkommande belopp

17 §

I paragrafen finns en uppgiftsskyldighet för fall då kapitalvinsten vid avyttring av en tillgång inte kan beräknas på grund av att vinsten är beroende av någon händelse i framtiden. Motsvarande framgår av 3 kap. 13 § LSK som har behållit sin ursprungliga lydelse (prop. 2001/02:25, s. 167).

Vissa andelsavyttringar m.m.

18 §

Paragrafen reglerar vilka uppgifter som ska lämnas av den som begär eller har fått uppskov med beskattningen vid andelsbyten enligt bestämmelserna i 49 kap. IL. Bestämmelserna finns nu i 3 kap. 15 § LSK (prop. 2001/02:25, s. 167 och 168). Justeringar har skett till följd av ändringar av inkomstskattelagen (prop. 2002/03:15, s. 68 och 2002/03:96, s. 191) och Skatteverkets tillkomst (prop. 2002/03:99).

19 §

I paragrafen finns bestämmelser om uppgiftsskyldigheter som ansluter till vissa bestämmelser i 48 kap., 48 a kap. och 57 kap. IL om bl.a. beskattningen vid andelsavyttringar. Paragrafen ersätter 3 kap. 15 a § LSK som infördes genom lagstiftning 2002 (prop. 2002/03:15, s. 68). Härfter har den ändrats när Skatteverket bildades (prop. 2002/03:99) och i samband med förändringar av inkomstskattelagens bestämmelser (prop. 2005/06:40, s. 97 och 2006/07:2, s. 133).

20 §

Vid benefika förvärv av andelar som kan leda till fortsatt uppskov enligt 49 kap. 25 § IL ska förvärvaren enligt denna paragraf deklarerat vissa uppgifter. Paragrafen motsvarar 3 kap. 16 § LSK som ändrades 2002 med anledning av ändringar i inkomstskattelagen (prop. 2001/02:25, s. 168 och 2002/03:15, s. 68).

21 §

Paragrafen reglerar vilka uppgifter som ska deklarerat av den som genom ett benefikt förvärv har fått andelar som är kvalificerade

enligt 57 kap. 7, 7 a eller 7 b § IL. Paragrafen motsvarar 3 kap. 16 a § LSK som infördes 2002 (prop. 2002/03:15, s. 68) och därefter har ändrats vid två tillfällen till följd av ändringar i inkomstskattelagen (prop. 2005/06:40, s. 97 och 2006/07:2, s. 133).

Beräkning av egenavgifter

22 §

Om den som får ersättning har träffat ett avtal om skyldigheten att betala arbetsgivaravgifter enligt 2 kap. 7 § andra stycket eller 8 § SAL ska han eller hon enligt denna paragraf deklarerera uppgift om avtalet. Motsvarande framgår av 3 kap. 17 § LSK som har kvar sin ursprungliga lydelse (prop. 2001/02:25, s. 168).

Fåmansföretag

Uppgifter som fåmansföretag ska deklarerera

23 §

I paragrafen regleras vilka uppgifter som fåmansföretag ska deklarerera om delägare och närstående till dem. Paragrafen motsvarar 3 kap. 20 § LSK som har behållit sin ursprungliga lydelse (prop. 2001/02:25, s. 169 och 170).

24 §

Fåmansföretag ska enligt paragrafen deklarerera en sådan förteckning över lån och säkerheter till ägare med flera som ska upprättas enligt 21 kap. 10 § aktiebolagslagen (2005:551). Företaget ska vidare deklarerera en förteckning över sådan utbetald vinstandelsränta som träffas av avdragsförbudet i 24 kap. 6 § andra stycket IL.

Motsvarande bestämmelser finns i 3 kap. 22 § LSK. Den paragrafen har, med undantag av en justerad paragrafhänvisning till den nya aktiebolagslagen, behållit sin ursprungliga lydelse (prop. 2001/02:25, s. 170, och 2005/06:25).

Uppgifter som företagsledare, delägare och närstående ska deklarerat

25 §

Av paragrafen framgår att företagsledare och delägare i fåmansföretag samt deras närstående ska deklarerat uppgifter som behövs för att tillämpa bestämmelserna om utdelning och kapitalvinst på kvalificerade andelar. Paragrafen ersätter 3 kap. 21 § LSK som inte har ändrats sedan lagens tillkomst (prop. 2001/02:25, s. 170). Bestämmelserna i 3 kap. 21 § första stycket 1 och andra stycket får dock ingen motsvarighet. 3 kap. 21 § tredje stycket slopas till större delen. I 26 § finns dock en uppgiftsskyldighet för delägare i handelsbolag som till viss del motsvarar uppgiftsskyldigheten i 3 kap. 21 § tredje stycket 2 LSK.

De uppgiftsskyldigheter som nu avskaffas tillkom i samband med att särskilda skatteregler infördes för fåmansföretag och deras delägare, de så kallade stoppreglerna. När de flesta av stoppreglerna avskaffades behölls uppgiftsskyldigheterna med motiveringen att de behövdes av kontrollskäl (prop. 1999/2000:15, s. 124).

Behovet av ett regelmässigt uppgiftslämnande i kontrollsyfte är enligt vår bedömning inte så stort att det uppväger den administrativa börda som bestämmelserna medför. Vi föreslår därför i avsnitt 3.6.1 att uppgiftsskyldigheterna slopas. Det innebär inte att Skatteverket kommer att sakna möjlighet att få tillgång till uppgifter om rättshandlingar som företagits mellan ett fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag och dess delägare m.fl. i de fall uppgifterna behövs för att kontrollera deklarerade uppgifter. Verket kan använda sig av sin befogenhet att hämta in uppgifter genom föreläggande.

Innehållet i 3 kap. 21 a § LSK ges i övergångsbestämmelserna

I 3 kap. 21 a § LSK finns uppgiftsskyldigheter för den som under tiden den 1 januari 2008–31 december 2009 avyttrat en sådan andel som avses i 50 kap. 7 § och 57 kap. 21 § IL. Uppgiftsskyldigheterna anknyter till tillfälligt ändrade regler vid försäljning av kvalificerade andelar. Bestämmelserna placeras i övergångsbestämmelserna till skatteförändelagen. Motsvarande gäller 2 kap. 2 § 7 och 4 § 4 LSK om deklARATIONSSKYLDIGHET för den som omfattas av uppgiftsskyldigheterna.

3 kap. 21 a § LSK infördes 2007 och har aldrig ändrats (prop. 2007/08:19, s. 33 och 34).

Tillskott och uttag

26 §

Fysiska personer som är delägare i svenska handelsbolag ska enligt denna paragraf deklarerat uppgift om tillskott till och uttag från bolaget. För delägare i fåmanshandelsbolag finns motsvarande uppgiftsskyldighet i 3 kap. 21 § tredje stycket 2 LSK. Den paragrafen har inte ändrats sedan lagens tillkomst (prop. 2001/02:25, s. 170). Bestämmelsen ska nu gälla även andra handelsbolag än fåmanshandelsbolag.

Tillskott och uttag som en delägare gör under året påverkar andelens justerade anskaffningsutgift. Den justerade anskaffningsutgiften har stor betydelse för delägarrens beskattning. För att Skatteverket ska kunna bedöma om negativ räntefördelning ska ske enligt 33 kap. IL behövs uppgift om tillskott och uttag under *året före beskattningsåret*. Om den skattskyldige har en expansionsfond är det däremot uppgift om tillskott och uttag under *det aktuella beskattningsåret* som behövs (34 kap. IL).

Enligt 3 § (3 kap. 1 § 7 och 5 § LSK) ska den skattskyldige lämna de uppgifter som Skatteverket behöver för att fatta riktiga beslut om slutlig skatt. För handelsbolagsdelägarna innebär den bestämmelsen, på grund av skillnaderna i de ovan angivna materiella skattereglerna, att de ska lämna uppgift om tillskott och uttag under året före beskattningsåret och i vissa fall också om det aktuella beskattningsårets transaktioner.

Här aktuell bestämmelse innebär att uppgift alltid ska lämnas om det aktuella beskattningsårets tillskott och uttag. Det gäller redan i dag för delägare i fåmanshandelsbolag. I fortsättningen ska det alltså gälla även delägare i andra handelsbolag. Det är inte fråga om någon ny uppgiftsskyldighet utan en tidigareläggning av tidpunkten för uppgiftslämnandet i vissa fall. Syftet är att en enhetlig ordning ska förenkla för uppgiftslämnarna. När Skatteverket inför deklarationen upplyser den skattskyldige om kontrolluppgifter m.m. enligt 29 kap. 2 § kommer verket också att kunna lämna uppgift om föregående års insättningar och uttag. Den skattskyldige behöver då inte gå tillbaka till förra årets räkenskaper för att få fram uppgifterna.

Bestämmelserna om räntefördelning och expansionsfond gäller enligt 33 kap. 1 § andra stycket och 34 kap. 1 § andra stycket IL inte näringsverksamhet som bedrivs av europeiska ekonomiska intressegrupperingar. Bestämmelser om handelsbolag ska enligt

3 kap. 5 § tillämpas även för europeiska ekonomiska intressegrupperingar. Att förevarande paragraf är ett undantag från den bestämmelsen framgår av *andra stycket*.

Se också kommentaren till 25 § och avsnitt 3.6.1.

Betalning till utlandet

27 §

I paragrafen finns en uppgiftsskyldighet för fåmansföretag, delägare i fåmanshandelsbolag, och enskilda näringsidkare som betalat ränta eller royalty till betalningsmottagare i utlandet. Att paragrafen även gäller medlemmar i europeiska ekonomiska intressegrupperingar framgår av 3 kap. 5 §.

Paragrafen ersätter 3 kap. 23 § LSK som har behållit sin ursprungliga lydelse (prop. 2001/02:25, s. 171).

I 3 kap. 23 § tredje stycket sägs att uppgiften ska avse ersättningarnas sammanlagda belopp för varje land. En sådan bestämmelse kräver inte lagform och återfinns därför inte här.

Uppgift som ekonomiska föreningar ska deklarerera

28 §

Deklarationsskyldigheten för ekonomiska föreningar omfattar enligt paragrafen uppgift om vilken typ av förening de är. Paragrafen ersätter 3 kap. 25 § LSK som inte har ändrats under den tid lagen varit i kraft (prop. 2001/02:25, s. 171).

Skattereduktion för hushållsarbete

29 §

Paragrafen motsvarar 3 kap. 26 § LSK. När paragrafen infördes 2007 avsåg den endast skattereduktion för förmån av hushållstjänster (prop. 2007/08:13, s. 33). 2009 ändrades paragrafen två gånger. Den utvidgades till att gälla generellt för skattereduktion för hushållstjänster (prop. 2008/09:77, s. 99). Genom den sista ändringen omfattas också skattereduktion för hushållsarbete i form av så kallat ROT-arbete (prop. 2008/09:178, s. 57 och 62).

32 kap. När ska deklarationsskyldigheten för inkomst fullgöras?

Fysiska personer och dödsbon

1 §

Paragrafen motsvarar 4 kap. 5 § första stycket LSK i den del den avser fysiska personer och dödsbon. 4 kap. 5 § LSK har behållit sin ursprungliga lydelse (prop. 2001/02:25, s. 172 och 173).

Deklarationsdatumet den 2 maj ska enligt paragrafen alljämt gälla för fysiska personer och dödsbon. De ska deklarerat senast den 2 maj året efter utgången av beskattningsåret. Redovisningsperioden motsvarar alltså på samma sätt som i dag beskattningsåret, dvs. normalt kalenderåret (1 kap. 13 § IL).

Enligt nuvarande 4 kap. 5 § andra stycket LSK gäller ett senare datum, 31 maj, som sista dag för deklaration om den deklarationsskyldige är bosatt utomlands eller stadigvarande vistas utomlands. Bestämmelsen motiverades med att det kan ta lång tid dels för deklaraionsblanketten att nå den deklarationsskyldige, dels för den deklarationsskyldige att samla in och kontrollera alla uppgifter. Vidare kunde det ta längre tid att återsända deklaraionsblanketten (prop. 2001/02:25, s. 173).

De ökade möjligheterna att kommunicera elektroniskt och fullgöra deklarationsskyldigheten på annat sätt än genom att skicka blanketter i pappersform har i viss mån underlättat även för den som befinner sig utomlands. I många fall bör de numera kunna deklarerat senast den 2 maj. Vi föreslår därför att den särskilda regleringen slopas till förmån för en enhetlig bestämmelse om deklarationstidpunkten.

En del personer i den aktuella gruppen kan dock även i fortsättningen få problem med att deklarerat senast den 2 maj. Som exempel kan nämnas att det kan vara besvärligt att få tillgång till en fungerande e-legitimation för den som inte är bosatt i Sverige. Även om deklaration i princip ska lämnas senast den 2 maj finns det därför skäl att göra ett undantag från bestämmelsen om förseningsavgift för dessa fall. Förseningsavgift bör tas ut av den som den 2 maj är bosatt utomlands eller stadigvarande vistas utomlands först om han eller hon deklarerar senare än den 31 maj (se kommentaren till 48 kap. 3 §).

Andra juridiska personer än dödsbon

2 §

Av paragrafen framgår vid vilken tidpunkt andra juridiska personer än dödsbon ska deklarerera. Den ersätter 4 kap. 5 § LSK i den del den avser andra juridiska personer än dödsbon. 4 kap. 5 § LSK är oförändrad sedan lagens tillkomst (prop. 2001/02:25, s. 172 och 173).

Det nuvarande deklarationsdatumet den 2 maj ersätts enligt *första stycket* för andra juridiska personer än dödsbon med en deklarationsfrist om sex månader räknat från beskattningsårets utgång. Juridiska personer med räkenskapsåret den 1 juli–30 juni ska dock av praktiska skäl deklarerera senast den 15 december i stället för den 1 januari året därpå. Redovisningsperioden förändras inte utan deklaration ska alltså lämnas för varje beskattningsår. Beskattningsåret är enligt 1 kap. 15 § IL normalt ett räkenskapsår. Den föreslagna förändringen innebär en förlängd deklarationsfrist för juridiska personer med kalenderåret som räkenskapsår. För juridiska personer med brutet räkenskapsår blir deklarationsfristen kortare i förhållande till dagens regler. Förslaget innebär en likabehandling där räkenskapsårets förläggning inte längre påverkar deklarationsfristens längd. De olika deklarationstidpunkterna framgår av förevarande paragraf.

När en verksamhet upphör kan räkenskapsåret förkortas. Det kan innebära att beskattningsårets sista dag är en annan än någon av de ovan angivna. Det finns också ett visst utrymme för Skatteverket att enligt 3 kap. 2 § bokföringslagen (1999:1078) medge att en annan tolv månadersperiod får vara räkenskapsår. *Andra stycket* reglerar deklarationstidpunkten för beskattningsår som har en annan slutdag än de som anges i första stycket. I sådana fall ska den skattskyldige deklarerera senast den dag som gäller för det beskattningsår som går ut närmast efter slutdagen. Om en skattskyldig exempelvis har ett beskattningsår som löper ut den 31 mars ska deklarationstidpunkten för beskattningsår som går ut den 30 april gälla. Den skattskyldige ska alltså deklarerera senast den 1 november.

I *tredje stycket* finns en ny bestämmelse som förlänger deklarationsfristen med en månad för den som deklarerar elektroniskt. Om beskattningsår motsvarar kalenderåret innebär bestämmelsen att deklarationen i stället ska lämnas senast den 1 augusti. Förutsättningen för den längre deklarationsfristen är att deklara-

tionsskyldigheten i sin helhet fullgörs elektroniskt. Även uppgifterna från räkenskaper och övriga bilagor ska alltså lämnas elektroniskt. Bestämmelsen innebär att deklarationstidpunkten för den som deklarerar elektroniskt i princip kommer att sammanfalla med tidpunkten för att ge in årsredovisningen till Bolagsverket. Härigenom underlättas ett samordnat uppgiftslämnande till de båda myndigheterna.

Deklarationstidpunkten för juridiska personer behandlas i avsnitt 5.2.

33 kap. Särskilda uppgifter

1 §

Av paragrafen framgår i vilket syfte särskilda uppgifter ska lämnas. Paragrafen ersätter 1 kap. 3 § LSK som är ändrad vid ett tillfälle. År 2006 tillkom en ny punkt om kontroll av uppskovsbelopp enligt 47 kap. IL (prop. 2006/07:19, s. 59).

Paragrafens första strecksats (motsvarar 1 kap. 3 § 1 LSK) justeras nu så att den även omfattar trossamfund. Bestämmelsen om att särskild uppgift ska lämnas för bedömning av skattskyldigheten omfattar sedan den 1 januari 2001 förutom stiftelser och föreningar även trossamfund (2 kap. 26 § GLSK och 5 kap. 1 § LSK, prop. 2000/01:31, s. 87). Genom den justering som nu görs kommer bestämmelsen som anger i vilket syfte särskilda uppgifter lämnas att rymma uppgiftsskyldigheten i sin helhet.

Enligt den sista strecksatsen, *som är ny*, ska särskilda uppgifter lämnas till ledning för beslut om avräkning av utländsk skatt. Den korresponderande uppgiftsskyldigheten finns i 7 §.

Europeiska ekonomiska intressegrupperingar nämns inte längre i paragrafen. Det beror på att en annan lagstiftningsteknik valts; enligt 3 kap. 5 § gäller det som sägs om handelsbolag även europeiska ekonomiska intressegrupperingar.

Stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund

2 §

Paragrafen föreskriver en uppgiftsskyldighet för sådana stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund som är undantagna från skattskyldighet enligt inkomstskattelagen. Paragrafens *första*

stycke motsvarar 5 kap. 1 § LSK, som har ändrats när förmögenhetsskatten avskaffades (prop. 2001/02:25, s. 173 och prop. 2007/08:26, s. 64).

Syftet med bestämmelsen är att Skatteverket ska kunna kontrollera om förutsättningarna för att undanta inkomster från beskattning enligt 7 kap. 1L är uppfyllda. Skyldigheten gäller därför bara stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund som har undantagit inkomster från beskattning med stöd av de aktuella skattereglerna. Om sådana inkomster inte finns är de juridiska personerna inte skyldiga att lämna särskilda uppgifter.

I ett nytt *andra stycke* föreslås ett undantag från skyldigheten att lämna särskilda uppgifter för pensionsstiftelser enligt lagen (1967:531) om tryggnad av pensionsutfästelse m.m. Förslaget motiveras i avsnitt 3.6.2.

3 §

Paragrafen ersätter 18 kap. 2 § LSK. Den har endast ändrats i samband med att Skatteverket bildades (prop. 2001/02:25, s. 207 och prop. 2002/03:99).

Skatteverket får enligt paragrafen besluta om undantag från skyldigheten att lämna särskilda uppgifter enligt 2 §. Det handlar alltså om de särskilda uppgifter som stiftelser, ideella föreningar och trossamfund ska lämna för att Skatteverket ska kunna kontrollera skattskyldigheten. I förtydligande syfte anges nu att sådana beslut endast får fattas om uppgifterna inte behövs för kontroll av skattskyldigheten. Ett undantag ska även fortsättningsvis vara tidsbegränsat. I många fall kan fem år vara en lämplig tid (prop. 1976/77:135, s. 95).

Ett beslut om undantag får återkallas. Av 66 kap. 18 § framgår att ett sådant beslut inte får omprövas till nackdel för den som beslutet gäller.

Handelsbolag

4 §

I paragrafen regleras vilka särskilda uppgifter svenska handelsbolag och utländska handelsbolag med fast driftställe i Sverige ska lämna till ledning för delägarnas eller medlemmarnas beskattning. Att paragrafen också gäller europeiska ekonomiska intressegrupperingar framgår av 3 kap. 5 §.

Paragrafen ersätter 3 kap. 18 och 19 a §§ samt 5 kap. 2 § LSK. 3 kap. 18 § har inte ändrats sedan lagen antogs (prop. 2001/02:25, s. 168 och 169). 3 kap. 19 a § LSK är oförändrad sedan den infördes 2002 (prop. 2001/02:165, s. 76). 5 kap. 2 § LSK justerades när 3 kap. 19 a § infördes (prop. 2001/02:25, s. 174 och prop. 2001/02:165, s. 76).

Handelsbolag och europeiska ekonomiska intressegrupperingar ska enligt vårt förslag alltid lämna uppgifter till ledning för delägarnas beskattning som särskilda uppgifter. Dagens ordning där dessa uppgifter ska lämnas i handelsbolagets eller intressegrupperingens deklaration om bolaget eller grupperingen för egen del är deklara-tionsskyldig och som särskild uppgift i andra fall överges alltså. Förändringen är av lagteknisk natur och syftet är att regleringen ska bli överskådligare. Även deklara-tionsskyldiga handelsbolag och intressegrupperingar lämnar redan i praktiken särskilda uppgifter, dock som bilaga till deklarationen.

Ersättningsbostad i utlandet

5 §

Av paragrafen framgår att även den som inte är deklara-tionsskyldig ska lämna sådana uppgifter om en ersättningsbostad i utlandet som behövs för att Skatteverket ska kunna kontrollera om rätt till upp-skov fortfarande föreligger enligt 47 kap. 1 L. Paragrafen ersätter 5 kap. 2 a § LSK som fick sin nuvarande lydelse när den infördes 2006 (prop. 2006/07:19, s. 59).

Uppgifter som redare ska lämna

6 §

Redare ska enligt paragrafen bl.a. lämna de uppgifter som behövs för att bestämma vilka fartområden fartygen går i. Uppgifterna behövs för att Skatteverket ska kunna beräkna sjöinkomstavgifter och skattereduktion för skattskyldiga som arbetar på fartygen (64 kap. 2 § och 67 kap. 3 § IL).

Paragrafen motsvarar 5 kap. 3 § LSK. Den enda ändring som har gjorts i paragrafen är en följdändring med anledning av att inkomstskattelagens bestämmelser om skattereduktion strukturerats om (prop. 2001/02:25, s. 174 och prop. 2008/09:77, s. 88).

Punkterna 2 och 4 i den paragrafen sammanfattas här dock i en punkt, nämligen punkten 3. Förändringen är redaktionell och saknar betydelse för omfattningen av redares uppgiftsskyldighet.

Nedsättning av utländsk skatt

7 §

I paragrafen finns en bestämmelse om uppgiftsskyldighet för den som har fått avräkning av utländsk skatt från sin inkomstskatt och som därefter har fått den utländska skatten nedsatt.

Bestämmelsen ersätter 15 kap. 8 § första stycket LSK (prop. 2001/02:25, s. 201). Paragrafen har ändrats två gånger, nämligen när Skatteverket bildades och när förmögenhetsskatten avskaffades (prop. 2002/03:99 och prop. 2007/08:26, s. 64)

Övriga bestämmelser i 15 kap. LSK placeras i 34 kap. under rubriken ”informationsuppgifter”. De bestämmelser som placeras där gäller uppgifter som ska lämnas till annan enskild. Här aktuell uppgift om nedsättning av utländsk skatt ska lämnas till Skatteverket. Uppgiften lämnas därför lämpligen som en särskild uppgift. Det innebär inte några förändringar för uppgiftsskyldighetens innehåll.

I 15 kap. 8 § andra stycket LSK finns bestämmelser om när och hur uppgift ska lämnas. När uppgiften ska lämnas regleras nu i stället i 8 §. Bestämmelser om i vilken form uppgifter ska lämnas finns i 38 kap. som är gemensamt för lagens uppgiftsskyldigheter. Enligt 38 kap. 2 § ska särskilda uppgifter lämnas enligt fastställt formulär. Ytterligare bestämmelser i lag om formen för att lämna uppgift om nedsättning av utländsk skatt är inte nödvändiga. Sådana bestämmelser kan ges i form av verkställighetsföreskrifter. Bestämmelsen i 15 kap. 8 § andra stycket LSK enligt vilken den uppgiftsskyldige till anmälan ska foga beslutet om nedsättning av den utländska skatten i original eller bestyrkt kopia får således ingen motsvarighet i lagen.

När ska särskilda uppgifter lämnas?

8 §

I paragrafen finns bestämmelser om när juridiska personer senast ska lämna särskilda uppgifter enligt 2 och 4 §§. Paragrafen ersätter

delar av 5 kap. 4 § LSK som har ändrats i samband med att Skatteverket bildades och när uppgiftsskyldigheten för en ägare av ersättningsbostad i utlandet tillkom (prop. 2001/02:25, s. 174, prop. 2002/03:99 och prop. 2006/07:19, s. 59).

Vi föreslår i avsnitt 5.2.5 att tidpunkten för att deklarerera för inkomst ska förändras för juridiska personer (32 kap. 2 §). Tidpunkten för att lämna särskilda uppgifter bör alltså sammanfalla med deklarationstidpunkten när det gäller de uppgifter som stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund ska lämna enligt 2 §. Detsamma gäller uppgifter som handelsbolag och europeiska ekonomiska intressegrupperingar ska lämna enligt 4 §. Sådana särskilda uppgifter ska därför ha kommit in till Skatteverket senast den 1 i den sjunde månaden efter beskattningsårets utgång. Den 1 januari har dock av praktiska skäl ersatts med den 15 december.

För dem som har ett annat räkenskapsår än kalenderår eller något av de i 3 kap. 1 § 3 tredje stycket bokföringslagen (1999:1078) tre reglerade brutna räkenskapsåren, finns en särskild bestämmelse om deklarationstidpunkt i 32 kap. 2 § andra stycket. Se vidare kommentaren till den paragrafen.

9 §

I paragrafen finns bestämmelser om när särskilda uppgifter om ersättningsbostad i utlandet (5 §), fartområde m.m. (6 §) och nedläggning av utländsk skatt (7 §) senast ska lämnas.

Paragrafen ersätter delar av 5 kap. 4 § och 15 kap. 8 § andra stycket första meningen LSK. 5 kap. 4 § LSK har ändrats i samband med att Skatteverket bildades och när uppgiftsskyldigheten för en ägare av ersättningsbostad i utlandet tillkom (prop. 2001/02:25, s. 174, prop. 2002/03:99 och prop. 2006/07:19, s. 59). 15 kap. 8 § andra stycket LSK är i sak oförändrad sedan lagens tillkomst (prop. 2001/02:25, s. 201).

Redares uppgiftsskyldighet vid ändrade förhållanden

10 §

Av paragrafen framgår att en redare, utöver den årliga uppgiftsskyldigheten, också måste underrätta Skatteverket om förhållandena förändras så att lämnade uppgifter inte längre är korrekta. Det framgår nu av 5 kap. 4 § andra stycket andra

meningen LSK. Bestämmelsen är i sak oförändrad sedan lagen trädde i kraft (prop. 2001/02:25, s. 174). Enligt nuvarande regler ska redaren anmäla förändrade förhållanden snarast. En uttrycklig tidsfrist är av tydlighetsskäl bättre. Här sägs därför i stället att underrättelse ska ske inom två veckor.

34 kap. Informationsuppgifter

Syftet med informationsuppgifter

1 §

I paragrafen anges syftet med informationsuppgifter. Sådana uppgifter lämnas för att någon annan ska kunna fullgöra sin uppgiftsskyldighet.

De bestämmelser som ges i förevarande kapitel finns i dag i 15 kap. LSK och 9 kap. FSK under rubriken "Annan uppgiftsskyldighet". Den rubriken ersätts alltså nu med den nya termen informationsuppgifter. Bestämmelsen i 15 kap. 8 § om skyldighet att anmäla nedsättning av utländsk skatt ges dock inte här utan i 33 kap. 7 §.

Den som är skyldig att lämna kontrolluppgift ska enligt 15 kap. 1 § LSK översända ett meddelande med kontrolluppgiftens innehåll till den som uppgiften avser (meddelandeskyldighet). Vi föreslår i avsnitt 3.6.6 att denna meddelandeskyldighet slopas. Någon motsvarighet till 15 kap. 1 § LSK finns alltså inte här.

Uppgifter till den deklarationsskyldige

Uppgifter till företagsledare samt delägare i fåmansföretag och fåmanshandelsbolag

2 §

Paragrafen ersätter 15 kap. 2 § LSK (prop. 2001/02:25, s. 199), som fick sin nuvarande lydelse 2006 (prop. 2005/06:40, s. 97). I paragrafen regleras skyldigheten för främst fåmansföretag och fåmanshandelsbolag att till företagsledare och delägare samt till deras närstående lämna de uppgifter som dessa behöver för att kunna beräkna sina skattepliktiga intäkter från företaget. Företagsledare, delägare och närstående behöver uppgifterna för att fullgöra deklarationsskyldigheten för inkomst enligt 30 kap.

Att bestämmelserna ska gälla på motsvarande sätt för europeiska ekonomiska intressegrupperingar framgår av 3 kap. 5 §.

Uppgifter till medhjälpande make i enskild näringsverksamhet

3 §

I 60 kap. 4–11 §§ IL finns särskilda bestämmelser om makar som tillsammans deltar i enskild näringsverksamhet. Om den ena maken med hänsyn till omständigheterna kan anses ha en ledande ställning är han eller hon företagsledande make. Den andre maken är i sådana fall medhjälpande make. Om det finns en företagsledande make är huvudregeln att överskott eller underskott ska tas upp hos honom eller henne. En del av överskottet får dock fördelas på den medhjälpande maken, nämligen som marknadsmässig ersättning för arbete i verksamheten.

Här föreskrivs att en företagsledande make ska till den medhjälpande maken lämna de uppgifter som behövs för beräkningen av verksamhetens överskott eller underskott. Motsvarande bestämmelse finns i dag i 15 kap. 3 § LSK, som behållit sin ursprungliga lydelse (prop. 2001/02:25, s. 199).

Uppgifter till den kontrolluppgiftsskyldige

I 15 kap. 4–6 §§ LSK regleras skyldigheten att lämna uppgifter till den som är kontrolluppgiftsskyldig. Det rör sig om uppgifter som behövs för att mottagaren av uppgifterna ska kunna fullgöra sin uppgiftsskyldighet. Skyldig att lämna uppgifter enligt 15 kap. 4 § första stycket LSK är den som för egen eller annans räkning har företagit en rättshandling med den som är skyldig att lämna kontrolluppgift.

I sitt yttrande över förslaget till LSK anförde Lagrådet att räckvidden och tillämpningsområdet för 15 kap. 4 § första stycket LSK inte utan vidare kunde överblickas. Bestämmelsen var enligt Lagrådet för vag för att kunna godtas och den borde därför preciseras i syfte att ge nödvändig förutsebarhet (prop. 2001/02:25, s. 347). Med anledning av kritiken uttalade regeringen att man hade för avsikt att närmare föreskriva i vilka situationer som uppgifter ska lämnas. Närmare bestämmelser om vilka uppgifter som ska lämnas finns i 9 kap. 1–3 §§ FSK. Enligt bestämmelserna ska

uppgifter lämnas av den som gör en betalning till eller från utlandet, för egen räkning öppnar ett inlåningskonto eller begär registrering hos en central värdepappersförvarare.

Den uppgiftsskyldighet som preciseras i 9 kap. 1–3 §§ FSK kan den uppgiftsskyldige föreläggas vid vite att fullgöra (prop. 2001/02:25, s. 201, 202 och 205). Dessutom kan den som inte fullgör uppgiftsskyldigheten fällas till ansvar för skatteredovisningsbrott enligt 7 § skattebrottslagen (1971:69). Den nu aktuella uppgiftsskyldigheten får därför anses utgöra ett åliggande för enskilda i den mening som avses i 8 kap. 3 § RF. Uppgiftsskyldigheten hör dock inte till grunderna för skatteförfarandet men eftersom delegation ändå inte är möjlig enligt 8 kap. 7 § RF ska föreskrifter om uppgiftsskyldigheten ges i lag. Med hänsyn härtill kan föreskrifterna i 9 kap. FSK inte vara något annat än verkställighetsföreskrifter.

Föreskrifterna i 9 kap. 1–3 §§ FSK innebär inga nya åligganden utan de skyldigheter som föreskrivs där ryms inom den vida lydelsen av första stycket i 15 kap. 4 § LSK. Det finns mot bakgrund av regeringens uttalande i förarbetena snarare skäl att se på föreskrifterna i 9 kap. 1–3 §§ FSK som en inskränkning av den av riksdagen beslutade uppgiftsskyldigheten. Uppgifter ska med andra ord endast lämnas i de fall som anges i 9 kap. 1–3 FSK. Frågan blir då om det är förenligt med RF att regeringen föreskriver om undantag från ett åliggande inom det obligatoriska lagområdet.

I förarbetena till RF sägs att även föreskrifter som går i ”berättigande” riktning för den enskilde, t.ex. en begränsning av ett åliggande, räknas till betungande offentlighetsrättsliga föreskrifter och ska därför enligt 8 kap. 3 § RF meddelas i lag. Med andra ord om en skyldighet ska föreskrivas i lag enligt RF gäller det även undantag från skyldigheten.

Föreskrifterna i 9 kap. 1–3 §§ FSK innebär i praktiken att fall som inte nämns där undantas från den av riksdagen beslutade uppgiftsskyldigheten. Detta hade måhända varit acceptabelt om riksdagen angett några riktlinjer för i vilka fall uppgifter ska lämnas och i vilka fall det inte behövs. Den bestämmelse som riksdagen beslutat innehåller dock inga sådana bestämmelser. Mer konkret innebär det att det är regeringen som efter eget skön har beslutat i vilken omfattning och utsträckning ett åliggande inom det obligatoriska området ska gälla.

Mot bakgrund av det nu sagda kan dagens reglering av skyldigheten att lämna uppgifter till den som är kontrolluppgiftsskyldig

inte anses förenlig med 8 kap. RF. Den oprecisa uppgiftsskyldigheten i 15 kap. 4 § första stycket LSK slopas därför. I stället anges i vilka fall den som kontrolluppgiften ska lämnas för är skyldig att lämna informationsuppgifter till den kontrolluppgiftsskyldige. Vilka uppgifter som ska lämnas mer i detalj kan anges i verkställighetsföreskrifter. Utgångspunkten för de nya lagbestämmelserna är bestämmelserna i 9 kap. 1–3 §§ FSK. Det är dock tveksamt om alla bestämmelser i 9 kap. FSK behövs varför en bedömning av behovet görs i det följande.

Förmån av personaloptioner

4 §

Paragrafen reglerar vilka uppgifter den som utnyttjar eller överlåter en personaloption ska lämna till den som ska lämna kontrolluppgift om förmån av personaloption. Det regleras i dag 15 kap. 4 § andra stycket LSK, som fick sin nuvarande lydelse 2009 (prop. 2001/02:25, s. 199 och 200 samt prop. 2007/08:152, s. 44).

Exakt vilka uppgifter som behöver lämnas till den kontrolluppgiftsskyldige kan regleras i verkställighetsföreskrifter.

Av 16 kap. 15 § följer att kontrolluppgift om förmån av personaloption ska lämnas av den i vars tjänst rättigheten har förvärvats.

Rabatt, bonus eller annan förmån

5 §

Här sägs vilka uppgifter den som har fått rabatt, bonus eller annan förmån på grund av kundtrohet ska lämna till den som ska lämna kontrolluppgift om förmånen. Det sägs i dag i 15 kap. 4 § andra stycket LSK, som fick sin nuvarande lydelse 2009 (prop. 2001/02:25, s. 199 och 200 samt prop. 2007/08:152, 44).

För att den kontrolluppgiftsskyldige ska kunna fullgöra sin uppgiftsskyldighet i nu aktuella fall behöver han eller hon uppgift om ersättningen eller förmånens storlek, och i förmånsfallet även uppgift om vad det rör sig om för förmån. Dessutom behövs uppgift om när förmånen utnyttjades eller ersättningen mottogs. Exakt vilka uppgifter som behöver lämnas till den kontrolluppgiftsskyldige kan regleras i verkställighetsföreskrifter.

Av 16 kap. 15 § följer att kontrolluppgift om förmånen ska lämnas av den som slutligt har stått för kostnaderna för förmånen, dvs. normalt den hos vilken den som fått förmånen är anställd.

Betalningar till och från utlandet

6 §

Den som förmedlar betalningar till eller från utlandet ska enligt 22 kap. 1 § lämna kontrolluppgift för fysiska och juridiska personer. Kontrolluppgift ska lämnas om betalningen överstiger 150 000 kronor och görs till utlandet från en obegränsat skattskyldig, från utlandet till en obegränsat skattskyldig eller inom landet mellan en obegränsat och begränsat skattskyldig.

Kontrolluppgiften ska innehålla uppgift om betalningens belopp i använd valuta, betalningsdatum, valutakod, vad en betalning till utlandet avser, vilket land som betalningen gjorts till eller kommer från och vid betalning till utlandet betalningsmottagaren.

Av 9 kap. 1 § FSK följer att den som gjort betalningen är skyldig att för den kontrolluppgiftsskyldige uppge personnummer eller liknande nummer, betalningens belopp i använd valuta, betalningsdatum, valutakod och vilket land en betalning går till eller kommer från. Om det rör sig om en betalning till utlandet ska uppgift även lämnas om vad betalningen avser och vem som är mottagare.

Det rör sig som synes om uppgifter som den kontrolluppgiftsskyldige behöver för att fullgöra sin uppgiftsskyldighet. Ovan har den slutsatsen dragits att i fortsättningen ska skyldigheten att lämna sådana uppgifter regleras i lag.

Bestämmelserna i 9 kap. 1 § FSK fanns tidigare i lag, nämligen i 3 kap. 50 § lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter. Den ursprungliga lydelsen innehöll ingen uppgiftsskyldighet för betalaren utan föreskrev bara att betalningsförmedlaren skulle lämna kontrolluppgift om det sammanlagda betalningsbeloppet. Genom lagstiftning som trädde i kraft den 1 juli 1990 utvidgades betalningsförmedlaren kontrolluppgiftsskyldighet till att även omfatta vad betalningen avsåg, vilket land betalningen gjordes till eller togs emot från och, vid betalning till utlandet, betalningsmottagarens namn (prop. 1989/90:135, s. 57, 58 och 78).

Utvidgningen gjordes för att förbättra kontrolluppgifternas användbarhet. Skyldigheten för den som kontrolluppgiften lämnas

för att till den kontrolluppgiftsskyldige lämna uppgift om personnummer, vad betalningen avser m.m. infördes 1993 i samband med att lagen (1990:750) om betalningar till och från utlandet m.m. upphävdes (prop. 1992/93:65, s. 26 och 31). Vid tillkomsten av LSK flyttades uppgiftsskyldigheten till förordning (prop. 2001/02:25, s. 199 och 200).

Tidigare i kommentaren till förevarande kapitel har den slutsatsen dragits att skyldigheten för den som placerar pengar för förräntning, t.ex. på ett inlåningskonto, att uppge personnummer eller motsvarande bör slopas. Som skäl anges att det är tillräckligt att föreskriva att kontrolluppgifterna ska innehålla personnummer eller motsvarande nummer för att de kontrolluppgiftsskyldiga ska avkräva numren av de som kontrolluppgiften ska lämnas för. Dessutom framhålls att det mot bakgrund av att alla kontrolluppgifter ska innehålla personnummer är svårt att förstå varför endast vissa ska vara skyldiga att uppge sina personnummer.

Det är dock inte enbart uppgifter om personnummer och liknande som ska lämnas enligt 9 kap. 1 § FSK utan den som har gjort en betalning till eller från utlandet ska även lämna andra uppgifter om betalningen. Att dessa andra uppgifter ska lämnas bör även i fortsättningen framgå av föreskrifter. Här är det dock tillräckligt att ange att den som har gjort betalningen ska till den kontrolluppgiftsskyldige lämna de uppgifter som behövs för att kontrolluppgiftsskyldigheten ska kunna fullgöras. Det som sägs i 9 kap. 1 § FSK kan nämligen ges som verkställighetsföreskrifter till förevarande paragraf.

Behövs det en motsvarighet till 9 kap. 2 § FSK

Den som för egen räkning placerar pengar för förräntning hos någon som är skyldig att lämna kontrolluppgift om ränta, t.ex. en bank, är enligt 9 kap. 2 § FSK skyldig att ange sitt personnummer, organisationsnummer, samordningsnummer eller motsvarande registreringsnummer.

Skyldigheten att uppge personnummer fanns ursprungligen i lagen flyttades i samband med tillkomsten av LSK till förordning (prop. 2001/02:25, s. 199 och 200). Den infördes ursprungligen i samband med att riksdagen beslutade att preliminär skatt skulle tas ut på fysiska personers ränte- och utdelningsinkomster med 30 procent. Skatteavdrag skulle göras av kreditinstitut som var

skyldiga att lämna kontrolluppgift om räntan eller utdelningen (prop. 1990/91:5, s. 103).

Ett preliminärskattesystem förutsätter att avdragen skatt tillgodoräknas rätt person. Detta sker genom att kontrolluppgifterna innehåller uppgift om avdragen skatt. Uppgiften om personnummer finns med i kontrolluppgiften för att det ska bli lättare att hänföra en kontrolluppgift till rätt skattskyldig.

Av 14 kap. 8 § 1 LSK följer att en kontrolluppgift ska innehålla nödvändiga identifikationsuppgifter för den som uppgiften lämnas för (24 kap. 4 § i den här lagen). I 8 kap. 1 § FSK sägs att kontrolluppgifter ska innehålla personnummer, samordningsnummer eller organisationsnummer för den som uppgiften lämnas för.

Det är alltså inte bara kontrolluppgifter om räntor som ska innehålla personnummer för den som uppgiften lämnas för utan det gäller alla kontrolluppgifter. Mot den bakgrunden är det svårt att förstå varför det bara är den som placerar pengar för förräntning som är skyldig att uppge sitt personnummer, inte minst mot bakgrund av att den som ingår avtal om andra ersättningar från vilka skatteavdrag ska göras inte är skyldig att uppge sitt personnummer. Den generella skyldigheten att i kontrolluppgifter ange personnummer bör även medföra att den som ska lämna kontrolluppgift avkräver den som uppgiften ska lämnas för de nummer som ska anges i kontrolluppgiften. Skyldigheten att uppge personnummer slopas därför och bestämmelsen därom i FSK förs därför inte över hit.

Behövs det en motsvarighet till 9 kap. 3 § FSK

I 9 kap. 3 § FSK sägs att den som begär registrering av vissa slags värdepapper hos en central värdepappersförvarare ska till förvararen lämna uppgift om namn och hemvist på den för vilkens räkning utdelning eller ränta ska lyftas.

De värdepapper som avses är dels värdepapper som berättigar till utdelning från utländsk juridisk person, dels obligation, förlagsbevis eller någon annan för den allmänna rörelsen avsedd förskrivning (skuldförbindelser) under förutsättning att ränta erläggs mot kupong eller kvitto och inte betalas ut av någon som bedriver valutahandel eller av värdepappersinstitut hos vilket utländsk fondpapper eller rättighet som anknyter till sådant fondpapper förvaras i depå eller kontoförs.

Syftet med uppgiftsskyldigheten är att VPC, som är den enda auktoriserade centrala värdepappersförvararen, ska kunna fullgöra sin skyldighet att lämna kontrolluppgift om räntor och utdelningar.

I förarbetena till de bestämmelser som 9 kap. 3 § FSK härrör från var utgångspunkten att VPC behövde uppgift om för vems räkning ränta eller utdelning skulle lyftas för att kunna tillhandahålla uppgifter för taxeringskontrollen (prop. 1978/79:161 s. 78 och 79 samt prop. 1982/83:105, s. 10 och 11). Om någon sådan uppgift inte lämnades fick dock VPC utgå från att avkastningen lyftes för egen del av den som var registrerad som ägare.

Frågan är närmast om VPC alltså behöver uppgift om för vems räkning ränta eller utdelning lyfts för att kunna fullgöra sin kontrolluppgiftsskyldighet. Behov av det finns bara i fall där kontrolluppgift ska lämnas för annan än mottagaren av utdelningen eller räntan, dvs. den för vilkens räkning utbetalningen mottagits.

Bestämmelser om kontoföring i avstämningsregister av äganderätt och särskild rätt till "dokumentlösa" värdepapper regleras i lagen (1998:1479) om kontoföring av finansiella instrument. Utländska aktier och skuldförbindelser behöver inte vara registrerade i ett avstämningsregister, men emittenten, dvs. aktiebolaget och i fråga om skuldförbindelser utgivaren eller utfärdaren av förbindelsen, kan ta initiativ till en sådan registrering. Utdelning och ränta som VPC betalar ut ska i så fall betalas ut till den som är antecknad som ägare eller särskild rättighetsinnehavare i avstämningsregistret.

Värdepapper får vara förvaltarregistrerade. I så fall antecknas inte ägaren i avstämningsregistret utan i stället antecknas att värdepappret förvaltas för annans räkning och vem som är förvaltare. Registrering som förvaltare får bara medges centralbanker, clearingorganisationer, centrala värdepappersförvarare och värdepappersinstitut.

En förvaltare tar emot ränta och utdelning för annans räkning. Kontrolluppgift om ränta eller utdelning på förvaltarregistrerade värdepapper lämnas dock av förvaltaren. VPC behöver därför inte uppgift om namn och hemvist på den för vilken räntan eller utdelning lyfts.

När det gäller andra värdepapper än förvaltarregistrerade vet inte VPC om den som har rätt till räntan eller utdelningen enligt avstämningsregistret lyfter den för någon annans räkning och givetvis inte heller om en eventuell "annan" är en sådan person som kontrolluppgift ska lämnas för. Det spelar dock ingen roll eftersom

i sådana fall ska kontrolluppgift lämnas för den fysiska person som tar emot räntan eller utdelningen och inte för någon annan för vilkens räkning utdelningen eller räntan eventuellt tas emot. Däremot kan den som tar emot utdelning eller ränta för någon annans räkning vara skyldig att lämna kontrolluppgift för den för vilkens räkning räntan eller utdelningen togs emot.

Mot bakgrund av det nu sagda behöver inte VPC uppgift om för vems räkning ränta eller utdelning lyfts för att kunna fullgöra sin uppgiftsskyldighet utan det är tillräckligt med de uppgifter som finns i avstämningsregistret. Bestämmelserna i 9 kap. 3 § FSK behövs därför inte.

Uppgifter om anskaffningsutgift för andelar i investeringsfonder

7 §

I 20 kap. finns bestämmelser om kontrolluppgift om avyttring av andelar i investeringsfonder. Av 4 § nämnda kapitel framgår att om andelen är förvaltarregistrerad ska förvaltaren lämna kontrolluppgift. För att förvaltaren ska kunna fullgöra sin uppgiftsskyldighet föreskrivs i *första stycket* att fondbolag som ska föra in en förvaltare i registret över andelsinnehavare ska lämna förvaltaren uppgift om den genomsnittliga anskaffningsutgiften för de andelar som ska registreras på förvaltaren. Om innehavaren av andelarna byter förvaltare eller om förvaltaren inte längre ska vara införd i registret ska förvaltaren enligt *andra stycket* lämna den nya förvaltaren eller fondbolaget motsvarande uppgift om de andelar som flyttas. Syftet är att den nya förvaltaren eller fondbolaget ska kunna fullgöra sin kontrolluppgiftsskyldighet.

Paragrafen ersätter 15 kap. 7 § LSK (prop. 2001/02:25, s. 106, 107 och 201). Bestämmelsen i LSK fick sin nuvarande lydelse i samband med att lagen (2004:46) om investeringsfonder infördes (prop. 2002/03:150).

När ska uppgifter till den kontrolluppgiftsskyldige lämnas?

8 §

I *första stycket* anges när uppgifter som avses i 4 och 5 §§ ska lämnas. Sådana uppgifter ska lämnas till den kontrolluppgiftsskyldige senast månaden efter det att skyldigheten att lämna

kontrolluppgift uppkom, dock inte senare än den 15 januari påföljande år. Att uppgiften ska lämnas månaden efter t.ex. en rabatt utnyttjats gör det möjligt att beakta aktuella ersättningar och förmåner vid beräkningen av skatteavdragets storlek enligt 11 kap. 1, 6 och 8 §§ och underlaget för arbetsgivaravgifter enligt socialavgiftslagen.

Uppgifter som avses i 6 och 7 §§ ska enligt *andra stycket* lämnas till den kontrolluppgiftsskyldige snarast och senast den 15 januari året efter det år som uppgifterna gäller. Den som ska lämna uppgifter om en betalning till eller från utlandet bör lämna de uppgifter som behövs till den kontrolluppgiftsskyldige i samband med att betalningen förmedlas.

Att uppgifterna inte får lämnas senare än den 15 januari innebär att den kontrolluppgiftsskyldige alltid har minst drygt två veckor på sig att fullgöra sin kontrolluppgiftsskyldighet, som ju enligt 24 kap. 1 § ska vara fullgjord senast den 31 januari samma år.

Bestämmelser om när uppgifter ska lämnas till den kontrolluppgiftsskyldige finns i dag i 15 kap. 5 § LSK, som fick sin nuvarande lydelse 2008 (prop. 2001/02:25 s. 200 och 201 samt prop. 2007/08:152, s. 45).

Anmälan om uteblivna informationsuppgifter

9 §

Om den som är skyldig att lämna kontrolluppgift inte får de uppgifter som behövs ska den kontrolluppgiftsskyldige anmäla det till Skatteverket, som enligt 37 kap. 2 § har möjlighet att förelägga den som inte fullgjort sin uppgiftsskyldighet i förhållande till den kontrolluppgiftsskyldige att göra det. Paragrafen ersätter 15 kap. 6 § LSK (prop. 2001/02:25 s. 201), som ändrades i samband med att Skatteverket ersatte Riksskatteverket och de tio skattemyndigheterna (prop. 2002/03:99).

35 kap. Periodiska sammanställningar

1 §

Här regleras skyldigheten att lämna periodisk sammanställning över varuhandel med andra EG-länder. Skyldig att lämna sådana sammanställningar är den som är eller ska vara registrerad för

mervärdesskatt. Paragrafen ersätter 10 kap. 33 § första stycket SBL, som aldrig har ändrats (prop. 1996/97:100 s. 577).

I 10 kap. 33 § andra stycket SBL sägs att regeringen eller den myndighet regeringen bestämmer meddelar närmare föreskrifter om vilka uppgifter som ska lämnas. Därefter sägs att då får föreskrivas att periodisk sammanställning ska lämnas även för varuöverföringar för vilka redovisningsskyldighet inte föreligger.

Regeringen har i 65 § skattebetalningsförordningen (1997:750, SBF) bemyndigat Skatteverket att meddela föreskrifter om sådan uppgiftsskyldighet som avses i 10 kap. 33 § SBL.

I förarbetena till den ursprungliga bestämmelsen i mervärdesskattelagen uttalades att detaljerade regler om periodiska sammanställningar torde behöva utfärdas som tillämpningsföreskrifter (prop. 1994/95:57, s. 99).

Regeringen får med stöd av 8 kap. 13 § första stycket RF besluta föreskrifter om verkställighet av lag. För det behövs inget bemyndigande och bestämmelsen i 10 kap. 33 § andra stycket SBL där det sägs att ”regeringen meddelar närmare föreskrifter” är inte heller något bemyndigande utan bara en upplysning om att det finns verkställighetsföreskrifter.

Detsamma gäller andra meningen i 10 kap. 33 § andra stycket SBL som säger att regeringen får föreskriva att periodisk sammanställning ska lämnas även för varuöverföringar för vilka redovisningsskyldighet inte föreligger. Bestämmelsen får nämligen förstås på så sätt att verkställighetsföreskrifter får avse överföringar som inte ska redovisas i en mervärdesskattedeklaration, t.ex. överföringar som är undantagna från skatteplikt. Att skyldigheten att lämna periodisk sammanställning även omfattar sådana överföringar är självklart eftersom skyldigheten inte är begränsad till överföringar som ska redovisas i en mervärdesskattedeklaration.

I avsnitt 2.6 görs bedömningen att skatteförfarandelagen inte bör innehålla några bestämmelser som enbart informerar om verkställighetsföreskrifter. Informationsbestämmelserna i 10 kap. 33 § andra stycket SBL förs därför inte över hit.

2 §

Paragrafen ersätter 10 kap. 35 § SBL (prop. 1996/97:100, s. 578), som har ändrats två gånger. Första gången i samband med att Skatteverket ersatte Riksskatteverket och de tio skattemyndigheterna (prop. 2002/03:99). Andra gången när möjligheten att

lämna periodisk sammanställning för kalenderår slopades (prop. 2004/05:15, s. 47–49 och 68).

3 §

I paragrafen sägs när en periodisk sammanställning ska lämnas. Det sägs i dag i 10 kap. 36 § SBL (1996/97:100, s. 578). Den paragrafen har bara ändrats en gång, nämligen när Skatteverket ersatte Riksskatteverket och de tio skattemyndigheterna (prop. 2002/03:99).

Bestämmelser om periodiska sammanställningar i andra kapitel

Enligt 10 kap. 34 § SBL ska en periodisk sammanställning lämnas på fastställt formulär. I andra stycket sägs att Skatteverket får bestämma att sammanställningen kan lämnas med hjälp av automatisk databehandling. Bestämmelser om i vilken form periodiska sammanställningar och andra uppgifter ska lämnas ges i 38 kap.

I 10 kap. 36 a § SBL sägs att Skatteverket får förelägga den som inte fullgör sin skyldighet att lämna en periodisk sammanställning eller som lämnar en ofullständig sådan, att lämna eller komplettera sammanställningen. Denna bestämmelse ersätts av den för alla uppgiftsskyldigheter gemensamma bestämmelsen i 37 kap. 2 §. Där sägs att Skatteverket får förelägga den som inte fullgjort en uppgiftsskyldighet att fullgöra den.

36 kap. Anstånd med att deklarerat och lämna särskilda uppgifter

Anstånd ska beviljas om förutsättningarna är uppfyllda

Den som ansöker om anstånd med att deklarerat eller lämna särskilda uppgifter har rätt att få anstånd om förutsättningarna för anstånd är uppfyllda. I sådana fall ska Skatteverket bevilja anstånd. För att det ska komma till tydligt uttryck i lagtexten används här genomgående ordet ”ska”.

Bestämmelsen om anstånd med att lämna skattedeklaration i 10 kap. 24 § SBL anger att Skatteverket ”får” bevilja anstånd. 16 kap. 1 § LSK om anstånd med att lämna självdeklaration anger att anstånd ”kan beviljas”. Bestämmelsen om så kallat byråanstånd i 16 kap. 2 § LSK reglerar vem som får ansöka om anstånd men ger inte besked om huruvida regleringen också innefattar en rättighet.

Nu justeras samtliga anståndsbestämmelser så att det direkt av bestämmelserna framgår att anstånd ”ska” beviljas om förutsättningarna är uppfyllda.

Ansökan om anstånd

1 §

Att anstånd beviljas efter ansökan framgår i dag av de olika anståndsbestämmelserna. Här sägs det i stället i en inledande paragraf. Ansökan ska normalt göras av den deklarationsskyldige. När det är fråga om så kallat byråanstånd enligt 3 § ska ansökan i stället göras av redovisningsbyrån eller annan som i näringsverksamhet lämnar deklarationshjälp.

Se kommentaren till 5 § om frågan när en ansökan om anstånd senast ska ha kommit in till Skatteverket.

Deklarationsskyldighet för inkomst och särskilda uppgifter

Fysiska personer och dödsbon

2 §

Av paragrafens *första stycke* framgår att fysiska personer och dödsbon kan få anstånd med att deklarerera inkomst om det finns särskilda skäl. Detsamma gäller skyldigheten att lämna särskilda uppgifter om ersättningsbostad i utlandet.

Enligt *andra stycket* får anståndet avse tid efter den 31 maj det år då deklaration skulle ha lämnats endast om det finns synnerliga skäl.

Paragrafen ersätter 16 kap. 1 och 3 §§ LSK i de delar de avser fysiska personer och dödsbon. 16 kap. 1 § LSK är endast ändrad i samband med att Skatteverket bildades (prop. 2001/02:25, s. 202 och prop. 2002/03:99). 16 kap. 3 § har ändrats två gånger sedan lagens tillkomst (prop. 2001/02:25, s. 202). Den första ändringen innebar att möjligheten till byråanstånd utsträcktes till att även gälla vissa särskilda uppgifter (prop. 2004/05:113, s. 52 och 60). Den andra ändringen gjordes i samband med att en skyldighet att lämna särskild uppgift infördes för dem som inte ska lämna allmän självdeklaration, men som äger en ersättningsbostad i utlandet. Anståndsbestämmelserna gjordes då tillämpliga även på sådan särskild uppgift (prop. 2006/07:19, s. 59).

En redaktionell ändring görs nu genom att uttrycket ”på grund av särskilda omständigheter är förhindrad” ersätts med ”om det finns särskilda skäl”. Genom ändringen får kapitlets bestämmelser om anstånd en enhetlig utformning.

3 §

Fysiska personer och dödsbon som anlitar en redovisningsbyrå eller annan deklarationsmedhjälpare kan enligt paragrafen få anstånd med att deklarerar inkomst (byråanstånd). Paragrafen ersätter 16 kap. 2 § LSK som bara har ändrats när Skatteverket bildades (prop. 2001/02:25, s. 202 och prop. 2002/03:99).

16 kap. 2 § LSK omfattar även andra juridiska personer än dödsbon. Möjligheterna till byråanstånd begränsas nu till att gälla fysiska personer och dödsbon. Orsaken till förändringen är de nya deklarationstidpunkter för juridiska personer som vi föreslår avsnitt 5.2.5. I och med att deklarationstidpunkten för juridiska personer senareläggs med två månader, tre månader för den som deklarerar elektroniskt, ska förfarandet kunna fungera utan byråanstånd för juridiska personer (se 32 kap. 2 § och kommentaren till den bestämmelsen).

Byråanstånd beviljas enligt en tidsplan som inte får sträcka sig längre än till och med den 15 juni. Det innebär att deklARATIONERNA ska lämnas successivt under perioden den 2 maj t.o.m. den 15 juni. På motsvarande sätt som i dag är det Skatteverket som ska utforma tidsplanen. Anståndsbeslutet omfattar ett antal namngivna personer. Tidsplanen är däremot inte preciserad så att det framgår vid vilken tidpunkt en viss person senast ska deklarerar. I tidsplanen anges i stället hur stor andel av personerna som ska deklarerar vid vissa datum. Detta innebär att en person som omfattas av ett byråanstånd kan drabbas av förseningsavgift först om det efter sluttiden för anståndet kan konstateras att personen inte har deklarerat. Förseningsavgiften sanktionerar alltså inte att tidsplanen följs.

Bestämmelsen om att anstånd beviljas enligt en tidsplan kan ges som en verkställighetsföreskrift och återfinns därför inte längre i lagen.

När bestämmelserna om byråanstånd tillkom förutsattes att en deklarationsmedhjälpare som inte följer leveransplanen skulle kunna få möjligheterna till sådant anstånd beskurna (prop. 1977/78:181, s. 229). Dagens bestämmelse ger inte uttryck för att tidigare misskötsamhet ska beaktas. När vi nu utformar anstånds-

bestämmelserna som ”ska-bestämmelser” (se ovan under kapitelrubriken) accentueras behovet av ett uttryckligt lagstöd om anstånd i vissa fall ska kunna vägras.

Som framgår ovan drabbas inte de personer som byråanståndet gäller av förseningsavgift på grund av att den successiva leveransen enligt tidsplanen inte iakttas. Det finns inte heller någon sanktion som tar sikte på deklarationsmedhjälparen i en sådan situation. Mot den bakgrunden bör det enligt vår bedömning vara möjligt att avslå en ansökan om byråanstånd om tidigare anstånd har missköts. Skäl för avslag kan vara omfattande eller upprepade avvikelser från tidsplanen. Även annat missbruk av regleringen bör kunna leda till att anstånd vägras.

Det är deklarationsmedhjälparen som ska ansöka om byråanstånd, se 1 § andra stycket. En förutsättning för att anstånd ska kunna beviljas är att det av ansökan framgår vilka personer som den avser. Det är självklart och behöver inte sägas i lagen. Vi föreslår därför ingen motsvarighet till 16 kap. 2 § första stycket andra meningen LSK enligt vilken det till ansökan ska fogas en förteckning över de deklarationsskyldiga för vilka ansökan görs.

Juridiska personer

4 §

I paragrafen regleras förutsättningarna för att andra juridiska personer än dödsbon ska medges anstånd med att deklarerat inkomst och lämna särskilda uppgifter.

Paragrafen ersätter 16 kap. 1 och 3 §§ LSK i de delar de avser andra juridiska personer än dödsbon. 16 kap. 1 § LSK är endast ändrad i samband med att Skatteverket bildades (prop. 2001/02:25, s. 202 och prop. 2002/03:99). 16 kap. 3 § har ändrats två gånger sedan lagens tillkomst (prop. 2001/02:25, s. 202). Den första ändringen innebar att möjligheten till så kallat byråanstånd utsträcktes till att även gälla vissa särskilda uppgifter (prop. 2004/05:113, s. 52 och 60). Den andra ändringen gjordes i samband med att en skyldighet att lämna särskild uppgift infördes för den som inte ska lämna allmän självdeklaration, men som äger en ersättningsbostad i utlandet. Anståndsbestämmelserna gjordes då tillämpliga även på sådan särskild uppgift (prop. 2006/07:19, s. 59).

Som förutsättning för anstånd ska i fortsättningen gälla att det finns synnerliga skäl. Anstånd ska alltså endast förekomma i rena

undantagsfall. Bakgrunden till skärpningen är att deklarations-tidpunkten för juridiska personer har senarelagts (se 32 kap. 2 § och kommentaren till den bestämmelsen samt avsnitt 5.2.5). Behov av anstånd bör därför egentligen inte uppkomma. I något enstaka fall kan det ändå tänkas att det i nära anslutning till deklarations-tidpunkten inträffar en oförutsedd händelse som gör det omöjligt att deklarerat i tid. Om det inträffade inte skulle bedömas som laga förfall bör i en sådan situation finnas möjlighet att medge ett kortare anstånd.

Skattedeklaration

5 §

Paragrafen ersätter 10 kap. 24 § första stycket SBL som bara har ändrats vid ett tillfälle, nämligen när Skatteverket bildades (prop. 1996/97:100, s. 573 och prop. 2002/03:99).

Enligt 10 kap. 24 § SBL ska en ansökan om anstånd ha kommit in till Skatteverket senast den dag då deklARATIONEN skulle ha kommit in. Motsvarande bestämmelse saknas i LSK. Vi föreslår ingen sådan bestämmelse eftersom det är självklart att ansökan måste komma in före tidsfristens utgång. Om ansökan kommer in senare (och laga förfall inte förelegat) är den deklarationsskyldige redan i dröjsmål och det finns förutsättningar att ta ut förseningsavgift. Medlet för att angripa förseningsavgiften är i en sådan situation inte anstånd, däremot kan befrielse bli aktuell. Att ansökan om anstånd måste göras senast den dag då uppgiftsskyldigheten skulle ha fullgjorts följer alltså av regelverket i övrigt och behöver inte sägas särskilt.

37 kap. Föreläggande

1 §

Paragrafen inleder kapitlet och anger dess innehåll.

Föreläggande att fullgöra uppgiftsskyldighet

2 §

Här ges Skatteverket befogenhet att förelägga en uppgiftsskyldig att fullgöra sin uppgiftsskyldighet. Paragrafen ersätter 10 kap.

27 och 36 a §§ SBL samt 17 kap. 1 § LSK (prop. 1996/97:100, s. 577 och 578 samt prop. 2001/02:25, s. 202 och 203).

10 kap. 27 § SBL har bara ändrats en gång, nämligen när Skatteverket ersatte Riksskatteverket och de tio skattemyndigheterna (prop. 2002/03:99). Befogenheten i 10 kap. 36 a § SBL att genom föreläggande kräva in periodiska sammanställningar är från 2003 (prop. 2002/03:5, s. 88–90). Den ändrades i samband med att Skatteverket inrättades (prop. 2002/03:99).

Bestämmelsen i LSK ändrades 2004, då innehållet i förevarande paragrafs *andra stycke* lades till (prop. 2002/03:99, s. 282 och 311).

Befogenheten i LSK riktar sig mot den som inte har lämnat föreskriven självdeklaration eller kontrolluppgift eller som har lämnat en ofullständig deklaration eller kontrolluppgift. Även den som inte lämnat särskild uppgift eller andra föreskrivna uppgifter kan föreläggas. Enligt skattebetalningslagen får föreläggandet avse den som inte lämnat deklaration eller som lämnat en ofullständig sådan. Detsamma gäller periodiska sammanställningar.

Dessa olika ordalydelser ersätts nu med ”den som inte har fullgjort en uppgiftsskyldighet”. Lydelsen omfattar dels den som överhuvudtaget inte har lämnat eller godkänt någon uppgift, t.ex. låtit bli att deklarerera, dels den som deklarerat eller lämnat uppgifter på annat sätt men som utelämnat en uppgift som personen var skyldig att lämna. Den uppgiftsskyldige kan t.ex. ha utelämnat uppgifter som behövs för att Skatteverket ska kunna fatta ett riktigt beslut.

I dagens bestämmelser sägs att den som inte fullgjort sina skyldigheter får föreläggas att lämna eller komplettera deklarationen, sammanställningen eller uppgiften. Här sägs bara att personen får föreläggas att fullgöra skyldigheten, vilket täcker in både att deklarerera och att komplettera redan deklarerade uppgifter på grund av att en föreskriven uppgift saknas.

Den här paragrafen ger Skatteverket befogenhet att genom föreläggande kräva fullgörelse av en uppgiftsskyldighet (fullgörelseföreläggande). Skyldigheten finns där redan och föreläggandet utfärdas för att förmå den uppgiftsskyldige att fullgöra sin skyldighet.

Förevarande bestämmelse om fullgörelseföreläggande avser bara uppgiftsskyldigheter i förevarande avdelning. Övriga bestämmelser om fullgörelseföreläggande ges i anslutning till respektive skyldighet, se t.ex. 10 kap. 20 §. En sådan ordning är tydligare än alternativet med en generell bestämmelse om fullgörelse-

föreläggande där vissa skyldigheter enligt förevarande lag måste undantas.

Medverka personligen

3 §

Paragrafen ersätter 7 § lagen (2005:1117) om deklarationsombud som behållit sin ursprungliga lydelse (prop. 2005/06:31, s. 43, 44, 57 och 58).

Skatteverket får enligt paragrafen förelägga den som deklarerat genom ett deklarationsombud att personligen eller genom behörig ställföreträdare bekräfta eller komplettera deklarerade uppgifter. Om en deklarationsskyldig, som har ett deklarationsombud, inte har deklarerat är förevarande paragraf inte tillämplig utan då ska Skatteverket förelägga den deklarationsskyldige att deklarerat enligt 2 §.

Möjligheten att förelägga den deklarationsskyldige att medverka personligen beskrivs i förarbetena som en lämplig kompenserande åtgärd när det finns behov av att närmare knyta de av deklarationsombudet lämnade uppgifterna till den deklarationsskyldige. Om det skulle visa sig att deklarerade uppgifter som lämnas av ett visst deklarationsombud i stor utsträckning innehåller brister eller felaktigheter kan det bli aktuellt att tillämpa paragrafen. Syftet med bestämmelsen är däremot inte att Skatteverket i första hand alltid ska vända sig till huvudmannen när ett deklarationsombud har brutit i något hänseende. Så länge fråga är om sådant uppgiftslämnande som ligger inom ramen för ett deklarationsombuds behörighet är det naturligt i stället att i första hand ta upp frågor om eventuella brister i de lämnade uppgifterna med deklarationsombudet och att ombudet inkommer med eventuella kompletterande uppgifter (prop. 2005/06:31, s. 44).

Vi föreslår i avsnitt 3.3.7 att en dödsbodelägare ska kunna deklarerat för dödsboet med stöd av fullmakt (se 39 kap. 4 § andra stycket). Skatteverket bör på motsvarande sätt som gäller för den som deklarerat genom deklarationsombud ha möjlighet att förelägga den deklarationsskyldige att medverka genom behörig ställföreträdare. Ett sådant föreläggande innebär att samtliga dödsbodelägare ska bekräfta eller komplettera deklarerade uppgifter (18 kap. 1 § ärvdabalken).

Föreläggande att lämna uppgift

Deklarera

4 §

Paragrafen ger Skatteverket befogenhet att förelägga den som inte är skyldig att deklarerat att göra det. Denna befogenhet är i dag spridd på tre olika bestämmelser, nämligen 10 kap. 5 § (preliminär självdeklaration) och 10 § (skattedeklaration) SBL samt 17 kap. 2 § LSK (prop. 1996/97:100, s. 566 och 568 samt prop. 2001/02:25, s. 203). Bestämmelserna har bara ändrats en gång nämligen när Skatteverket ersatte Riksskatteverket och de tio skattemyndigheterna (prop. 2002/03:99).

Uppgift om kommande utbetalningar av ersättning för arbete

5 §

Enligt paragrafen får Skatteverket förelägga den som ger ut ersättning för arbete att lämna uppgift om den ersättning som kan antas komma att betalas ut under mottagarens beskattningsår. Motsvarande bestämmelse finns i dag i 10 kap. 8 § SBL, som bara ändrats en gång och det var i samband med att Skatteverket inrättades (prop. 1996/97:100, s. 567 och prop. 2002/03:99).

Syftet är att Skatteverket ska kunna ta in uppgifter för att preliminärt taxera mottagaren eller kontrollera en preliminär deklaration som mottagaren lämnat.

I avdelningen om preliminär skatt har begreppen arbetsgivare och arbetstagare övergetts eftersom en del bestämmelser gäller för betydligt fler än bara arbetsgivare i den betydelse begreppet har inom andra rättsområden och i dagligt tal. Enligt dagens bestämmelser om preliminär skatt, dvs. enligt skattebetalningslagen, gäller nämligen ett utvidgat arbetsgivarbegrepp. Det innebär att med arbetsgivare och arbetstagare avses den som ger ut respektive tar emot ersättning för arbete. Dessa definitioner slopas nu och i stället används nyss nämnda uttryck eller orden "utbetalare/utgivare" respektive "mottagare". Utgivare används i fall där ersättningen kan bestå av annat än pengar, t.ex. olika förmåner. Även här utmönstras begreppet "arbetsgivare". Det ersätts med "den som ger ut ersättning för arbete".

Uppgift för kontroll av egen uppgiftsskyldighet

6 §

Paragrafen ersätter 3 kap. 5 § TL och 14 kap. 3 § första stycket SBL. Den ursprungliga lydelsen av 3 kap. 5 § TL förtydligades 1994 (prop. 1989/90:74, s. 396 och 397 samt prop. 1993/94:151, s. 164 och 165). År 1998 tillkom ett vitesförbud som utvidgades 2003 och då flyttades till 3 kap. 6 § TL (prop. 2002/03:106). Bestämmelsen i SBL har inte ändrats i sak (prop. 1996/97:100, s. 597 och 598). Båda bestämmelserna ändrades i samband med att Skatteverket ersatte Riksskatteverket och de tio skattemyndigheterna (prop. 2002/03:99).

Enligt 3 kap. 5 § TL ska syftet med föreläggandet vara att få in material för att kontrollera de uppgifter som den skattskyldige lämnat i sin självdeklaration eller för att få underlag för att fatta ett riktigt taxeringsbeslut avseende den skattskyldige (prop. 1989/90:74, s. 396).

I skattebetalningslagen sägs i stället att föreläggandet ska avse uppgifter som behövs för kontroll av deklarationen eller av annan uppgiftsskyldighet. Med kontroll av uppgiftsskyldighet avses såväl kontroll av om uppgiftsskyldighet överhuvudtaget föreläggas som kontroll av att skyldigheten fullgjorts riktigt och fullständigt (prop. 1996/97:100, s. 597). Som exempel på annan uppgiftsskyldighet än skyldighet att lämna deklaration nämns skyldigheten för den som är registrerad för mervärdesskatt att i en periodisk sammanställning lämna uppgifter om omsättning, förvärv och överföring av varor som transporteras mellan EG-länder (1996/97:100, s. 597). Bestämmelser om periodiska sammanställningar finns här i 35 kap.

Den som är skyldig att deklarerar inkomst ska, utöver vissa särskilt angivna uppgifter, enligt 3 kap. 1 § 7 LSK lämna de övriga uppgifter som Skatteverket behöver för att fatta riktiga taxerings- och beskattningsbeslut samt beslut om pensionsgrundande inkomst. En bestämmelse med motsvarande innehåll finns i 31 kap. 3 §.

Enligt 10 kap. 17 § 6, 17 a § 6 och 17 b § 6 SBL ska en skatte-deklaration, utöver vissa särskilt angivna uppgifter, innehålla de ytterligare uppgifter som behövs för beräkning och kontroll av skatten. Den deklarationsskyldige måste alltså lämna alla uppgifter som behövs för att skatten ska kunna beräknas. I den här lagen sägs det i 26 kap. 19 §.

Av 2 § följer att Skatteverket får förelägga den som inte fullgjort en uppgiftsskyldighet att fullgöra skyldigheten. I kommentaren till den paragrafen sägs att lydelsen omfattar dels den som överhuvudtaget inte har lämnat någon uppgift, t.ex. låtit bli att deklarerat, dels den som deklarerat eller lämnat uppgifter på annat sätt men som utelämnat en uppgift som personen var skyldig att lämna. Den uppgiftsskyldige kan t.ex. ha låtit bli att deklarerat uppgifter som behövs för att Skatteverket ska kunna fatta ett riktigt beslut. Skatteverket kan då förelägga personen att fullgöra skyldigheten, vilket täcker in både att deklarerat och att komplettera redan deklarerade uppgifter på grund av att en föreskriven uppgift saknas.

Föreläggandebefogenheten i 2 § tar som synes sikte på uppgifter som den uppgiftsskyldige är skyldig att lämna utan föreläggande. Syftet med det föreläggandet är alltså att förmå den uppgiftsskyldige att fullgöra sin uppgiftsskyldighet (fullgörande-föreläggande). Föreläggandet i sig skapar ingen uppgiftsskyldighet.

Syftet med den här paragrafen är något annat, nämligen att ge Skatteverket befogenhet att begära in uppgifter som behövs för kontroll av en uppgiftsskyldighet (kontrollföreläggande). Med andra ord bör ändamålet med föreläggandet vara detsamma som i 14 kap. 3 § SBL. Däremot är det inte nödvändigt att som i 3 kap. 5 § TL låta föreläggandebefogenheten omfatta uppgifter som behövs för att Skatteverket ska kunna fatta ett korrekt beslut. Skälet till det är att skyldigheten att deklarerat innefattar en skyldighet att lämna eller godkänna alla uppgifter som behövs för ett korrekt beslut och att Skatteverket enligt 2 § får förelägga den som inte fullgör skyldigheten att fullgöra den.

Det föreskrivs alltså att ändamålet med föreläggandet ska vara att kontrollera om en uppgiftsskyldighet fullgjorts. Nästa fråga är mot vem ett sådant föreläggande ska kunna riktas.

Enligt bestämmelsen 3 kap. 5 § TL får ett föreläggande riktas mot den som är eller kan antas vara skattskyldig. I 14 kap. 3 § första stycket SBL används i stället ordalydelsen "är eller kan antas vara deklARATIONSSKYLDIG" för att peka ut mot vilka ett föreläggande kan riktas.

Eftersom syftet med föreläggandet ska vara att kontrollera om en uppgiftsskyldighet fullgjorts bör föreläggandet kunna riktas mot den som är eller kan antas vara uppgiftsskyldig. Det skulle dock utvidga tillämpningsområdet. I dag finns nämligen inget utrymme för att förelägga en kontrolluppgiftsskyldig att lämna uppgift som behövs för kontroll av att denne fullgjort sin uppgiftsskyldighet.

Däremot får Skatteverket besluta om revision hos den som är eller kan antas vara bokföringsskyldig för att kontrollera om personen fullgjort sin kontrolluppgiftsskyldighet eller har förutsättningar att fullgöra kontrolluppgiftsskyldighet som kan antas uppkomma.

För den uppgiftsskyldige är ett föreläggande att lämna uppgift mindre ingripande än en revision. Det är därför en brist att föreläggande inte får användas för att hämta in uppgifter av en kontrolluppgiftsskyldig för att kontrollera om skyldigheten fullgjorts. Dessutom är det något märkligt att en kontrolluppgiftsskyldig genom ett s.k. tredjemansföreläggande kan åläggas att lämna uppgifter som behövs för kontroll av andras kontrolluppgiftsskyldigheter men inte kan åläggas att lämna uppgifter för kontroll av sin egen skyldighet.

Mot bakgrund av det nu sagda är det närmast en fördel att termen uppgiftsskyldig utvidgar tillämpningsområdet för kontrollförelägganden till att även omfatta den som är eller kan antas vara kontrolluppgiftsskyldig.

Skatteverket får enligt 3 kap. 4 § SBL förelägga den som inte anmäler sig för registrering eller som inte underrättar verket om ändrade förhållanden att fullgöra sina skyldigheter eller att lämna sådana uppgifter som behövs för att avgöra om anmälnings- eller underrättelseskyldighet finns. Skyldigheten att anmäla sig för registrering och skyldigheten att anmäla ändringar i de uppgifter som ligger till grund för registrering är uppgiftsskyldigheter. Det innebär att termen uppgiftsskyldig även omfattar den som är skyldig att anmäla sig för registrering och den som är skyldig att underrätta verket om förändringar i registreringsuppgifterna.

Regelverket blir dock tydligare om bestämmelser om fullgörande- och kontrollföreläggande avseende uppgiftsskyldigheterna i fråga om registrering ges i kapitlet om registrering, dvs. i 7 kap. En motsvarighet till 3 kap. 4 § SBL finns därför i 7 kap. 5 §.

En annan sak som bör beröras är att om bara uppgiftsskyldiga ska kunna föreläggas, kommer det inte längre vara möjligt att förelägga den som är skattskyldig utan att vara uppgiftsskyldig. I dag är det möjligt enligt 3 kap. 5 § TL eftersom där används termen ”skattskyldig” för att ringa in dem som ett föreläggande kan riktas mot.

Fysiska personer med enbart tjänsteinkomster understigande grundavdraget behöver inte deklarerat. Detsamma gäller fysiska personer vars inkomster enbart består av räntor och utdelningar för vilka kontrolluppgift ska lämnas. Dessa personer betalar ju rätt

inkomstskatt genom att skatteavdrag görs med 30 procent. Nu nämnda personer är alltså inte uppgiftsskyldiga och kommer därför inte längre att kunna föreläggas om befogenheten bara ska omfatta den som är uppgiftsskyldig.

En sådan inskränkning av Skatteverkets befogenhet att förelägga försämrar dock inte förutsättningarna för en effektiv skattekontroll eftersom behovet av att kontrollera nyss nämnda kategorier av skattskyldiga är närmast obefintligt. I de ytterst få fall där det finns behov av kontroll kan Skatteverket enligt 4 § förelägga den skattskyldige att lämna deklaration. De deklarerade uppgifterna kan sedan kontrolleras genom ett föreläggande enligt den här paragrafen. Att ett föreläggande inte längre kan riktas mot vissa skattskyldiga om den grundläggande förutsättningen ska vara att den som föreläggs är eller kan antas vara uppgiftsskyldig är därför inget problem.

Med hänsyn till det nu sagda föreskrivs här att Skatteverket får förelägga den som är eller kan antas vara uppgiftsskyldig enligt 15–35 kap. att lämna uppgift som behövs för kontroll av skyldigheten. Begränsningen till förevarande avdelning görs för att föreläggande för att kontrollera uppgiftsskyldigheterna i fråga om registrering ges i 7 kap.

En befogenhet för Skatteverket att förelägga någon att lämna uppgift får även anses innefatta en befogenhet att låta föreläggandet i stället avse att visa upp en handling eller att lämna över en kopia av handling. Det rör ju sig enbart om två olika sätt att lämna en uppgift. Ordalydelsen ”visa upp en handling eller att lämna över en kopia av handling” förs därför inte över hit. Det bör tilläggas att Skatteverket får bestämma hur uppgiften ska lämnas, dvs. om t.ex. en kopia av en handling ska lämnas. Se även kommentaren till 9 §.

Det är viktigt att understryka att Skatteverket även i fortsättningen får förelägga en uppgiftsskyldig att visa upp en handling eller lämna över en kopia av handling. Skatteverkets befogenhet inskränks alltså inte bara för att ordalydelsen stramas upp.

Så länge föreläggandet avser uppgifter som behövs för kontroll av en uppgiftsskyldighet finns det egentligen inget som begränsar befogenheten. En annan sak är att Skatteverket inte bör använda föreläggandebefogenheten för att kontrollera hela verksamheter eller verksamhetsdelar, utan för sådana omfattande kontroller ska revisionsbefogenheten användas. Föreläggande är avsett för att bl.a. vid deklarationsgranskningen kontrollera t.ex. om näringsidkare

redovisat en inkomst som Skatteverket har uppgift om eller för att stämma av en uppgift i deklarationen.

I äldre förarbeten finns uttalanden om att föreläggande att visa upp en handling bara får användas för att kontrollera om uppgifterna i deklarationen stämmer överens med underlaget och inte för att kontrollera underlagets riktighet. De första uttalandena är från 1961 då skyldigheten att visa upp handlingar efter föreläggande infördes. I förarbetena framhölls att skyldigheten att tillhandahålla handlingar efter föreläggande inte fick bli lika omfattande som motsvarande skyldighet vid revision. Ursprungligen begränsades därför skyldigheten att visa upp handling efter föreläggande till vissa i lagen angivna slag av handlingar (prop. 1961:100, s. 250–256 och prop. 1989/90:74, s. 288–290). Denna exemplifiering av handlingar försvann 1994 då ordalydelsen ”lämna de upplysningar som behövs” ersattes med ”lämna uppgift, visa upp handling eller kopia av handling som behövs” (prop. 1993/94:151, s. 164 och 165).

Ändamålet med ett föreläggande enligt den här paragrafen är att kontrollera om den uppgiftsskyldige fullgjort sin uppgiftsskyldighet. Det här föreläggandet får däremot inte användas för att enbart kontrollera att bokföringsskyldighet eller dokumentationsskyldighet enligt 39 kap. fullgjorts, dvs. att underlaget är riktigt. Att en uppgift skulle kunna användas för sådan kontroll hindrar dock inte att den begärs in med stöd av ett föreläggande enligt förevarande paragraf, givetvis under förutsättning att uppgiften behövs för kontroll av en uppgiftsskyldighet.

Att låta föreläggandebefogenheten enbart begränsas av ändamålet ”kontroll av uppgiftsskyldighet” är tydligt och äventyrar inte gränsdragningen mot revisionsinstitutet. Dessutom är det mindre ingripande för den uppgiftsskyldige att bli förelagd än att bli reviderad varför det är bra att det inte finns uppgifter som enbart kan inhämtas genom revision.

7 §

Paragrafen ersätter 14 kap. 3 § tredje stycket SBL. Stycket lades till i samband med att punktskatterna infogades i skattekontosystemet (prop. 2001/02:127 s. 175 och 176). Därefter har bara en ändring gjorts, nämligen när Skatteverket ersatte Riksskatteverket och de tio skattemyndigheterna (prop. 2002/03:99).

I dagens bestämmelse sägs att Skatteverket får förelägga den som är eller kan antas vara skyldig att redovisa punktskatt att lämna

varuprov eller beskriva varor eller tjänster som används, säljs eller på annat sätt tillhandahålls i verksamheten.

Beskrivningar av varor och tjänster är uppgifter och om sådana uppgifter behövs för kontroll av deklarationsskyldigheten för punktskatt kan uppgifterna begäras in med stöd av 6 §. Ett varuprov är dock ingen uppgift och här kompletteras därför Skatteverkets befogenhet enligt 6 § med en befogenhet att förelägga den som är eller kan antas vara skyldig att redovisa punktskatt att lämna varuprov.

Uppgift för kontroll av någon annans uppgiftsskyldighet

8 §

I paragrafen, som är hämtad från 17 kap. 3 § LSK, regleras i vilka fall Skatteverket får förelägga fysiska personer och dödsbon att lämna uppgifter om tredje man.

Bestämmelsen i LSK har bara ändrats en gång, nämligen när Skatteverket ersatte Riksskatteverket och de tio skattemyndigheterna (prop. 2001/02:25, s. 137 och 203 samt prop. 2002/03:99).

Skatteverkets befogenhet omfattar föreläggande att lämna kontrolluppgift om dels ersättning för utfört arbete som betalats ut till en namngiven näringsidkare, dels ränta från och fordran på en namngiven låntagare. Paragrafen är bara tillämplig i fall där kontrolluppgift om ersättningen, räntan eller fordringen inte ska lämnas enligt bestämmelserna i 16 eller 17 kap.

Förmögenhetsskatten avskaffades den 1 januari 2007 (prop. 2007/08:26). Som en följd av avskaffandet slopades skyldigheten att lämna kontrolluppgifter om fordringsrätter den 1 januari 2009 (prop. 2008/09:44). I fortsättningen ska alltså kontrolluppgift lämnas enbart om avkastning på fordringsrätter.

Eftersom kontrolluppgifter inte längre ska lämnas om fordringsrätter bör *punkten 2* enbart omfatta ränta och alltså inte som dagens bestämmelse även fordran.

9 §

I paragrafen ges Skatteverket befogenhet att besluta om s.k. tredjemansföreläggande. I dag finns bestämmelser om tredjemansföreläggande i 14 kap. 4 § SBL och 17 kap. 4 § LSK. De bestämmelser som nu ersätts har inte ändrats i sak sedan SBL och LSK

infördes (prop. 1996/97:100, s. 598 och prop. 2001/02:25, s. 136–138, 203 och 204). I bestämmelsen i skattebetalningslagen har dock andra ändringar än sakliga gjorts, nämligen dels i samband med att 1999 års bokföringslag tillkom, dels när Skatteverket ersatte Riksskatteverket och de tio skattemyndigheterna (prop. 1989/90:130 och prop. 2002/03:99). Vid sistnämnda tillfälle ändrades även bestämmelsen om tredjemansföreläggande i LSK.

När det gäller vilka personer Skatteverket kan rikta ett föreläggande mot skiljer sig inte bestämmelserna i SBL respektive LSK åt. Enligt båda lagarna gäller att ett föreläggande kan riktas mot andra juridiska personer än dödsbon och mot fysiska personer och dödsbon om personen eller dödsboet är eller kan antas vara bokföringsskyldig.

Ändamålet med föreläggandet skiljer sig dock åt mellan SBL och LSK. I SBL föreskrivs att kontrolluppgiften ska ha betydelse för beskattningen. I begreppet kontrolluppgift ligger att uppgiften ska ha betydelse för någon annans beskattning än den som föreläggs. Enligt LSK ska föreläggandet avse förhållanden som är av betydelse för kontroll av att deklara- eller annan uppgiftsskyldighet fullgjorts riktigt och fullständigt av andra än den som föreläggs, eller att uppgiftsskyldighet kan fullgöras av andra än den som föreläggs. Det sistnämnda ändamålet gör det möjligt för Skatteverket att besluta om föreläggande som avser löpande beskattningsår.

I sak torde det inte finnas någon skillnad mellan ändamålen eftersom frågan om deklara- och annan uppgiftsskyldighet fullgjorts riktigt och fullständigt eller kan fullgöras nästan uteslutande har betydelse för beskattningen. Frågan blir då närmast vilken ordalydelse som är att föredra. Här kan det vara av intresse att titta på hur kontrolländamålen för tredjemansrevision i SBL respektive TL har formulerats.

Tredjemanskontroll sker inte bara genom föreläggande utan även genom tredjemansrevision. Ändamålet med tredjemanskontrollen bör vara detsamma oavsett vilken metod som används. En annan sak är att de olika metoderna lämpar sig bäst i olika situationer (prop. 1996/97:100, s. 473 och 474).

Enligt 14 kap. 7 § SBL får Skatteverket besluta om s.k. tredjemansrevision för att kontrollera (här bortser vi från vissa specialfall som rör punktskatt) att deklara- och annan uppgiftsskyldighet fullgjorts riktigt och fullständigt av annan än den som revideras eller att annan än den som revideras har

förutsättningar att fullgöra uppgiftsskyldighet som kan antas uppkomma.

Kontrolländamålen för tredjemansföreläggande och tredjemansrevision är alltså olika i SBL. Kontrolländamålet för tredjemansrevision i SBL är dock som synes identiskt med det ändamål som gäller för tredjemansföreläggande enligt 17 kap. 4 § LSK och dessutom med det kontrolländamål som gäller för tredjemansrevision enligt 3 kap. 8 § TL.

Mot bakgrund av nu angivna förhållanden bör ändamålet med ett tredjemansföreläggande enligt förevarande paragraf beskrivas på i stort sett samma sätt som i 17 kap. 4 § LSK.

Några korrigeringar i förhållande till LSK bör dock göras. Här sägs bara att kontrollen ska avse uppgiftsskyldighet och inte, som i LSK, att ändamålet ska vara kontroll av deklarations- eller annan uppgiftsskyldighet. Termen ”uppgiftsskyldighet” omfattar givetvis även deklarationsskyldighet. Dessutom är det inte nödvändigt att säga att ändamålet ska vara att kontrollera att uppgiftsskyldighet fullgjorts riktigt och fullständigt utan det är tillräckligt att ange att det som ska kontrolleras är om uppgiftsskyldighet fullgjorts. Utgångspunkten är att antingen har uppgiftsskyldigheten fullgjorts eller så har den inte det (jfr kommentaren till 2 §). Orden ”riktigt och fullständigt” tillför med andra ord inget och de finns därför inte med här.

Det som nu föreskrivs innebär ingen ändring i sak i förhållande till ordalydelsen i 14 kap. 4 § SBL att föreläggande får meddelas om uppgiften har betydelse för beskattningen. Värt att nämna är att i förarbetena till nyssnämnda paragraf och till 17 kap. 4 § LSK uttalas att enligt båda paragraferna är det möjligt att låta ett föreläggande avse en löpande period (prop. 1996/97:100, s. 486 och prop. 2001/02:25, s. 203).

Befogenhet i 14 kap. 4 § SBL för Skatteverket att besluta om tredjemansföreläggande får inte användas för att kontrollera om någon annan än den som föreläggs har fullgjort skyldigheten att anmäla sig för registrering eller underrätta Skatteverket om ändringar i registrerade uppgifter. Det följer av att befogenheterna att besluta om föreläggande på registreringsområdet regleras i 3 kap. 4 § SBL. Föreläggandebefogenheterna på registreringsområdet ska även i fortsättningen regleras uttömmande i kapitlet om registrering, dvs. i 7 kap. För att upprätthålla dagens ordning sägs i förevarande paragraf att tredjemansföreläggande bara får användas

för kontroll av uppgiftsskyldighet enligt 15–35 kap. och alltså inte enligt 7 kap.

Ursprunget till dagens bestämmelser om tredjemansföreläggande infördes 1994 i samband med att tredjemansrevisionerna slopades. Den främsta grunden för slopandet var att de uppgifter som Skatteverket kan behöva hämta in från tredje man regelmässigt kan hämtas in med ett föreläggande (prop. 1993/94:151, s. 90–92). I det lagförslag som remitterades till Lagrådet nämndes vid sidan av föreläggande att lämna kontrolluppgift, föreläggande att visa upp handling. Enligt Lagrådets mening var det onödigt eftersom termen kontrolluppgift även bör innefatta att visa upp handling eller att lämna över en kopia av handling (prop. 1993/94:151, s. 260).

Den ursprungliga bestämmelsen om tredjemansföreläggande placerades i 3 kap. 50 a § lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter (GLSK) och innebar att fysiska personer som var bokföringsskyldiga och juridiska personer kunde föreläggas att lämna kontrolluppgift för kontroll av rättshandling mellan den som förelades och annan person. Ändamålet med föreläggandet låg i själva begreppet kontrolluppgift, som enligt 3 kap. 1 § GLSK var uppgifter till ledning för taxering av andra än uppgiftslämnaren själv.

Från början angavs alltså inte särskilt att ett tredjemansföreläggande fick avse att visa upp en handling eller överlämna en kopia av handling. När GLSK ersattes av LSK kom dock detta att anges särskilt. I 17 kap. 4 § LSK anges att föreläggandet får avse att lämna uppgift om en rättshandling eller att visa upp en handling eller lämna över en kopia av en handling som rör rättshandlingen. Enligt förarbetena var motivet för tillägget att förtydliga vad som kan krävas av den som föreläggs. Där sägs också att tillägget gjordes med utgångspunkt i hur bestämmelsen om tredjemansföreläggande i 14 kap. 4 § SBL är utformad (prop. 2001/02:25, s. 203).

En befogenhet för Skatteverket att förelägga någon att lämna uppgift får även anses innefatta en befogenhet att låta föreläggandet i stället avse att visa upp en handling eller att lämna över en kopia av handling. Det rör ju sig enbart om två olika sätt att lämna en uppgift. Ordalydelsen ”visa upp en handling eller att lämna över en kopia av handling” förs därför inte över hit. Det bör tilläggas att Skatteverket får bestämma hur uppgiften ska lämnas, dvs. om t.ex. en kopia av en handling ska lämnas.

10 §

Paragrafen ersätter bestämmelserna i 14 kap. 4 § andra stycket SBL och 17 kap. 5 § LSK. I paragrafen föreskrivs att även andra personer än de som anges i 3 §, dvs. i princip fysiska personer och dödsbon som inte är bokföringsskyldiga, får föreläggas att lämna uppgift om andra. För det krävs dock särskilda skäl. Med särskilda skäl avses framför allt fall där det finns ett uttalat kontrollintresse och där alternativa kontrollmetoder saknas (prop. 1993/94:151, s. 182 och 183 samt prop. 1996/97:100, s. 598).

Bestämmelserna om att tredjemansföreläggande, under förutsättning att det finns särskilda skäl, även får riktas mot fysiska personer och dödsbon som inte är bokföringsskyldiga fanns med i de ursprungliga lydelseerna av SBL och LSK och har behållit dessa lydelse (prop. 1996/97:100, s. 598 och prop. 2001/02:25, s. 204). Den ändring som gjordes i 14 kap. 4 § SBL i samband med att Skatteverket inrättades berörde nämligen inte den paragrafens andra stycke.

38 kap. Formkrav för lagens uppgiftsskyldigheter

Fastställt formulär

1 §

Enligt paragrafen ska uppgifter deklarerars enligt ett fastställt formulär. Paragrafen ersätter 4 kap. 1 § LSK som har behållit sin ursprungliga lydelse (prop. 2001/02:25, s. 171). I skattebetalningslagen finns bestämmelser om fastställt formulär i 10 kap. 25 § första stycket och 32 c § första stycket. 10 kap. 25 § ändrades i denna del när bestämmelser om skalbolagsdeklarationer tillkom (prop. 1996/97:100, s. 574 och prop. 2001/02:165, s. 75). Bestämmelsen om fastställt formulär i 10 kap. 32 c § fanns ursprungligen i 10 kap. 32 § andra stycket SBL (prop. 1996/97:100, s. 577). Den fick sin nuvarande placering 2002 (prop. 2001/02:127, s. 173) och har härefter ändrats när Skatteverket kom till (prop. 2002/03:99). Paragrafen ersätter också hänvisningar till 10 kap. 25 § SBL som finns i 9 a § andra stycket och 13 a § tredje stycket samma kapitel.

Paragrafen gäller samtliga uppgifter som ska deklarerars enligt lagen. Fastställt formulär ska alltså användas av den som deklarerar inkomst, lämnar preliminär deklaration och lämnar skattedeklaration. Deklarationsskyldigheten för inkomst fullgörs genom att uppgifter lämnas eller godkänns (29 kap. 3 §). Även i det fall upp-

gifter godkänns deklarerats uppgifterna enligt fastställt formulär. I detta fall genom att den deklarationsskyldige godkänner de uppgifter som Skatteverket, enligt fastställt formulär, har underrättat honom eller henne om.

Av 2 § framgår att fastställt formulär även ska användas av den som lämnar kontrolluppgifter, särskilda uppgifter och periodiska sammanställningar.

Kravet på fastställt formulär begränsar inte möjligheterna att använda elektronisk kommunikation (jfr Ds 2003:29, s. 101). Bestämmelsen är liksom övriga formkrav i kapitlet teknikneutral. I lagen behövs därför inte några bestämmelser som öppnar möjligheter för elektronisk kommunikation. 4 kap. 4 § LSK och 10 kap. 26 § SBL får alltså inga motsvarigheter här. Utrymmet för elektroniskt uppgiftslämnande behandlas i avsnitt 3.4.

2 §

Den som lämnar kontrolluppgifter, ett åtagande att lämna kontrolluppgifter om pensionsförsäkringar, särskilda uppgifter och periodiska sammanställningar ska enligt denna paragraf lämna uppgifterna enligt fastställt formulär. Det framgår i dag av 13 kap. 3 § och 14 kap. 7 § första stycket LSK vad gäller kontrolluppgifter och åtaganden att lämna kontrolluppgifter om pensionsförsäkringar. Enligt en hänvisning i 5 kap. 4 § första stycket LSK till 4 kap. 1 § samma lag gäller det också för de särskilda uppgifter som lämnas i samma ordning som självdeklarationer. För uppgift om nedsättning av utländsk skatt finns kravet på fastställt formulär i 15 kap. 8 § andra stycket LSK.

Bestämmelserna i 4 kap. 1 § och 14 kap. 7 § LSK är inte ändrade (prop. 2001/02:25, s. 171 och 197). 15 kap. 8 § andra stycket LSK har i sak behållit sin ursprungliga lydelse (prop. 2001/02:25, s. 201).

Bestämmelsen om periodiska sammanställningar finns i 10 kap. 34 § första stycket SBL som har behållit sin ursprungliga lydelse (prop. 1996/97:100, s. 577).

Att åtaganden att lämna kontrolluppgifter om pensionsförsäkringar ska lämnas enligt fastställt formulär följer av 13 kap. 3 § LSK. Den bestämmelsen infördes 2008 och har aldrig ändrats (prop. 2007/08:55, s. 110).

Kravet på fastställt formulär begränsar inte möjligheterna att använda elektronisk kommunikation. Bestämmelserna i 13 kap. 3 § andra stycket, 14 kap. 7 § andra stycket LSK och 10 kap. 34 § andra

stycket SBL som gör det möjligt att lämna uppgifter med hjälp av automatisk databehandling får därför inga motsvarigheter här.

Uppgifter som ska undertecknas

3 §

I paragrafen finns ett krav på att vissa uppgifter ska undertecknas. Det är ett teknikneutralt krav som kan uppfyllas genom undertecknande på papper eller med elektroniska medel.

Paragrafen ersätter tillsammans med 4 § kraven på egenhändig underskrift av deklARATIONER i 4 kap. 3 § LSK och 10 kap. 25 § andra stycket SBL. 4 kap. 3 § LSK har behållit sin ursprungliga lydelse (prop. 2001/02:25, s. 172). Underskriftskravet i skattebetalningslagen infördes 2001 (prop. 2001/02:25, s. 213). 10 kap. 25 § SBL ändrades senast 2005 i samband med att en lag om deklARATIONS-ombud tillkom (prop. 2005/06:31, s. 59). Genom att paragrafen gäller samtliga deklARATIONER ersätter den också hänvisningar i skattebetalningslagen som gör bestämmelsen tillämplig för punkt-skattedeklARATION (10 kap. 9 a § andra stycket SBL) samt förenklad och särskild skattedeklARATION (10 kap. 13 a § tredje stycket och 32 c § tredje stycket SBL). Paragrafen ersätter också hänvisningen till underskriftskravet i 4 kap. 3 § LSK för särskilda uppgifter (5 kap. 4 § första stycket LSK).

Deklarerade uppgifter ska enligt *punkt 1* undertecknas. Bestämmelsen gäller generellt för deklARATIONER i lagen. När det gäller deklARATIONSSKYLDIGHETEN för inkomst innebär bestämmelsen att den som deklarerar ska underteckna de uppgifter som lämnas eller godkänns. Om uppgifter deklarerar på papper undertecknas de med en namnteckning. Den som deklarerar på Internet eller med telefon får underteckna med en elektronisk underskrift, t.ex. med koder eller e-legitimation. På samma sätt som i dag bör Skatteverket få föreskriva vad som ska krävas i olika situationer (se t.ex. SKVFS 2009:8). Sådana föreskrifter kan meddelas som verkställighetsföreskrifter till förevarande paragraf samt 1 och 2 §§.

För att bestämmelserna i 26 kap. om skattedeklARATION ska bli så lättillgängliga som möjligt föreslår vi en reglering som utgår från att arbetsgivardeklARATION, mervärdesskattedeklARATION och punkt-skattedeklARATION är självständiga varianter av skattedeklARATIONEN. Den som ska redovisa arbetsgivaravgifter, avdragen skatt, mervärdesskatt och punkt-skatt ska alltså i formell mening lämna

tre deklARATIONER. Det innebär givetvis inte att det behöver krävas tre separata handlingar eller tre underskrifter. När Skatteverket utformar formulär för uppgiftslämnandet ska verket naturligtvis anpassa formulären så att den administrativa bördan blir så liten som möjligt. Samtliga uppgifter som lämnas elektroniskt vid ett tillfälle bör omfattas av ett undertecknande. På motsvarande sätt bör formulären för deklARATION på papper utformas så att en underskrift får omfatta alla uppgifter som deklarerats vid samma tillfälle.

I *punkten 2* finns en bestämmelse om undertecknande av särskilda uppgifter som stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund ska lämna enligt 33 kap. 2 § och som en ägare av en ersättningsbostad i utlandet ska lämna enligt 33 kap. 5 §. Däremot är det inte nödvändigt att kräva att de särskilda uppgifter som ett handelsbolag ska lämna enligt 33 kap. 4 § ska undertecknas. Uppgifterna lämnas till ledning för delägarnas taxering och delägarna redovisar sina andelar av bolagets resultat i sina deklARATIONER. Kravet på undertecknande av delägarnas deklARATIONER är enligt utredningens bedömning tillräckligt.

Paragrafen diskuteras i avsnitt 3.6.3.

Vem ska underteckna uppgifterna?

4 §

I paragrafen regleras vem det är som ska underteckna uppgifter. Det framgår i dag av 4 kap. 3 § LSK och 10 kap. 25 § andra och tredje styckena SBL. I författningskommentaren till 3 § finns en redogörelse för förarbetena till bestämmelserna.

Av *första stycket* framgår att det är den uppgiftsskyldige eller behörig ställföreträdare som ska underteckna uppgifterna. Det är alltså normalt den uppgiftsskyldige själv som ska underteckna. Av andra lagar framgår vem som är behörig att företräda t.ex. ett aktiebolag, en omyndig eller ett dödsbo.

Ombud i allmänhet är inte behöriga ställföreträdare och kan därför inte underteckna uppgifter enligt 4 § *första stycket*. Det finns dock tre undantag i *andra stycket*, nämligen deklARATIONERsombud, ombud för en utländsk företagare och ombud för dödsbo. Ett deklARATIONERsombud får enligt *punkten 1* underteckna uppgifter som deklarerats elektroniskt. Bestämmelserna om deklARATIONERsombud finns i 6 kap.

Ett utländskt företag är i vissa fall enligt 6 kap. 2 och 3 §§ skyldigt att ge ett ombud fullmakt att lämna mervärdesskatte-deklaration. Även när ingen skyldighet föreligger får det utländska företaget använda sådant ombud. Ombudet kan givetvis under-teckna uppgifter i mervärdesskattedeklaration. Det framgår av *punkten 2*.

Ett dödsbo som förvaltas av dödsbodelägarna bör enligt vår bedömning kunna utse en av dödsbodelägarna som ombud med uppdrag att deklarerera för dödsboet, se avsnitt 3.3.7. En dödsbo-delägare som fått fullmakt av övriga dödsbodelägare att deklarerera för dödsboet kan därför enligt *punkten 3* underteckna deklarerade uppgifter. I andra fall än de tre som anges här kan ett ombud inte uppfylla kravet på undertecknande.

I 5 kap. finns vidare regler som innebär att annan än den skattskyldige ska deklarerera och betala skatt. Det gäller t.ex. ombud för generalrepresentation och representant för ett enkelt bolag eller partrederi. I dessa fall deklarerar företrädaren inte med stöd av fullmakt. Företrädaren är enligt lagen uppgiftsskyldig och är därmed den som ska underteckna.

En bestämmelse om form som inte får någon motsvarighet

Här redogörs för en bestämmelse som inte får någon motsvarighet i den nya lagen och som inte behandlats tidigare i kommentaren.

Uppgifter enligt föreläggande

I 17 kap. 6 § LSK sägs att uppgifter som ska lämnas enligt föreläggande ska lämnas på det sätt och inom den tid som anges i föreläggandet. På skattebetalningsområdet finns inte någon sådan bestämmelse. Lagrådet ansåg att innehållet närmast är en självklarhet och att bestämmelsen är överflödigt (prop. 2001/02:25, s. 349). Vi delar den uppfattningen. Bestämmelsen förs därför inte över till den nya lagen.

39 kap. Dokumentationskyldighet

1 §

I paragrafen anges kapitlets innehåll.

Definitioner

2 §

I paragrafen finns ett antal definitioner av begrepp som huvudsakligen används i detta kapitel. Definitionen av kassaregister är hämtad från 5 § lagen (2007:592) om kassaregister m.m. (kassaregisterlagen). Förarbetena finns i prop. 2006/07:105, s. 91.

Definitionen av torg- och marknadshandel är hämtad från 1 § torgkontrollagen. Den fanns med i den ursprungliga lydelsen av lagen (prop. 1997/98:100, s. 171, 213 och 321).

Vad som avses med restaurang- och frisörverksamhet framgår i dag av 2 § branschkontrollagen. Där anges vilken slags näringsverksamhet lagen är tillämplig på. Här definieras i stället restaurang- och frisörverksamhet och dessa termer används sedan för att ange tillämpningsområdet för bestämmelserna i 13 och 17 §§. Det rör sig alltså om en annan lagstiftningsteknik och inte någon ändring sak. Att en annan lagstiftningsteknik väljs beror på att de särskilda kontrollbestämmelserna nu ges i en gemensam lag om skatteförfarandet.

Termerna restaurang- och frisörverksamhet kommenteras i förarbetena till branschkontrollagen (prop. 2005/06:169, s. 39 och 40). Där kommenteras också vad som ska förstås med huvudsakligen (s. 125).

Generell dokumentationskyldighet

3 §

Paragrafen ersätter 14 kap. 2 § SBL och 19 kap. 2 § LSK.

Den nuvarande bestämmelsen i skattebetalningslagen riktar sig till den som är deklarationsskyldig medan bestämmelsen i LSK riktar sig till den som är uppgiftsskyldig. Skyldigheten enligt skattebetalningslagen att se till att det finns underlag tar dock inte bara sikte på fullgörandet av deklarationsskyldigheten och kontrollen av den skyldigheten utan även annan uppgiftsskyldighet. Med hänsyn härtill och till att uppgiftsskyldig är ett vidare begrepp

som även rymmer den som är deklarationsskyldig används begreppet uppgiftsskyldig här.

I förarbetena till LSK uttalades att hur lång tid olika underlag ska bevaras fick regleras genom tillämpningsföreskrifter i förordning (prop. 2001/02:25, s. 208). Dessa föreskrifter finns i 12 kap. 1 § förordningen (2001:1244) om självdeklarationer och kontrolluppgifter (FSK). Föreskrifter om hur länge underlag ska bevaras ges dock på skattebetalningsområdet i lag. Sådana föreskrifter finns i 14 kap. 1 a § fjärde stycket och 2 § andra stycket SBL. Även i torgkontrollagen finns en bestämmelse om hur lång tid en platsupplåtare ska bevara uppgifter om den som plats upplåtits till. Vidare finns i branschkontrollagen en bestämmelse som reglerar hur länge uppgifter i en personalliggare ska bevaras. Också kassaregisterlagen har en bestämmelse om bevarande av uppgifter.

Med hänsyn till vad som uttalats i förarbetena till LSK och till att det får anses ligga i sakens natur att den som är skyldig att föra räkenskaper, anteckna uppgifter eller genom annan lämplig dokumentation se till att det finns underlag också är skyldig att bevara underlaget, bör nyss nämnda bestämmelser om hur länge underlag ska bevaras i stället ges i förordning.

Som gemensam benämning för de skyldigheter att anteckna eller på annat sätt dokumentera uppgifter som regleras i detta kapitel använder vi ”dokumentationsskyldighet”. Uttrycket beskriver på ett bra sätt att det handlar om att samla in uppgifter och bevara dessa.

Kontantbranschen

I 4–11 §§ finns bestämmelser om kassaregister. Bestämmelserna är hämtade från kassaregisterlagen (prop. 2006/07:105). Vissa av lagens bestämmelser (1–8 §§ och 30–32 §§) trädde i kraft den 1 januari 2008. De övriga bestämmelserna avser skyldigheter för näringsidkarna och kontrollbefogenheter för Skatteverket (9–29 §§) och träder i kraft först den 1 januari 2010.

Lagen har ändrats redan före ikraftträdandet. Ändringen innebär att ett krav på återkommande teknisk kontroll slopas (prop. 2008/09:133).

Vem ska använda kassaregister?

4 §

Paragrafen ersätter 2 och 6 §§ kassaregisterlagen (prop. 2006/07:105, s. 89 och 91). Av paragrafen framgår att skyldigheten att använda ett kassaregister gäller för den som i näringsverksamhet säljer varor eller tjänster mot kontant betalning eller mot betalning med kontokort. Undantagen från skyldigheten framgår av 5 §.

5 §

I paragrafen finns undantagen från skyldigheten att använda kassaregister. Den motsvarar 3 § kassaregisterlagen (prop. 2006/07:105, s. 89 och 90).

6 §

Vid bedömningen av om skyldigheten att använda kassaregister gäller för viss verksamhet ska enligt paragrafen självständiga verksamheter inom ramen för en näringsverksamhet bedömas var för sig. Det sägs i dag i 4 § kassaregisterlagen (prop. 2006/07:105, s. 90 och 91).

Registrering i kassaregister

7 §

Enligt paragrafen ska all försäljning registreras i ett kassaregister. I kassaregistret ska även annan löpande användning av registret, exempelvis lådöppningar, registreras. Av paragrafen framgår också att ett kvitto ska tas fram vid varje försäljning och erbjudas kunden. Innehållet är hämtat från 9 § kassaregisterlagen (prop. 2006/07:105, s. 91).

I 23 § andra stycket kassaregisterlagen finns ett krav på att vissa uppgifter ska bevaras. Det gäller uppgifter på kontrollremsa eller i journalminne som inte utgör räkenskapsinformation enligt bokföringslagen (1999:1078). Uppgifterna ska bevaras i två månader efter utgången av den kalendermånad då de registrerades. Dokumentationsskyldigheten innefattar ett bevarandekrav som i tid och omfattning kan preciseras i verkställighetsföreskrifter. Vi föreslår därför ingen bestämmelse om bevarande i lagen (jfr författningskommentarerna till 3 och 12–14 §§).

Krav som ett kassaregister ska uppfylla

8 §

Paragrafen beskriver ett kassaregisters funktions- och säkerhetskrav. Den ersätter 10 § kassaregisterlagen (prop. 2006/07:105, s. 923).

Kassaregistret ska på ett tillförlitligt sätt visa alla registreringar som har gjorts samt programmeringar och inställningar som utgör behandlingshistorik. De övergripande funktionskraven som ett kassaregister enligt paragrafen ska uppfylla kan preciseras genom verkställighetsföreskrifter. Vi föreslår alltså inte något bemyndigande att meddela föreskrifter om kassaregistrets funktionskrav. Normgivningsfrågorna diskuteras i avsnitt 2.5 och i författningskommentaren till 10 §.

9 §

Av paragrafens *första stycke* framgår att ett certifieringsförfarande ska säkerställa att kassaregister uppfyller de funktions- och säkerhetskrav som ställs. Det framgår i dag av 12 § kassaregisterlagen (prop. 2006/07:105, s. 92). 12 § kassaregisterlagen reglerar också vem som får genomföra certifieringen. Sådana bestämmelser kan meddelas med stöd av bemyndigandet i 10 §. De återfinns därför inte i lagen.

I *andra stycket* finns ett undantag från kravet på certifiering. Någon motsvarighet till bestämmelsen finns inte i kassaregisterlagen, men däremot i 14 § Skatteverkets föreskrifter om krav på kassaregister (SKVFS 2009:1). Undantaget placeras i lag av konstitutionella skäl, se kommentaren till 10 §. Om ett kassaregister har en särskild kontrollenhet som är certifierad gäller kravet på certifiering inte övriga delar av kassaregistret. Det är då tillräckligt att tillverkaren intygar att registrets övriga delar uppfyller funktionskraven (tillverkardeklaration).

Bemyndiganden

10 §

Paragrafen innehåller bemyndiganden för regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer att meddela föreskrifter om certifiering av kassaregister. Med stöd av paragrafen kan föreskrifter meddelas om vilka organ som får utföra certifiering.

Sådana bestämmelser finns i 12 och 14 §§ kassaregisterlagen. De kan dock med fördel ges i förordning eller myndighets föreskrift (se nedan om det rättsliga stödet för delegation). Bemyndigandet omfattar också föreskrifter om hur certifieringen ska genomföras.

Bemyndigandena i 31 § kassaregisterlagen är betydligt mer omfattande. Enligt den paragrafen får regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer meddela föreskrifter om krav på kassaregister, teknisk kontroll, användning av kassaregister och undantag från skyldigheter enligt lagen. Bemyndigandena stöder sig enligt förarbetena på 8 kap. 7 § 3 RF enligt vilken regeringen efter bemyndigande i lag kan meddela föreskrifter om näringsverksamhet (prop. 2006/07:105, s. 76, 77 och 98).

Med stöd av bemyndigandet har regeringen genom 1 § förordningen (2007:597) om kassaregister m.m. delegerat vidare rätten att meddela föreskrifter till Skatteverket. Skatteverket har meddelat föreskrifter om krav på kassaregister (SKVFS 2009:1) och föreskrifter om kontrollenhet till kassaregister (SKVFS 2009:2).

Skyldigheten att använda ett certifierat kassaregister är ett sådant sanktionerat åliggande som avses i 8 kap. 3 § RF och som ska ha lagform. Det gäller även funktionskraven som ställs på ett kassaregister eftersom de är en väsentlig del av skyldigheten att använda kassaregister. Som framgår av avsnitt 2.5 är det utredningens bedömning att 8 kap. 7 § RF inte kan tillämpas bara för att en skatteförändringsbestämmelse riktar sig till en person som är verksam inom ett delegerbart område.

Bestämmelserna om skyldigheten att använda kassaregister tar inte direkt sikte på skatteredovisningen utan på den löpande registreringen av kontantförsäljning. Regleringen ersätter en alkoholorrättslig reglering och kommer att få betydelse även för andra intressen än skattekontroll. Det helt överskuggande syftet med bestämmelserna är ändå att förbättra förutsättningarna för skattekontroll. Det är därför enligt utredningens bedömning tveksamt att betrakta bestämmelserna som sådana bestämmelser om näringsverksamhet som omfattas av delegationsmöjligheten enligt 8 kap. 7 § 3 RF. Bestämmelserna om näringsidkarnas skyldighet att använda kassaregister ska därför finnas i lag. I annan författning kan verkställighetsföreskrifter meddelas.

Vi föreslår mot den bakgrunden inga bemyndiganden att meddela föreskrifter om krav på kassaregister, användning av kassaregister och undantag från skyldigheter. 8 och 9 §§ innehåller övergripande funktions- och säkerhetskrav som är tillräckligt

konkreta för att ligga till grund för verkställighetsföreskrifter, se författningskommentarerna till dessa paragrafer. I 5 § finns begränsningar i kassaregisterkravets tillämpningsområde och enligt 11 § finns möjligheter att i enskilda fall besluta om undantag från kraven. Bestämmelsen om registrering i kassaregister i 7 § ger visst utrymme för verkställighetsföreskrifter om användningen av kassaregister.

I den mån det bedöms finnas behov av ytterligare undantag måste de tas in i lagen. Det exempel på behovet som lämnades i betänkandet som låg till grund för lagstiftningen – för köp från varumaskiner, spelautomater och liknande – har tagits in bland lagens undantag från tillämpningsområdet. Regeringen bedömde att det kan finnas andra områden där det kan bli aktuellt med generella undantag (prop. 2006/07:105, s. 46). I 14 § Skatteverkets föreskrifter om krav på kassaregister (SKVFS 2009:1) finns ett undantag från kravet på certifiering enligt vilket det är tillräckligt att en del av kassaregistret (kontrollenheten) är certifierad medan det för övriga delar av registret är tillräckligt med en tillverkardeklaration. Mot bakgrund av våra slutsatser om utrymmet för delegation tas undantaget nu in i lagen (9 § andra stycket).

Bestämmelser om vilka organ som får certifiera och hur denna kontroll ska genomföras bör däremot inte ses som en del i näringsidkarens åliggande. Bestämmelserna ställer upp krav som organen måste uppfylla för att få bedriva viss verksamhet. Dessa krav innebär ingrepp i enskilda förhållanden, men bestämmelserna har inte karaktär av skatteförfarandebestämmelser. Här är det naturligt att tala om bestämmelser om näringsverksamhet. Delegation kan alltså ske med stöd av 8 kap. 7 § 3 RF.

Beslut om undantag

11 §

I paragrafen finns bestämmelser om undantag från skyldigheten att använda kassaregister. Undantaget kan avse skyldigheten att använda kassaregister i sin helhet eller begränsas till att avse visst eller vissa krav i lagen. Paragrafen motsvarar 30 § kassaregisterlagen (prop. 2006/07:105, s. 98).

Avsikten är rimligen att Skatteverket ska besluta om undantag enligt paragrafen. I paragrafen ersätts därför *regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer* med *Skatteverket*.

Torg- och marknadshandel

12 §

Bestämmelsen ersätter 2 § första stycket torgkontrollagen och reglerar platsupplåtarens dokumentationsskyldighet. Denna skyldighet infördes samtidigt som torgkontrollagen (prop. 1997/98:100).

En skillnad gentemot 2 § torgkontrollagen är att här anges bara att nödvändiga identifikationsuppgifter ska dokumenteras. Exakt vilka uppgifter som ska dokumenteras ska inte längre anges i lag. Bestämmelser som preciserar vilka uppgifter som ska dokumenteras har nämligen karaktären av verkställighetsföreskrifter och bör därför i stället ges i förordning (prop. 2003/04:156, s. 96).

I 2 § andra stycket torgkontrollagen föreskrivs att en platsupplåtare ska bevara de uppgifter som inhämtats i sju år efter det kalenderår upplåtelsen skedde. Detta ska i fortsättningen regleras i förordning. Anledningen till det redovisas i kommentaren till 3 §. Bestämmelsen i 2 § andra stycket torgkontrollagen förs alltså inte över hit.

Inte heller bestämmelsen i 2 § tredje stycket torgkontrollagen förs över hit utan den slopas. I det förslag till torgkontrollag som remitterades till Lagrådet föreskrevs att platsupplåtaren på begäran skulle lämna över de uppgifter som antecknats om dem som plats upplåtits till. För att göra det möjligt för Skatteverket att förelägga platsupplåtaren att fullgöra sin uppgiftsskyldighet fanns en hänvisning till 3 kap. 5 § TL. Lagrådet noterade att nyss nämnda paragraf tar sikte på uppgifter till ledning för egen taxering och konstaterade därefter att ändamålet med platsupplåtarnas uppgiftsskyldighet är något annat, nämligen att få underlag för beskattningen av en person med vilken den uppgiftsskyldige ingått ett avtal om platsupplåtelse. Med hänsyn härtill ansåg Lagrådet att hänvisningen till 3 kap. 5 § TL borde utgå och ersättas med den bestämmelse som i dag finns i 2 § tredje stycket torgkontrollagen (prop. 1997/98:100, s. 321 och 322).

Bestämmelsen om föreläggande syftar alltså till att få in uppgifter från platsupplåtaren för att kunna kontrollera dem som hyrt plats. För denna kontroll behövs ingen särskild befogenhet att besluta om föreläggande utan uppgifterna kan Skatteverket inhämta med ett vanligt s.k. tredjemansföreläggande (37 kap. 9 §). Bestämmelsen om föreläggande i 2 § tredje stycket torgkontrollagen slopas därför.

Restaurang- eller frisörverksamhet

13 §

Paragrafen ersätter bestämmelserna i 5–7 §§ branschkontrollagen. Skyldigheten att föra personalliggare har funnits sedan den 1 januari 2007 då branschkontrollagen trädde i kraft (prop. 2005/06:169).

Enligt 5 § branschkontrollagen ska den som bedriver frisör- eller restaurangverksamhet föra en personalliggare. I 6 § preciseras vilka uppgifter liggaren ska innehålla och när uppgifterna ska antecknas. Bestämmelser som preciserar vilka uppgifter som ska dokumenteras och när det ska ske har karaktären av verkställighetsföreskrifter och bör därför i stället ges i förordning (prop. 2003/04:156, s. 96).

I 6 § andra stycket branschkontrollagen föreskrivs att uppgifterna i en personalliggare ska bevaras två år efter utgången av det kalenderår under vilket det för näringsverksamheten gällande beskattningsåret gått ut. Detta ska i fortsättningen regleras i förordning. Anledningen till det redovisas i kommentaren till 3 §. Bestämmelsen i 6 § andra stycket branschkontrollagen förs alltså inte heller över hit, vilket innebär att innehållet i 6 § i fortsättningen kommer att ges i förordning.

En viktig del av anteckningsskyldigheten är att se till att personalliggaren finns tillgänglig i verksamhetslokalen. Det är en skyldighet som gäller generellt och direkt enligt lagen. Skatteverket ska alltså kunna granska personalliggaren vid en kontroll utan att behöva begära att den lämnas ut.

Av bestämmelsen i 6 § första stycket branschkontrollagen framgår inte tydligt om en näringsidkare som är skyldig att föra personalliggare själv ska vara antecknad när han eller hon är verksam. Regeringsrätten har funnit att bestämmelsen ska tolkas så att en sådan skyldighet inte föreligger (RÅ 2008 ref. 53). Om näringsidkaren själv, dennes make och barn under 16 år inte omfattas av dokumentationsskyldigheten får skyldigheten mindre värde för kontrollarbetet. Det blir svårt att utifrån uppgifterna i personalliggaren bedöma rimligheten av den i kontrolluppgifter och skattedeklarationer redovisade årsarbetskraften. Personalliggaren ska därför enligt utredningens mening innehålla uppgifter även om dessa personer när det finns en skyldighet att föra personalliggare. Motsvarande gäller företagsledare i fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag samt dennes make och barn under 16 år. Detta klargörs i det nya *tredje stycket*.

Omsättning av investeringsguld

14 §

Bestämmelsen ersätter 14 kap. 1 a § SBL som infördes 2000 (prop. 1998/99:69) och därefter ändrats vid två tillfällen (prop. 2003/04:156, s. 96 och 97 samt prop. 2008/09:70, s. 208).

Den nuvarande bestämmelsen i skattebetalningslagen genomför artikel 26 b.E i rådets direktiv 98/80/EG av den 12 oktober 1998 om komplettering av det gemensamma systemet för mervärdesskatt. Genom direktivet undantogs handel med investeringsguld från mervärdesskatt. Det faktum att guld därigenom kunde användas både för skattefritt investeringsändamål och för skattepliktigt industriändamål skapade risk för nya typer av skatteundandraganden.

I syfte att motverka detta finns i nyss nämnda artikel bestämmelser om särskilda förpliktelser för dem som handlar med investeringsguld. Enligt bestämmelserna ska medlemsländerna säkerställa att de som handlar med investeringsguld bokför alla betydande transaktioner med investeringsguld och bevarar handlingarna så att kunden kan identifieras. Det är dessa bestämmelser som genomförts genom nu aktuell paragraf (prop. 1998/99:69).

Bestämmelserna om identitetskontroll vid handel med investeringsguld innebär att säljaren är skyldig att

1. kontrollera identiteten hos köparen,
2. föra anteckningar om identitetskontrollen, och
3. bevara handlingar eller uppgifter som använts vid kontrollen under sju år efter utgången av det kalenderår kontrollen gjordes.

Bestämmelsen har vissa beröringspunkter med 2 § torgkontrollagen där det sägs att den som upplåter plats för torg- och marknadshandel ska föra anteckningar om namn, personnummer m.m. för den som platsen upplåts till och för dennes företrädare och bevara uppgifterna i sju år efter det år då upplåtelsen skedde. Den bestämmelsen ersätts nu av 12 §. Beröringspunkter finns även med bestämmelserna om personalliggare i 13 §. Här benämner vi dessa skyldigheter som dokumentationsskyldigheter. Frågan är om den här bestämmelsen bör utformas på samma sätt, dvs. som en renodlad dokumentationsskyldighet.

I förarbetena till torgkontrollagen uttalades att eftersom platsupplåtaren inte ges någon befogenhet att kontrollera lämnade uppgifter mot exempelvis någon form av identitetshandling får

platsupplåtaren ta uppgiftslämnarens uppgifter för goda (prop. 1997/98:100, s. 214). Skyldigheten att föra anteckningar om identitet är alltså begränsad till att anteckna de identifikationsuppgifter som den som hyr platsen lämnar.

När det gäller investeringsguld bör det nämnas att skattefriheten inte är betingad av att näringsidkaren genomför en identitetskontroll av köparen. Kravet på kontroll är med andra ord ingen förutsättning för att aktuella skatteregler ska tillämpas (prop. 1998/99:69, s. 24). I likhet med platsupplåtare har näringsidkare som omsätter investeringsguld inga befogenheter att kontrollera att de identitetsuppgifter som köparen lämnar är korrekta. Det aktuella EG-direktivet synes dessutom avse en skyldighet att dokumentera transaktioner och bevara informationen under minst fem år (prop. 1998/99:69, s. 23 och 24). Nämnas bör också att i förarbetena i anslutning till bestämmelsen om kontrollavgift sägs att säljaren ska kontrollera identiteten hos köparen genom att föra anteckningar om namn, adress m.m. (prop. 1998/99:69).

Det synes alltså inte vara någon skillnad mellan att kontrollera identiteten och föra anteckningar om kontrollen (investeringsguld) och att anteckna identifikationsuppgifter (torgkontroll). I praktiken kan bestämmelsen om identitetskontroll i vart fall inte innebära något annat än en skyldighet att dokumentera nödvändiga identifikationsuppgifter.

Vid bedömningen av om termen "identitetskontroll" ska utmönstras och ersättas med ordalydelsen "dokumentera nödvändiga identifikationsuppgifter för köparen" bör även vägas in att termen "identitetskontroll" används i lagen (2009:62) om åtgärder mot penningtvätt och finansiering terrorism och att bestämmelsen om identitetskontroll på mervärdesskatteområdet fylls ut genom hänvisningar till vissa bestämmelser i nämnda lag.

Det finns givetvis fördelar med att i de olika regelverken använda samma termer och begrepp. En sådan enhetlighet kan bl.a. underlätta för näringsidkare som ska tillämpa båda regelverken. Å andra sidan förlorar bestämmelserna på skatteområdet i klarhet om skyldigheter av i stort sett samma innebörd anges med olika termer och begrepp. Med hänsyn härtill och till att en enhetlig terminologi på skatteförändelagen bör eftersträvas utformas bestämmelsen om underlag för skattekontroll av transaktioner med investeringsguld som en dokumentationskyldighet, dvs. en skyldighet att dokumentera de uppgifter som behövs för att identifiera köparen.

Enligt 14 kap. 1 a § fjärde stycket SBL ska handlingar eller uppgifter som använts vid identitetskontroll bevaras under sju år efter utgången av det kalenderår kontrollen gjordes. Denna bestämmelse förs inte över hit utan under hur lång tid underlaget ska bevaras ska i fortsättningen regleras i förordning. Anledningen till det redovisas i kommentaren till 3 §.

I *tredje stycket* sägs att vissa bestämmelser i lagen om åtgärder mot penningtvätt även ska gälla vid transaktioner som avses i första stycket. Denna hänvisning förs utan ändring över hit från 14 kap. 1 a § SBL andra stycket, som fick sin nuvarande lydelse 2009 i samband med att lagen om åtgärder mot penningtvätt och finansiering av terrorism beslutades (prop. 2008/09:70, s. 208).

Enligt 14 kap. 3 § andra stycket SBL får Skatteverket förelägga den som ska utföra identitetskontroll att lämna uppgift (prop. 1998/99:69). Syftet med att säljare av investeringsguld ska anteckna de uppgifter som behövs för att identifiera köparen är att Skatteverket vid behov ska kunna följa alla led i en kedja av guldtransaktioner (prop. 1998/99:69, s. 39). Bestämmelser om tredjemanskontroll genom föreläggande fanns redan på mervärdesskatteområdet då denna möjlighet infördes på taxeringsområdet 1994. I samband därmed anpassades dock reglerna om tredjemansföreläggande för kontroll av mervärdesskatt till den nya bestämmelsen om tredjemansföreläggande på taxeringsområdet. I förarbetena till ändringarna i den då gällande mervärdesskattelagen uttalades att bestämmelsen gör det möjligt för Skatteverket att i vissa fall följa mervärdesskattepliktiga varor i en transaktionskedja för att kontrollera att mervärdesskatt redovisats och betalats på rätt sätt (prop. 1993/94:151, s. 114 och 178).

Dokumentationsskyldigheten för säljare av investeringsguld gör att det hos sådana säljare kommer att finnas uppgifter om till vilka investeringsguld sålts. Om Skatteverket vill kontrollera köpare och deras eventuella vidareförsäljningar kan Skatteverket genom ett vanligt tredjemansföreläggande förelägga säljaren att lämna uppgift om till vilka investeringsguld sålts (37 kap. 9 §). Det behövs därför ingen särskild befogenhet att förelägga säljare av investeringsguld utan det är tillräckligt med den allmänna befogenheten att meddela tredjemansföreläggande. Bestämmelsen i 14 kap. 3 § andra stycket SBL förs därför inte över hit utan den slopas.

Internprissättning

15 och 16 §§

Paragrafernas innehåll är hämtat från 19 kap. 2 a och 2 b §§ LSK. De infördes 2006 och har härefter inte ändrats (prop. 2005/06:169, s. 99–111, 134 och 135).

Bestämmelserna anknyter till den så kallade armlängdsprincipen. Det är en grundläggande princip i internationell skatterätt vid prissättning av transaktioner mellan företag i intressegemenskap. Marknadsmässiga villkor ska styra prissättningen. Därigenom hindras att vinster flyttas mellan olika länder genom felaktig prissättning. I svensk lagstiftning kommer armlängdsprincipen till uttryck i 14 kap. 19 § IL.

I 19 kap. 2 b § första stycket LSK finns en uppräkningslista av vilka uppgifter som dokumentationskyldigheten avseende internprissättning omfattar. Dokumentationen ska innehålla 1) en beskrivning av företaget, organisationen och verksamheten, 2) uppgift om arten och omfattningen av transaktionerna, 3) en funktionsanalys, 4) en beskrivning av vald prissättningsmetod och 5) en jämförbarhetsanalys. Enligt förarbetena anger paragrafen de yttre ramarna för vad dokumentationen ska innehålla.

Syftet med bestämmelserna är att det ska finnas underlag för en bedömning av om priser och övriga villkor motsvarar vad som skulle ha avtalats mellan oberoende näringsidkare. Dokumentationskyldigheten avser alltså de uppgifter som behövs för en bedömning av om det finns grund för att korrigera resultatet av näringsverksamheten enligt 14 kap. 19 § IL. Det anges nu i lagen. Mer detaljerade bestämmelser om vilka uppgifter dokumentationskyldigheten omfattar har karaktären av verkställighetsföreskrifter och bör därför ges i förordning. Uppräkningen i 19 kap. 2 b § första stycket LSK får alltså ingen motsvarighet i lagen.

Föreläggande

17 §

Bestämmelsen ersätter 11 § branschkontrollagen (prop. 2005/06:169, s. 127) och delar av 19 § kassaregisterlagen (prop. 2006/07:105, s. 94).

Enligt 11 § branschkontrollagen får Skatteverket förelägga en näringsidkare att fullgöra skyldigheten att föra personalligare och

att avhjälpa brister i personalliggaren som konstaterats vid ett kontrollbesök. Av 19 § kassaregisterlagen framgår att Skatteverket får förelägga en näringsidkare att fullgöra sina skyldigheter enligt 18 § och avhjälpa de brister som har konstaterats vid tillsyn. Skyldigheterna enligt 18 § kassaregisterlagen är att lämna de upplysningar och tillhandahålla de handlingar som behövs för Skatteverkets tillsyn. Föreläggandebestämmelsen är i denna del direkt kopplad till tillsynen och har därför inte placerats i anslutning till bestämmelserna om anteckningsskyldigheten utan i 44 kap. 2 §. Här diskuterar vi alltså den del av 19 § kassaregisterlagen som avser föreläggande att avhjälpa de brister som har konstaterats vid tillsyn.

När det sedan gäller den lagtekniska utformningen av 11 § branschkontrollagen och 19 § kassaregisterlagen är det värt att notera att föreläggandena får avse att fullgöra skyldigheten att föra personalligare och att avhjälpa brister som konstaterats vid ett kontrollbesök respektive vid ett tillsynsbesök. Brister är givetvis detsamma som ej fullgjorda skyldigheter, dvs. att avhjälpa en brist är i princip detsamma som att fullgöra en skyldighet som inte är fullgjord. Det är alltså knappast någon skillnad på att förelägga näringsidkaren att avhjälpa bristen och på att förelägga näringsidkaren att fullgöra skyldigheten. Andra bestämmelser om förelägganden i den här lagen som tar sikte på att en person ska fullgöra en skyldighet är formulerade på så sätt att personen får föreläggas att fullgöra sina skyldigheter. Med hänsyn till det nu sagda ersätts ordalydelsena ”avhjälpa de brister som konstaterats vid ett kontrollbesök” och ”avhjälpa de brister som konstaterats vid tillsynen av kassaregister” med ”fullgöra sina skyldigheter”. Det innebär inte att utrymmet för förelägganden ändras.

Förelägganden med stöd av paragrafen kommer att aktualiseras när Skatteverket vid en kontroll konstaterar brister. I sådana fall ska en kontrollavgift tas ut. Kontrollavgiften tas av effektivitetsskäl ut med ett i lag fastställt belopp oberoende av näringsidkarens förhållanden. Om Skatteverket bedömer att kontrollavgiften i något fall inte är en tillräcklig sanktion kan verket förelägga näringsidkaren att vidta rättelse, t.ex. att skaffa ett certifierat kassaregister. Föreläggandet kan förenas med vite enligt 44 kap. 3 §. Vitesbeloppet kan bestämmas så att det blir tillräckligt effektivt för att förmå näringsidkaren att följa föreläggandet. Om föreläggandet inte följs kan vitet dömas ut. Av 50 kap. 6 § framgår

att kontrollavgift inte får tas ut för en överträdelse som omfattas av ett vitesföreläggande.

Syftet med föreläggandet ska vara att förmå näringsidkaren att i fortsättningen fullgöra sina skyldigheter. Den som t.ex. inte har en personalliggare ska förmås att skaffa en sådan. Om bristen är att alla som är verksamma inte finns upptagna i personalliggaren eller att personalliggaren inte finns tillgänglig i verksamhetslokalen ska syftet vara att förmå näringsidkaren att i fortsättningen föra personalliggaren på rätt sätt och följa kravet på att ha liggaren tillgänglig. Förelägganden enligt paragrafen ska däremot inte avse att i efterhand föra personalliggare eller registrera försäljning i kassaregister.

Vid sidan av förevarande föreläggandebefogenhet kan det givetvis bli aktuellt att förelägga näringsidkaren med stöd av 37 kap. 6 § att lämna uppgifter som behövs vid kontroll av egen uppgiftsskyldighet, t.ex. deklarationsskyldighet. Föreläggande att lämna uppgift för kontroll av annans uppgiftsskyldighet kan utfärdas med stöd av 37 kap. 8 §.

Bestämmelser om anteckningsskyldighet som inte får någon motsvarighet

Här redogörs för bestämmelser som inte får någon motsvarighet i den nya lagen och som inte behandlats tidigare i kommentaren.

Informationsbestämmelser

Enligt 9 § branschkontrollagen meddelar regeringen eller den myndighet regeringen bestämmer närmare föreskrifter om personalliggarens form och hur den ska föras. Av den proposition som föregick branschkontrollagen framgår att detta enbart är en upplysning (prop. 2005/06:169, s. 127). Motsvarande gäller den upplysning om verkställighetsföreskrifter om dokumentationsskyldighet avseende internprissättning som finns i 19 kap. 2 b § andra stycket LSK (prop. 2005/06:169, s. 135).

Enligt 14 kap. 1 a § tredje stycket SBL ska den som är skyldig att utföra identitetskontroll föra anteckningar om kontroll. Där föreskrivs också att regeringen eller den myndighet regeringen

bestämmer meddelar närmare föreskrifter om antecknings-skyldigheten.

Ursprungligen föreskrevs att vid identitetskontroll ska säljaren föra anteckningar om vad transaktionen avser och om köparens namn, personnummer, adress och telefonnummer. Om köparen var en juridisk person skulle även uppgifter om firma och organisationsnummer antecknas (SFS 1999:641). När bestämmelsen ersattes med dagens bemyndigande uttalades i förarbetena att bestämmelser som preciserar vilka uppgifter som ska antecknas har karaktären av verkställighetsföreskrifter (prop. 2003/04:156, s. 96).

Regeringen får med stöd av 8 kap. 13 § första stycket RF besluta föreskrifter om verkställighet av lag. För det behövs inget bemyndigande och bestämmelserna i 8 § branschkontrollagen och 14 kap. 1 a § tredje stycket SBL är därför bara upplysningar om att det finns verkställighetsföreskrifter. Vi har i avsnitt 2.6 dragit slutsatsen att skatteförändelagen inte bör innehålla några bestämmelser som enbart informerar om verkställighetsföreskrifter. Informationsbestämmelserna i 8 § branschkontrollagen, 19 kap. 2 b § andra stycket LSK och 14 kap. 1 a § tredje stycket SBL förs därför inte över hit.

Bestämmelser om bevarande av fakturor

I 14 kap. 2 a och 2 b §§ SBL finns bestämmelser om skyldigheten att i vissa fall bevara fakturor. Bestämmelserna avser samma person som enligt bestämmelser i 11 kap. ML är skyldig att säkerställa att fakturan utfärdas. Bestämmelser om utfärdande och bevarande bör enligt vår bedömning ges i ett sammanhang. Bestämmelserna i 14 kap. 2 a och 2 b §§ SBL förs därför inte över till skatteförändelagen utan flyttas till 11 kap. ML.

Avd. VII Ersättning för kostnader för biträde

40 kap. Ersättning för kostnader för biträde

Ersättningslagen upphävs och bestämmelserna flyttas över hit

Ersättningslagen upphävs och bestämmelser om ersättning ska i stället ges här i skatteförfarandelagen. I det här kapitlet ges förutsättningarna för ersättning och bestämmelserna om hur och när den enskilde ska ansöka om ersättning, dvs. de bestämmelser som i dag finns i 3–5, 7 och 9 §§ ersättningslagen.

Bestämmelserna om vem som för det allmänna talan och om överklagande i 2, 10 och 11 §§ ersättningslagen finns här i 67 kap.

I 6 § ersättningslagen finns bestämmelser om verkställighet. Bestämmelser om verkställighet av beslut om ersättning finns här i 68 kap. 2 § och 71 kap. 4 §.

I vilka ärenden och mål ska det gå att få ersättning för kostnader för biträde?

I avsnitt 6.7.1 föreslås att ersättning för nödvändiga biträdeskostnader ska kunna beviljas i samtliga ärenden och mål enligt skatteförfarandelagen. Det innebär att rätten till ersättning utvidgas till ärenden och mål där det i dag inte är möjligt att få ersättning. Som exempel kan nämnas ärenden och mål om kontrollavgifter, undantag från kontroll och ärenden och mål som gäller just rätten till ersättning. Denna utvidgning kommenteras vidare nedan.

Samtidigt är avsikten att ärenden och mål som i dag omfattas av rätten till ersättning ska göra det även i fortsättningen. Hur det uppnås när det gäller tull, skatter som inte tas ut enligt skatteförfarandelagen m.m. redogörs för nedan.

Skatt som inte omfattas av skatteförfarandelagen

Av 1 § ersättningslagen framgår att lagen är generellt tillämplig i ärenden och mål om skatt, dvs. i sådana ärenden gäller lagen utan undantag. Rätten till ersättning enligt förevarande kapitel gäller i ärenden och mål enligt skatteförfarandelagen. Bestämmelserna om ersättning är därför inte direkt tillämpliga om ärendet eller målet

avser en skatt som tas ut enligt en annan lag än skatteförfarandelagen.

Skatteförfarandelagen gäller inte vid uttag av skatt enligt kupongskattelagen, lagen om stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheter, lagen om skatt på ränta på skogskontomedel m.m., lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl., lagen om trängselskatt och vägtrafikskattelagen.

Självfallet ska ersättning kunna beviljas i ärenden och mål om nyssnämnda skatter. Det uppnås genom att det i respektive lag föreskrivs att förevarande bestämmelser om ersättning gäller i ärenden och mål om aktuella skatter.

Ärenden och mål om avgifter

Enligt 1 § andra stycket ersättningslagen är lagen tillämplig på ärenden och mål om avgifter om avgiften i fråga omfattas av betalningssäkringslagen.

Betalningssäkring får enligt 2 § första stycket 1 betalningssäkringslagen användas i fråga om fordran på avgift om det är särskilt föreskrivit. Av punkten två i nämnda lagrum följer dock att någon sådan föreskrift inte behövs för att betalningssäkring ska få ske för fordran på skattetillägg, ränta, dröjsmålsavgift, förseningsavgift eller liknande avgift om den fordran som tillägget, räntan eller avgiften avser får betalningssäkringsssäkras.

Föreskrifter om att betalningssäkring får användas för avgifter som Skatteverket beslutar om finns i

- 4 § lagen om allmän löneavgift,
- 8 § lagen om allmän pensionsavgift,
- 4 kap. 2 § SAL, och
- 11 § lagen om kommunal fastighetsavgift.

Av 1 kap. 3 § följer att nu nämnda avgifter tillsammans med avgifter enligt begravningslagen och avgift enligt lagen om avgift till registrerat trossamfund ska tas ut enligt skatteförfarandelagen. Ärenden och mål om sådana avgifter är därför ärenden och mål enligt denna lag och omfattas därmed av rätten till ersättning.

Att rätten till ersättning i fortsättningen även kommer att omfatta ärenden och mål om begravningsavgifter och trossamfundsavgifter saknar praktisk betydelse. Det beror på att

avgifterna beräknas på den förvärvsinkomst som genom beslutet om slutlig skatt ingår i underlaget för inkomstskatt.

Rätten till ersättning för kostnader i ärenden och mål om avgifter ska inte enbart omfatta avgifter som tas ut enligt skatteförfarandelagen utan givetvis också avgifter där grunden för avgiftsskyldigheten finns i förevarande lag, som i fråga om skattetillägg, förseningsavgifter och kontrollavgifter.

Torgkontrollagen, branschkontrollagen och kassaregisterlagen ska upphävas och i stället ska bestämmelserna i lagarna ges här. Det innebär att grunderna för de olika lagarnas kontrollavgifter i fortsättningen kommer att finnas i förevarande lag och att ärenden och mål om kontrollavgifter är ärenden och mål enligt denna lag.

Förevarande lag kommer även att innehålla grunden för att ta ut den kontrollavgift som i dag regleras i 15 kap. 9 § SBL och som tas ut av säljare av investeringsguld som inte fullgjort skyldigheten att anteckna en köpares identitet.

Kontrollavgifterna omfattas inte av betalningssäkringslagen (jfr prop. 1995/96:197, s. 19 och 20 samt prop. 1997/98:100, s. 203). I dag kan därför inte ersättning beviljas för kostnader i ärenden och mål om kontrollavgifter, men det ska alltså vara möjligt i fortsättningen.

Ärenden och mål om ansvar för skatt

Enligt 1 § ersättningslagen är lagen tillämplig i mål om företrädaransvar enligt 12 kap. 6 och 6 a §§ SBL. Kammarrätten i Göteborg har i en dom från den 13 januari 2006 ansett att det inte finns laglig möjlighet att bevilja ersättning i ett mål om betalningsansvar för delägare i kommanditbolag enligt 12 kap. 8 a § SBL. Regeringsrätten vägrade prövningstillstånd (mål nr 1895-06).

Mål om företrädaransvar enligt 12 kap. 6 och 6 a §§ SBL lades till i 1 § ersättningslagen 2004. Tillägget gjordes för att mål om företrädaransvar inte ansågs vara mål om skatt. Att endast mål om företrädaransvar räknas upp och inte sådana ärenden innebär att ersättning inte kan beviljas om ärendet avslutas med en överenskommelse om betalningsansvar (prop. 2002/03:128, s. 62). Med andra ord kan ersättning endast beviljas om Skatteverket ansöker om företrädaransvar och då endast för kostnader i förvaltningsdomstolarna.

I avsnitt 6.7.1 föreslås att till skillnad mot i dag ska rätten till ersättning för nödvändiga biträdeskostnader inte enbart gälla i mål om företrädaransvar utan i samtliga ärenden och mål om ansvar för skatt. Det innebär bl.a. att i det fortsättningsgående går att få ersättning i ärenden och mål om sådant ansvar som i dag regleras i 12 kap. 8 a § SBL och här regleras i 59 kap. 11 §.

Ärenden och mål om bevissäkring och betalningssäkring

Tvångsätgärdslagen och betalningssäkringslagen ska upphävas och i stället ska bestämmelser om bevissäkring, som är den term som används här, och betalningssäkring ges i förevarande lag. Det innebär att det inte behövs några särskilda föreskrifter för att bestämmelserna om ersättning ska vara tillämpliga i ärenden och mål om bevissäkring och betalningssäkring enligt 45 respektive 46 kap.

Tvångsätgärdslagen räknas till skillnad från betalningssäkringslagen inte upp i 1 § ersättningslagen. Enligt praxis omfattas dock ärenden och mål om eftersökning och omhändertagande av handlingar av rätten till ersättning (RÅ 1996 ref. 97).

Eftersom mål enligt tvångsätgärdslagen i praxis ansetts vara mål om skatt i den mening som avses i 1 § ersättningslagen får det förutsättas att ärenden enligt lagen är sådana ärenden om skatt. Det innebär i princip att ersättning kan beviljas även i ärenden om bevissäkring där granskningsledaren och inte länsrätten beslutar. Detsamma bör gälla ärenden som inte leder till någon ansökan om bevissäkring utan som Skatteverket efter utredning och skriftväxling skriver av.

När det gäller betalningssäkring framgår det dock av 1 § ersättningslagen att lagen endast är tillämplig i mål om betalningssäkring. Det saknas skäl att exkludera ärenden om betalningssäkring från rätten till ersättning och i fortsättningsgående kommer det därför vara möjligt att få ersättning i sådana ärenden. Ersättning kommer alltså även att kunna beviljas i ärenden som aldrig når länsrätten, dvs. ärenden som efter viss utredning och skriftväxling skrivs av. Det kan t.ex. röra sig om ärenden där granskningsledaren beslutat att ta egendom i förvar men inte följer upp med en ansökan om betalningssäkring inom föreskriven tid (se 46 kap. 12 §).

Ärenden och mål om taxering av fastighet

Enligt 1 § ersättningslagen gäller lagen ärenden och mål om taxering av fastighet. Denna ordning bibehålls genom att det i fastighetstaxeringslagen tas in en bestämmelse om att förevarande bestämmelser om ersättning gäller i ärenden och mål om taxering av fastighet.

Tull och skatt som ska betalas till Tullverket

I 1 § ersättningslagen sägs att lagen gäller i ärenden och mål om tullar. Eftersom tulltillägg enligt tullagen omfattas av betalningssäkringslagen är det även möjligt att få ersättning i ärenden och mål om sådana tillägg. Även i ärenden och mål om förseningsavgift och ränta enligt tullagen går det att få ersättning. Det nu sagda följer av 1 § andra stycket ersättningslagen jämförd med 2 § första stycket 2 och 3 § andra stycket betalningssäkringslagen.

Skatteförfarandelagen ska i likhet med skattebetalningslagen inte gälla för tull och inte heller för skatt som ska betalas till Tullverket. Ärenden och mål om tull m.m. är därför inte ärenden och mål enligt den här lagen och bestämmelserna om ersättning gäller därför inte utan särskild föreskrift därom. För att det även i fortsättningen ska gå att få ersättning i nu aktuella ärenden och mål föreskrivs i tullagen att skatteförfarandelagens bestämmelser om ersättning gäller i ärenden och mål om tull, skatt som ska betalas till Tullverket, särskilda avgifter och ränta.

En liknande föreskrift tas även in i punktskattekontrollagen. Enligt 3 kap 5 § punktskattekontrollagen får nämligen Tullverket under vissa förutsättningar besluta om skatt på omhändertagna varor och av 4 kap. 6 § samma lag följer att skatten ska betalas till Tullverket. Rätt till ersättning ska även föreligga i ärenden och mål om transporttillägg enligt punktskattekontrollagen.

Exempel på ärenden och mål som enligt dagens praxis inte omfattas av rätten till ersättning men som kommer att göra det i fortsättningen

I praxis har mål om undantag från ett föreläggande att lämna uppgift ansetts falla utanför ersättningslagens tillämpningsområde (RÅ 2001 ref. 67). Även mål om rätten till ersättning för kostnader

för biträde m.m. har ansetts fall utanför tillämpningsområdet (RÅ 2002 ref. 95).

Bestämmelser om handlingar och uppgifter som ska undantas från kontroll, t.ex. ett föreläggande, finns i 47 kap. Eftersom det rör sig om ärenden och mål enligt det här lagen får ersättning beviljas i fortsättningen. Detsamma gäller ärenden och mål om ersättning.

Rätten till ersättning

1 §

Här anges förutsättningen för att en enskild ska ha rätt till ersättning för sina kostnader för biträde i ett ärende eller mål. Vilka kostnader som ersätts regleras i 2–4 §§.

Som redogjorts för ovan avses med ”ärende eller mål” ärenden eller mål enligt den här lagen. Där redogörs också för i vilka ärenden och mål enligt andra lagar som förevarande bestämmelser om ersättning är tillämpliga.

Förutsättningarna för ersättning finns i dag i 3 § ersättningslagen. De förutsättningar som gäller i dag är från 1994 (prop. 1988/89:126, s. 15–16, 25 och 26 samt prop. 1993/94:151, s. 134–136 och 173–175).

Som grundförutsättning gäller i dag att den som ärendet eller målet gäller skäligen har behövt biträde för att ta till vara sin rätt. Därutöver krävs att den enskilde har vunnit bifall till sina yrkanden, att ärendet eller målet har betydelse för rättstillämpningen eller att det finns synnerliga skäl.

Vi föreslår i avsnitt 6.7.2 att kravet på framgång slopas och att ersättning ska beviljas den som i ett ärende eller mål behöver ett biträde för att ta till vara sin rätt. Förutsättningarna prejudikatintresse och synnerliga skäl behövs då inte längre och finns därför inte med här.

En annan nyhet är att en enskild ska kunna få besked om rätt till ersättning föreligger redan när ett ärende eller mål inleds. Ersättningens storlek kan dock inte bestämmas förrän ärendet eller målet avgörs men den enskilde ska alltså på ett tidigt stadium kunna få besked om han eller hon måste stå för samtliga kostnader själv eller om nödvändiga biträdeskostnader kommer att ersättas. Se vidare kommentaren till 6 § och avsnitt 6.8.

Att en enskild redan när ett ärende eller mål inleds ska kunna få besked i ersättningsfrågan kommer till uttryck i hur rätten till ersättning formuleras. I förvarande paragraf sägs att rätt till ersättning har den som i ett ärende eller mål *behöver* ett biträde för att ta till vara sin rätt. Det ska jämföras med dagens ordalydelse i 3 § ersättningslagen där det anges att ersättning ska beviljas för biträdeskostnader som skäligen *behövs* för att ta till vara den enskildes rätt. Ändringen av tempus markerar att beslut om själva rätten till ersättning ska kunna fattas redan när ett ärende eller mål inleds.

Grundläggande är att den enskilde har haft ett reellt behov av sakkunnig hjälp för att ta till vara sin rätt (prop. 1993/94:151, s. 174). Dessutom gäller att eget arbete inte ersätts (4 § 1 ersättningslagen och 4 § här). Det innebär att det enbart går att få ersättning för arbete som utförs av någon annan och som behövs för att ta till vara den enskildes rätt. Orden ”ombud, utredning eller annat” tillför därför inget. Finns det ett behov av biträde spelar det ju ingen roll för ersättningsfrågan om biträdet även är ombud. Behovet av biträde inkluderar även utredningsinsatser och liknande av andra än den som ärendet eller målet gäller. Förutsättningen ”behöver biträde” omfattar alltså i princip all hjälp som den enskilde behöver för att ta till vara sin rätt. Det nu sagda är skälet till att orden ”ombud” och ”utredning eller annat” inte förs över hit.

Skatteverkets och de allmänna förvaltningsdomstolarnas utredningsansvar samt principen om att domstolen känner rätten är utgångspunkten för bedömningen om den enskilde behöver ett biträde för att ta till vara sin rätt. Avgörande för behovet av biträde är därför hur svårt ärendet eller målet är. Ärendets och målets svårighetsgrad ska vägas mot den enskildes personliga förhållanden.

Rätten till ersättning är alltså begränsad till ärenden och mål där myndigheternas utredningsansvar och principen att domstolen känner rätten inte är tillräckligt för att en enskild ska kunna ta till vara sin rätt.

Det som nu sagts innebär ingen förändring i förhållande till hur behovet av biträde bedöms i dag (prop. 1993/94:151, s. 174 och 175).

Vid bedömningen av behovet av biträde bör hänsyn tas till om ett företag har anställda skattejurister. Ett stort företag med anställda skattejurister får anses ha större möjlighet att ta till vara sin rätt än ett litet företag som inte har några skattejurister

anställda. Det större företags ”personliga förhållanden” innebär helt enkelt att det finns förmåga att föra talan i svåra frågor; frågor som ett litet företag kan behöva biträde för att driva.

Det finns normalt inte behov av biträde i ärenden och mål som avser mindre belopp. I prejudikatmål och liknade ärenden kan det dock oavsett skattebeloppets storlek finnas behov av biträde. Denna fråga behandlas i avsnitt 6.7.2.

I likhet med i dag ska hänsyn tas till om den enskilde orsakat ärendet eller målet (prop. 1993/94:151, s. 133 och 135). Det innebär att rätt till ersättning inte finns i ärenden och mål där en skattskyldig först i samband med en begäran om omprövning eller ett överklagande deklarerar eller lämnar andra uppgifter som skulle ha lämnats tidigare. Skälet är att den hjälp som den skattskyldige eventuellt har behövt med begäran eller överklagandet avser skyldigheterna att deklarerar m.m. och inte en svår skattefråga.

Det följer av 3 § att ersättning inte får ges för kostnader för att deklarerar, lämna uppgifter, anteckna uppgifter och föra räkenskaper. En ansökan om rätt till ersättning som enbart avser sådana kostnader ska därför avslås.

De som deklarerar för sent eller missat att lämna andra uppgifter är dock inte avskurna från rätten till ersättning. Även en för sen deklaration kan innehålla en svår skattefråga och biträde kan behövas för att föra talan i den frågan. Ersättning kan då beviljas men inte för sådana kostnader som avses i 3 §. Detsamma gäller givetvis i ärenden och mål om särskilda avgifter.

Vem kan få ersättning?

Av 1 § ersättningslagen följer att det är skattskyldiga som har rätt till ersättning. Enligt 1 § andra stycket ersättningslagen avses med skattskyldig den vars skyldighet att betala skatt, tull eller avgift har varit föremål för prövning, liksom den som är ägare till fastighet eller som enligt 1 kap. 5 § fastighetstaxeringslagen ska anses som ägare.

I 3 § ersättningslagen används ordalydelsen ”En skattskyldig som i ett ärende eller mål har haft kostnader”. Det ersätts här med lydelsen ”rätt till ersättning har den som i ett ärende eller mål behöver biträde”. Ändringen görs för att det inte ska råda någon tvekan om att även den som inte är skattskyldig har rätt till ersättning. Ett annat syfte är att minska behovet av s.k.

likställighetsbestämmelser, dvs. bestämmelser som likställer den som inte är skattskyldig i ett ärende med skattskyldiga, som t.ex. den som finns i 1 § andra stycket ersättningslagen.

Det bör nämnas att det enbart är den som ett ärende eller mål gäller som kan anses ha kostnader i ärendet eller målet. Ett mål om arbetsgivaravgifter gäller den som är avgiftsskyldig, vilket innebär att det bara är denne som kan få ersättning. Däremot gäller inte målet ett eventuellt ombud eller biträde och dessa har därför inte rätt till ersättning. Det innebär i sin tur att inte heller ett beslut om ersättning kan anses gälla ett biträde och någon rätt för biträdet att överklaga finns därför inte. Se även kommentaren till 67 kap. 2.

Begränsningar i rätten till ersättning

2 §

Av paragrafen framgår att ersättning enbart får beviljas för kostnader som har behövts för att ta till vara den ersättningsberättigades rätt. I dag framgår det av 3 § ersättningslagen där det sägs att ersättning får beviljas för kostnader för biträde m.m. som skäligen har behövts för att ta till vara den skattskyldiges rätt. Vilka ändringar som gjorts i 3 § ersättningslagen redogörs för i kommentaren till 1 §.

I fortsättningen ska en enskild kunna få besked om rätten till ersättning redan när ett ärende eller mål inleds. Ersättningens storlek ska dock bestämmas först i samband med att ärendet eller målet avgörs. Det innebär att rätten till ersättning och ersättningens storlek kan komma att bestämmas i två olika beslut. Så blir fallet om Skatteverket på ett tidigt stadium beslutar att den enskilde har rätt till ersättning. Av den anledningen och av redaktionella skäl ges förutsättningen för rätt till ersättning i 1 § medan huvudregeln för vilka kostnader som ska ersättas ges här.

Det är självklart att en skattskyldig som har behövt biträde för att ta till vara sin rätt inte ska beviljas ersättning för högre kostnader än vad som behövts för att uppnå detta. I förarbetena uttrycks det med att ersättning inte ska beviljas för högre kostnader än vad som skäligen varit påkallade (prop. 1993/94:151, s. 174).

Utgångspunkten för bedömningen bör alltså vara att ersättning enbart ska betalas ut för kostnader som behövts för att ta tillvara den enskildes rätt. Att kostnaderna skäligen ska ha

behövts tillför inget i sak. Ordet ”skäligen” finns därför inte med här.

Enligt dagens lagtext är det en förutsättning att den som ärendet eller målet gäller har haft kostnader för biträde m.m. Att det för ersättning krävs att den enskilde haft kostnader för biträde är dock självklart och behöver inte sägas uttryckligen.

Det bör nämnas att det ankommer på den som ansöker om ersättning att visa att biträdeskostnaderna har varit påkallade (RÅ 2002 ref. 56). Detsamma får anses gälla frågan om sökanden haft de kostnader som ansökan omfattar.

Hur stor ersättning som ska beviljas för den hjälp som behövs ska enligt förarbetsuttalanden i första hand bedömas med hänsyn till ärendets eller målets beskaffenhet, dvs. hur svårt ärendet eller målet är. Den enskildes personliga förhållanden får dock också vägas in (prop. 1993/94:151, s. 174).

Det innebär att den som ska bedöma ett yrkande om ersättning måste fråga sig om det arbete och den tid som biträdet har lagt ned har varit motiverat med hänsyn till ärendets eller målets beskaffenhet och den skattskyldiges personliga förhållanden. Med motiverat avses att arbetet ska ha behövts för att ta till vara den enskildes rätt.

Därefter ska ställning tas till hur stor ersättning som ska beviljas för den tid som har behövts. Ersättning för den tid som har behövts ska beräknas enligt en timkostnadsnorm. Avsikten är att ersättningen normalt ska beräknas enligt rättshjälptaxan. Av förarbeten och praxis följer att rättshjälptaxan redan i dag är vägledande men att Skatteverket och domstolarna inte är bundna av taxan (prop. 1988/89:126, s. 26 och prop. 1993/94:151, s. 175 samt RÅ 2001 ref. 10).

Genom att beräkna ersättningen enligt en timkostnadsnorm kommer ersättningens storlek att knytas hårdare till en fastställd taxa. Syftet med det är att öka förutsebarheten och underlätta tillämpningen. Skälen för förslaget finns i avsnitt 6.9.

Det ska dock vara möjligt att avvika från timkostnadsnormen om det har behövts för att ta till vara den enskildes rätt. Vid bedömningen av om det finns skäl att avvika från normen bör Skatteverket och domstolarna främst beakta ärendets eller målets svårighetsgrad, ombudets skicklighet och vad det normalt kostar att anlita ett sådant biträde som ärendets eller målets svårighetsgrad kräver (jfr prop. 1988/89:126, s. 26).

Regeringen bör meddela föreskrifter om hur ersättningen ska beräknas för de timmars arbete som behövs för att ta till vara den enskildes rätt.

Enligt 8 kap. 13 § första stycket 2 RF får regeringen meddela föreskrifter som inte ska meddelas av riksdagen, den s.k. restkompetensen. Av 8 kap. 14 § RF följer att behörighet för regeringen att meddela föreskrifter i visst ämne inte hindrar riksdagen från att genom lag meddela föreskrifter i samma ämne.

Föreskrifter som gäller förhållandet mellan det allmänna och enskilda och som är gynnande för de enskilda tillhör restkompetensen. Som exempel på gynnande föreskrifter kan nämnas föreskrifter om sociala förmåner. Föreskrifterna om rätt till ersättning för kostnader för biträde i ärenden och mål om skatt är gynnande föreskrifter.

Regeringsformen säger inget om regeringens möjligheter att meddela föreskrifter i fall där riksdagen beslutat lag i ämnen som faller in inom regeringens restkompetens. Den formella lagkraftens princip innebär dock självfallet att regeringen inte kan meddela föreskrifter som strider mot lagen men regeringen har kvar sin rätt att meddela verkställighetsföreskrifter. Regeringen kan även ha kvar restkompetens, nämligen om riksdagen inte tagit över hela rättsområdet.¹⁰

Här handlar det om att regeringen ska meddela föreskrifter om hur ersättningen ska beräknas för den tid som ska ersättas och att den fastställda normen får frångås om en högre ersättning har behövts för att ta till vara den enskildes rätt. Det kan regeringen göra som verkställighetsföreskrifter eller med stöd av sin s.k. restkompetens. Eftersom de avsedda föreskrifterna inte kan anses strida mot det som sägs i lagen behövs det ingen bestämmelse i lagen om att ersättningen får beräknas på annat sätt om det följer av föreskrifter som regeringen meddelat.¹¹

Vi drar i avsnitt 2.6 slutsatsen att lagen inte bör innehålla några upplysningar om att det finns ytterligare föreskrifter fast av lägre valör. Informationsbehovet bör i stället tillgodoses genom att Skatteverket informerar om föreskrifterna i broschyrer, handledningar och på sin hemsida.

¹⁰ Eliason: *Fördelning av normgivningskompetens eller "...det här med bemyndiganden"*, Festskrift till Rune Lavin (särtryck), s. 68 och 69.

¹¹ Jfr Lagrådets yttrande i prop. 1999/2000:9, 105 och 106 samt Lavin: *Lagrådet och den offentliga rätten 1999–2001*, s. 79 och 80 samt 95 och 96.

3 §

Paragrafen ersätter 4 § 1 och 2 ersättningslagen (prop. 1988/89:126, s. 15–17 och 26). Innehållet fanns ursprungligen i 3 § ersättningslagen men flyttades utan ändring i sak till 4 § ersättningslagen i samband med 1994 års reform (prop. 1993/94:151, s. 175).

Enkelt uttryckt innebär paragrafen att en enskild inte kan få ersättning för att fullgöra sina uppgifts- och dokumentations-skyldigheter, dvs. de skyldigheter som regleras i *avd. VI Uppgifts- och dokumentationsskyldighet*.

4 §

Här sägs att den som ett ärende eller mål gäller inte kan få ersättning för eget arbete eller tidsspillan. I dag följer det av 4 § 3 ersättningslagen (prop. 1988/89:126, s. 15–17 och 26). Ursprungligen föreskrevs det i 3 § ersättningslagen men bestämmelsen flyttades utan ändring i sak till 4 § samma lag 1994 då förutsättningarna för ersättning reformerades (prop. 1993/94:151, s. 175).

I dagens bestämmelse nämns inte enbart eget arbete och tidsspillan utan även ”kostnader för sådant som den skattskyldige själv utfört med anledning av ärendet eller målet”. Eftersom lydelsen om sådant som den skattskyldige själv utfört inte lägger till något utöver orden ”eget arbete” finns lydelsen inte med här.

Att ersättning inte beviljas för eget arbete innebär att kostnader som den enskilde haft i samband med sina utredningsinsatser inte berättigar till ersättning. Det innebär t.ex. att det inte går att få ersättning för kostnader för t.ex. resa och uppehälle i samband med utredningar eller andra åtgärder. Däremot kan en part enligt 15 § förvaltningsprocesslagen (1971:291, FPL) få ersättning för resa och uppehälle i samband med inställelse till muntlig förhandling i domstol.

Med eget arbete avses även arbete som utförts av ställföreträdare och anställda (prop. 1988/89:126, s. 26 och RÅ 1992 ref. 39).

5 §

Av 5 § första stycket ersättningslagen följer att ersättning inte får beviljas för kostnader som har ersatts eller kan komma att ersättas enligt annan författning eller enligt avtal. Det sägs nu i stället här.

Att hänsyn ska tas till ersättning från annat håll har gällt sedan ersättningslagen trädde i kraft (prop. 1988/89:126, s. 17 och 30).

Med ersättning enligt annan författning avses främst ersättning enligt rättshjälpslagen (1996:1619). Ersättning enligt avtal tar i

första hand sikte på ersättningar från rättsskyddsförsäkringar eller liknande.

Enligt uppgifter från Skatteverket är det ytterst ovanligt att ersättning minskas på grund av annan ersättning.

Förfarandet

6 §

Paragrafen ersätter 7 § ersättningslagen (prop. 1988/89:126, s. 19–22, 31 och 32 samt prop. 1993/94:151, s. 139, 140, 175 och 176).

I dag ska en ansökan om ersättning göras hos den myndighet eller domstol där kostnaderna har uppkommit. Ansökan ska ha kommit in innan myndigheten eller domstolen avgör ärendet eller målet.

Dagens ansökningsförfarande utgår från att Skatteverket och de allmänna förvaltningsdomstolarna beslutar om ersättning i efterhand, dvs. när handläggningen är klar och det är dags att avgöra ärendet eller målet.

Vi föreslår i avsnitt 6.8 att den som ett ärende eller mål gäller på ett tidigt stadium ska kunna få besked om ärendet eller målet är sådant att rätt till ersättning för nödvändiga biträdeskostnader föreligger. Med andra ord ska Skatteverket kunna fatta beslut om rätten till ersättning redan när ett ärende inleds för att sedan i samband med att ärendet avgörs besluta om ersättningens storlek. Det liknar förfarandet enligt rättshjälpslagen där beslutet om att bevilja rättshjälp kan meddelas i ett inledande skede och där ersättningen till rättshjälpsbiträdet beslutas först i samband med att ärendet eller målet avgörs.

Det nu sagda innebär att den enskilde ska kunna ge in en ansökan innan några kostnader uppkommit. Dagens bestämmelse om att ansökan ska göras hos den myndighet där kostnaderna uppkommit ersätts därför med en föreskrift om att ansökan ska ges in till den myndighet som handlägger ärendet eller målet.

Skatteverket ska ompröva beslut som enskilda överklagar. Om verket ändrar beslutet som den enskilde begär faller överklagandet. Ändrar Skatteverket beslutet på något annat sätt ska överklagandet anses omfatta det nya beslutet och verket ska då överlämna handlingarna till länsrätten.

Kostnader hänförliga till frågor som överlämnas till länsrätten anses enligt praxis ha uppkommit i länsrätten (RÅ 2001 ref. 19).

Det innebär att länsrätten beslutar om ersättning för kostnader som avser frågor där Skatteverket inte ändrar det överklagade beslutet så som den enskilde begärt medan Skatteverket beslutar om ersättning för kostnader som avser frågor där verket har gått på den enskildes linje.

Denna uppdelning av beslutsbehörigheten fungerar inte i ett förfarande där enskilda ska kunna få rätten till ersättning prövad redan i samband med överklagandet, dvs. innan Skatteverkets obligatoriska omprövning. Beslut om rätten till ersättning måste alltså kunna fattas innan det är klart om någon eller några frågor kommer att överlämnas till länsrätten för prövning.

Det nu sagda innebär att i fortsättningen bör Skatteverket pröva om en enskild har rätt till ersättning för att överklaga. Om ansökan bifalls gäller beslutet även handläggningen i länsrätten. Det är dock länsrätten som bestämmer ersättningens storlek för handläggningen där. Om Skatteverket avslår ansökan om rätt till ersättning kan den enskilde överklaga beslutet till länsrätten.

Att det är Skatteverket som beslutar om en enskild som avser att överklaga har rätt till ersättning följer av att länsrätten inte handlägger överklagandet förrän handlingarna i ärendet överlämnats dit. Det är Skatteverket som handlägger ärendet fram till överlämnandet och fram till dess är det därför verket som enligt förevarande paragraf beslutar om rätt till ersättning. När ärendet överlämnats kan dock länsrätten besluta om rätt till ersättning föreligger för handläggningen där.

I mål om företrädaransvar, bevissäkring och betalningssäkring är Skatteverket sökande och länsrätten första instans. Ersättning kan beviljas i ärendet hos Skatteverket och det oavsett om utredningen leder till att en ansökan ges in till länsrätten eller till att ärendet skrivs av. En enskild kan därför ansöka om rätt till ersättning så snart Skatteverket inleder en utredning. Skatteverket ska besluta om ersättningens storlek i samband med att verket beslutar att ansöka om t.ex. företrädaransvar eller när verket skriver av ärendet.

Om Skatteverket bifaller en ansökan om ersättning gäller beslutet även handläggning i länsrätten men det är domstolen som beslutar hur stor ersättning som ska beviljas för handläggningen där.

Frågor om rätt till ersättning för att överklaga länsrättens eller kammarrättens beslut ska prövas av överinstansen. Det innebär att den enskilde inte kan få frågan om rätt till ersättning prövad förrän ett överklagande har getts in till överinstansen.

Den som har ansökt och beviljats rätt till ersättning ska innan ärendet eller målet avgörs ange den ersättning som begärs. Detsamma gäller givetvis om den enskilde inte har ansökt i förväg, dvs. då ska en ansökan med begärd ersättning ges in innan ärendet eller målet avgörs. I likhet med i dag ska alltså ersättning begäras innan ärendet eller målet avgörs.

Om den enskilde inte begär ersättning i rätt tid kan Skatteverket eller domstolen inte besluta om ersättningens storlek och någon ersättning kommer då inte att betalas ut. Det innebär att den enskilde förlorar rätten till ersättning för nödvändiga biträdeskostnader i den instansen.

En enskild som missar att begära ersättning hos Skatteverket kan därför inte få ersättning för biträdeskostnader som har uppkommit där. Det gäller även om den enskilde överklagar Skatteverkets beslut i huvudfrågan till länsrätten och där begär ersättning för biträdeskostnaderna i ärendet hos Skatteverket. Av bestämmelsen om att ersättningen ska begäras innan ärendet eller målet avgörs följer nämligen att länsrätten inte får bevilja ersättning för biträdeskostnader som hänför sig till handläggningen hos Skatteverket. Det gäller även om den enskilde först hos länsrätten ansöker om rätt till ersättning.

Den som har rätt till ersättning måste alltså i varje instans ange den ersättning som begärs för processen där; annars förlorar den enskilde rätten till ersättning för kostnader som har uppkommit hos den instansen. Enligt 7 § får dock en för sen begäran om ersättning prövas om förseningen beror på något ursäktligt misstag.

Skatteverket är inte skyldigt att i varje ärende informera de enskilda om rätten till ersättning. Om Skatteverket bifaller en ansökan om rätt till ersättning bör dock verket i beslutet informera om att den enskilde innan ärendet avgörs måste ange den ersättning som begärs för att inte riskera att rätten till ersättning går förlorad. Skatteverket bör även informera om detta i ärenden där den enskilde aviserat att en ansökan om rätt till ersättning kommer att ges in (prop. 1993/94:151, s. 176).

7 §

I 9 § ersättningslagen sägs att en för sent inkommen framställning om ersättning endast får prövas om förseningen beror på något ursäktligt misstag. Möjligheten att få en för sen begäran om ersättning prövad regleras i fortsättningen här.

Redan enligt den ursprungliga lydelsen av ersättningslagen gällde att en för sent inkommen ansökan fick prövas om förseningen var ursäktlig (prop. 1988/89:126, s. 19–22 och 32). Då gällde bestämmelsen dock enbart ansökningar som skulle ges in till domstolar. År 1994 fick dock även andra myndigheter än domstolar behörighet att pröva ansökningar om ersättning och bestämmelsen ändrades så att den även omfattar sådana myndigheter (prop. 1993/94:151, s. 176).

Frågan om en försening är ursäktlig har prövats av Regeringsrätten (se t.ex. RÅ 1994 not. 612, RÅ 1998 not. 94 och RÅ 2001 not. 105).

Bestämmelser om ersättning som inte som inte får någon motsvarighet

Här redogörs för bestämmelser som inte får någon motsvarighet i den nya lagen och som inte behandlats tidigare i kommentaren.

5 § andra stycket ersättningslagen

Av 5 § andra stycket ersättningslagen följer att om den enskilde endast delvis har fått bifall till sina yrkanden får ersättningen jämkas. Denna jämningsbestämmelse lades till 1994 och har inte ändrats sedan dess (prop. 1993/94:151, s. 137 och 175).

Som redogörs för i kommentaren till 1 § ska det utöver behov av biträde inte längre krävas att den enskilde får bifall till sina yrkanden för att ersättning ska betalas ut. Det innebär att nu aktuell jämningsbestämmelse blir överflödigt.

5 § tredje stycket ersättningslagen

I 5 § tredje stycket ersättningslagen sägs att ersättning får jämkas om den skattskyldige har varit försumlig eller har orsakat att ärendet eller målet har blivit mer omfattande än nödvändigt.

Denna jämningsbestämmelse lades till 1994 och har inte ändrats sedan dess (prop. 1993/94:151, s. 137 och 175).

Enligt 2 § ska ersättning enbart betalas ut för kostnader som behövs för att ta till vara den enskildes rätt. Det innebär att den som ska bedöma ett yrkande om ersättning måste fråga sig om det arbete och den tid som biträdet har lagt ned har varit motiverat med hänsyn till ärendets eller målets svårighetsgrad och den skattskyldiges personliga förhållanden.

Av utgångspunkten för hur ersättningens storlek ska beräknas följer att den enskilde inte kan få ersättning för kostnader som uppkommit på grund av oskicklig och ineffektiv processföring. Det behöver alltså inte anges särskilt och bestämmelsen om jämkning i 5 § tredje stycket ersättningslagen förs därför inte över hit.

Avd. VIII Utredning och kontroll

41 kap. Skatteverkets skyldighet att utreda och kommunicera

Skatteverkets utredningsskyldighet

1 §

Bestämmelsen ersätter 3 kap. 1 § TL, som bara har ändrats en gång och det var när skatteförvaltningen blev en myndighet (prop. 1998/90:74, s. 283–285, 394 och 395 samt prop. 2002/03:99).

Skatteverkets utredningsskyldighet enligt taxeringslagen bör ses i ljuset av att förvaltningslagen inte innehåller någon bestämmelse om hur utredningsansvaret ska fördelas mellan myndigheter och enskilda. I 4 § förvaltningslagen finns dock en regel om allmän serviceskyldighet som i viss mån kan sägas ersätta en bestämmelse om utredningsskyldighet.

En av grundprinciperna i taxeringsförfarandet är att ärendena ska utredas hos Skatteverket. Ett ärende ska innan det når domstol vara färdigutrett. Denna grundprincip kommer till uttryck i förevarande paragraf.

En skillnad mellan beslutsförfarandet i taxeringslagen och skattebetalningslagen är att en stor del av beskattningsbesluten enligt skattebetalningslagen fattas automatiskt i enlighet med lämnad skattedeklaration. Om en skattedeklaration har lämnats i rätt tid och på rätt sätt anses ett beslut om skatten ha fattats i enlighet med deklarationen. I fall skattedeklaration inte lämnas anses skatten ha bestämts till noll kronor. Om en deklaration lämnas senare anses ett beskattningsbeslut i stället ha fattats i enlighet med redovisningen, om inte ett beslut om omprövning har meddelats dessförinnan.

Den utredningsskyldighet som Skatteverket har enligt taxeringslagen kan tyckas rimma illa med det automatiska beslutsförfarande som gäller enligt skattebetalningslagen. I ärenden om t.ex. mervärdesskatt, skatteavdrag och arbetsgivaravgifter kommer utredningsskyldigheten i princip bara att få betydelse i samband med omprövningar. Det kan dock hävdas att det ligger i linje med syftet med utredningsskyldigheten, nämligen att ärenden ska utredas hos Skatteverket och vara färdigutredda innan de når domstol (prop. 1989/90:74, s. 283). Vidare följer det av praxis att Skatteverket, trots avsaknaden av en uttrycklig bestämmelse om utredningsskyldighet i skattebetalningslagen, är skyldigt att se till att ärenden enligt nämnda lag blir tillräckligt utredda (RÅ 2006

ref. 15). Förevarande paragraf ska därför även gälla ärenden som i dag handläggs enligt skattebetalningslagen.

Skatteverkets kommunikationsskyldighet

2 §

Dagens bestämmelser om kommunikation finns i 3 kap. 2 § TL och 14 kap. 1 § SBL. Bestämmelserna, som aldrig har ändrats, innehåller både en kommunikationsregel som går längre än vad förvaltningslagen föreskriver och en hänvisning till 17 § FL. Det gör att förhållandet mellan bestämmelserna och förvaltningslagen kan vara svårt att förstå och att bestämmelserna därför kan uppfattas som svårtillgängliga. För att råda bot på detta slopas hänvisningen till 17 § FL och i stället ges relevanta delar av innehållet i den paragrafen här. Förevarande paragraf ersätter alltså hänvisningarna i 3 kap. 2 § TL och 14 kap. 1 § SBL till 17 § förvaltningslagen (prop. 1989/90:74, s. 283–285 och 395 samt prop. 1996/97:100, s. 596 och 597).

Enligt 1 § ska Skatteverket se till att ärendena blir tillräckligt utredda. Kommunikationsskyldigheten hör nära samman med och utgör en del av utredningsskyldigheten. Det som föreslås här beträffande kommunikationsskyldigheten påverkar inte Skatteverkets ansvar för att ärenden enligt denna lag blir tillräckligt utredda.

Termen ”den skattskyldige” ersätts här med uttrycket ”den som beslutet gäller”. Ändringen görs för att det inte ska råda någon tvekan om att även den som inte är skattskyldig får överklaga om beslutet gäller denne. Ett annat syfte är att minska behovet av s.k. likställighetsbestämmelser, dvs. bestämmelser som likställer den som inte är skattskyldig i ett ärende med skattskyldiga.

Bestämmelsen om kommunikation i 17 § FL gäller endast ärenden som avser myndighetsutövning. Motsvarande begränsning gäller enligt förevarande paragraf.

I *första* och *andra styckena* finns det innehåll i 17 § första stycket FL som är relevant för ärenden enligt denna lag. Enligt andra stycket 4 får Skatteverket avgöra ett ärende utan att den skattskyldige underrättas och ges tillfälle att yttra sig om avgörandet inte kan skjutas upp. Detta undantag från underrättelse gällde redan enligt 1971 års förvaltningslag. I förarbetena till den lagen nämns att undantaget bl.a. bör kunna tillämpas i fall där myndigheten är bunden av bestämda beslutsfrister som inte lämnar

utrymme för kommunikation (prop. 1971:30, s. 454 och 471, se även Hellners & Malmqvist, *Förvaltningslagen med kommentarer*, 2 u., s. 203).

När det gäller grundläggande beslut om årlig taxering är Skatteverket i dag bundet av en bestämd beslutsfrist. Sådana beslut ska verket enligt 4 kap. 2 § TL fatta före november månads utgång. Skatteverket är alltså inte bara skyldigt att fatta ett beslut utan beslutet ska dessutom fattas inom viss tid.

I dag beslutas den slutliga skatten i två steg. Först fattar Skatteverket ett grundläggande beslut om årlig taxering enligt 4 kap. 2 § TL, dvs. fastställer underlagen för inkomstskatten m.fl. skatter. Därefter fattar Skatteverket enligt 11 kap. 9 § första stycket SBL beslut om skattens storlek enligt taxeringsbeslutet – s.k. grundläggande beslut om slutlig skatt. Beslutet om slutlig skatt är en direkt funktion av taxeringsbeslutet och innebär inget annat än att skatten på underlagen beräknas.

I fortsättningen ska Skatteverket bara fatta ett beslut, nämligen beslut om slutlig skatt. Ett beslut om slutlig skatt ska fattas för varje beskattningsår. Någon tidsgräns liknande den som finns i 4 kap. 2 § TL tas inte in i förevarande lag. Skatteverket måste dock besluta om slutlig skatt i sådan tid att besked om slutlig skatt kan skickas inom de tider som anges i 56 kap. 10 §. Besked till fysiska personer ska skickas senast den 15 december året efter beskattningsåret. Bestämmelserna i 56 kap. 10 § om när sluskskattebesked senast ska skickas ut reglerar alltså indirekt när Skatteverket senast ska fatta beslut om slutlig skatt.

Undantaget att underrättelse inte behöver ske om ärendet inte kan skjutas upp är tillämpligt i ärenden om slutlig skatt. Om Skatteverket i ett sådant ärende misslyckats med att underrätta den skattskyldige eller inte hinner underrätta den skattskyldige om en sent inkommen uppgift får alltså verket ändå fatta beslut om slutlig skatt.

Däremot är undantaget inte tillämpligt i ärenden om särskilda avgifter och omprövning till den skattskyldiges nackdel. De beslutsfrister som gäller för nämnda ärenden är nämligen av en annan karaktär än den frist som indirekt gäller för beslut om slutlig skatt. Skatteverket är inte skyldigt att fatta beslut inom viss tid utan fristerna för beslut om särskilda avgifter och omprövning till nackdel innebär att verket inte får fatta beslut efter en viss tidpunkt.

Det kan inträffa att något beslut om slutlig skatt inte fattats. Om det först efter den indirekta tidsfristen för beslut om slutlig skatt visar sig att Skatteverket borde ha fattat ett sådant beslut får verket enligt 66 kap. 2 § andra stycket besluta om slutlig skatt genom omprövning. I sådana fall gäller beslutsfristerna för omprövning i 66 kap. Undantaget ”avgörandet inte kan skjutas upp” är inte tillämpligt när slutlig skatt beslutas genom omprövning.

Tredje stycket motsvarar 17 § tredje stycket FL.

Bestämmelsen i 17 § andra stycket FL om att myndigheten bestämmer om underrättelsen ska ske muntligt, genom vanligt brev, genom delgivning eller på annat sätt avser förfarandet hos myndighet. I det här fallet kan regeringen meddela sådana föreskrifter som verkställighetsföreskrifter eller med stöd av den s.k. restkompetensen (RF 8 kap. 13 §). En bestämmelse om att Skatteverket bestämmer hur underrättelse ska ske kan alltså ges i förordning.

3 §

Av 2 § följer att om ett skatteärende tillförts uppgifter av någon annan än den som ärendet gäller ska denna innan ärendet avgörs underrättas om uppgifterna och ges tillfälle att yttra sig över dem. Den som ärendet gäller har alltså bara rätt att yttra sig över uppgifterna. Det finns med andra ord ingen skyldighet för verket att låta den som ärendet gäller få yttra sig över Skatteverkets överväganden, dvs. skälen för det beslut som verket överväger att fatta. Detsamma gäller enligt 17 § FL. Lagstiftaren har dock ansett att rätten att yttra sig bör vara mer omfattande i ärenden om avvikelse från den skattskyldiges deklaration, omprövning till den skattskyldiges nackdel och särskilda avgifter (prop. 1989/90:74, s. 283–285, 326, 327 och 395).

I 3 kap. 2 § första stycket TL och 14 kap. 1 § första stycket SBL sägs därför att den skattskyldige ska ges tillfälle att yttra sig innan hans eller hennes ärende avgörs, om det inte är onödigt. En intressant fråga är vad den skattskyldige ska få yttra sig över.

Enligt andra stycket i nyss nämnda paragrafer gäller 17 § FL i fråga om den skattskyldiges rätt att få del av och yttra sig över uppgifter som tillförts ärendet av någon annan. Rätten att få yttra sig enligt 3 kap. 2 § TL första stycket och 14 kap. 1 § första stycket SBL avser därför något annat än en rätt att yttra sig över uppgifter som tillförts ärendet av någon annan.

Av förarbetena att döma har lagstiftaren avsett en rätt att yttra sig över de skäl som gör att Skatteverket överväger att t.ex. påföra särskild avgift (prop. 1977/78:181, s. 30, 218 och 219, prop. 1978/79:137, s. 11 och prop. 1989/90:74, s. 283–285, 326 och 395). Även i fortsättningen bör skattskyldiga och andra som ett ärende gäller ha rätt att yttra sig över Skatteverkets överväganden och inte bara över uppgifter som tillförts ett ärende av någon annan. Det är dock inte motiverat med en sådan rätt i alla slags ärenden utan bara i ärenden där kraven på rättssäkerhet är särskilt framträdande.

Det finns starka skäl för att den som ett ärende gäller alltid bör få yttra sig innan Skatteverket beslutar om särskilda avgifter, inte minst mot bakgrund av att det är viktigt att förfarandet för särskilda avgifter stämmer överens med rättssäkerhetsgarantierna i artikel 6 i Europakonventionen (prop. 2002/03:106, s. 88 och 89 samt prop. 2005/06:169, s. 52–54, 129 och 130). Ett annat skäl är att Skatteverket alltid bör göra den som avgiftsärendet gäller uppmärksam på möjligheterna till befrielse innan verket beslutar om särskild avgift (prop. 1989/90:74, s. 326).

Även vid omprövning till nackdel är skälen starka för att den som ärendet gäller ska ges tillfälle att yttra sig före beslutet. Detta gäller i princip alla ärenden som Skatteverket initierar och där avgörandet är till nackdel för den skattskyldige, som t.ex. återkallelse av godkännande för F-skatt och beslut om ansvar för skatt, inklusive beslut om att ansöka hos länsrätten om företrädaransvar.

Utan en rätt att yttra sig skulle nämligen beslut som Skatteverket tar initiativ till kunna komma som en total överraskning för den som beslutet gäller. Detta i kombination med att det rör sig om beslut som antingen ändrar ett redan fattat beslut eller ansvaret för skatt gör att det i nu aktuella ärenden alltjämt behövs en kommunikationsregel som ger den som ärendet gäller rätt att yttra sig inte bara över eventuella uppgifter som tillförts av någon annan utan även över Skatteverkets överväganden.

När det gäller ärenden där Skatteverket avser att avvika från deklarerade uppgifter är skälen för att den som ärendet gäller alltid ska få yttra sig inte lika starka som i nyss behandlade ärenden. För det första handlar det inte om att ändra ett redan fattat beslut. För det andra vet den som är skyldig att deklarerat att Skatteverket ska besluta om skatten för aktuell period. Slutligen är möjligheterna till omprövning generösa. Här får det därför anses tillräckligt att den som ärendet gäller har rätt att yttra sig över uppgifter som tillförts ärendet av någon annan. Den som ärendet gäller behöver alltså i

fortsättningen inte ges tillfälle att yttra sig över de skäl som gör att Skatteverket överväger att avvika från deklarerade uppgifter. Det nu förda resonemanget är även giltigt i fråga om anmälningar för registrering och ansökningar om godkännande för F-skatt.

Gemensamt för de ärenden där den som ärendet gäller bör ha rätt att yttra sig över Skatteverkets överväganden är att de har initierats av Skatteverket och att avgörandet är till nackdel för den som det gäller. Det föreskrivs därför i förevarande paragraf att ett ärende som initierats av Skatteverket inte får avgöras till nackdel utan att den som ärendet gäller fått tillfälle att yttra sig i frågan.

Att tillämpningsområdet är begränsat till ärenden som initieras av Skatteverket innebär att ärenden som inleds med en deklaration, begäran om omprövning, anmälan eller ansökan inte omfattas av paragrafen.

Den omständigheten att den som är deklarationsskyldig inte lämnar deklaration innebär dock inte att han eller hon får rätt att yttra sig i frågan. Beslut om slutlig skatt ska fattas för varje beskattningsår och sådana beslut initieras därför inte av Skatteverket utan av systemet med årliga beslut om slutlig skatt. Systemet innebär att Skatteverket, oavsett om deklaration lämnats eller inte, ska besluta om slutlig skatt i sådan tid att besked om slutlig skatt kan skickas inom de tider som anges i 56 kap. 10 §.

Det bör också nämnas att beslut om arbetsgivaravgifter, skatteavdrag, mervärdesskatt och punktskatt fattas med automatik, dvs. beslut anses ha fattats i enlighet med inkommen skattedeklaration. Här kan en avvikelse från deklarationen bara beslutas genom omprövning och då är förevarande paragraf tillämplig om det är Skatteverket som tar initiativ till omprövningen.

Begränsningen till ärenden som initieras av Skatteverket gör även att den som begär att ett godkännande för F-skatt ska återkallas inte har rätt att yttra sig i frågan.

Den andra begränsningen är att det avgörande som Skatteverket avser att fatta är till nackdel för den som det gäller. Skatteverket är alltså inte skyldigt att ge den som ärendet gäller tillfälle att yttra sig innan verket omprövar t.ex. ett beslut om skattetillägg till fördel för den som är skyldig att betala tillägget.

Rätten att yttra sig enligt förevarande paragraf ska i likhet med vad som gäller enligt 2 § endast gälla ärenden som avser myndighetsutövning mot en skattskyldig.

Skatteverket ska ge den som ärendet gäller tillfälle att yttra sig i den fråga som ärendet gäller. Därmed avses att verket ska ge den

som ärendet gäller tillfälle att bemöta verkets rättsliga argumentering, dvs. de skäl som verket överväger att lägga till grund för sitt beslut. I ärenden om särskilda avgifter inbegriper det att den skattskyldige ska ges tillfälle att även yttra sig i frågan om befrielse. Skatteverket ska på eget initiativ överväga om det finns skäl för befrielse. Det innebär att Skatteverket i sina överväganden måste göra en bedömning av om det finns skäl för befrielse och ge den skattskyldige tillfälle att yttra sig även över den bedömningen.

Det bör nämnas att det givetvis inte finns något som hindrar att Skatteverket fullgör sina skyldigheter enligt 2 § och förevarande paragraf vid ett och samma tillfälle.

Den särskilda kommunikationsregel som i dag finns i 3 kap. 2 § TL och 14 kap. 1 § SBL säger att den skattskyldige inte behöver ges tillfälle att yttra sig om det är onödigt. Även i fortsättningen finns det behov av undantag från kommunikationsskyldigheten. Om en omprövning till nackdel t.ex. avser en rättelse av felräkning, misskrivning eller annat uppenbart förbiseende är det många gånger onödigt att ge den som ärendet gäller tillfälle att yttra sig. För att bestämmelserna om kommunikation inte ska innehålla alltför många varianter av undantag används samma undantag här som i 2 § andra stycket 2, nämligen att kommunikation inte behöver ske om det är uppenbart obehövligt.

4 §

Bestämmelsen är hämtad från 3 kap. 3 § TL. Att Skatteverket i aktuella fall får fatta beslut enbart på grundval av kontrolluppgifter utan att den skattskyldige underrättas och får tillfälle att yttra sig över kontrolluppgifterna har gällt sedan 1991 (prop. 1990/91:5, s. 112 och 113). En följdändring gjordes när LSK infördes (prop. 2001/02:127). Ändringar i 3 kap. 3 § TL gjordes även 1993 i samband med att förfarandet med förtryckta deklarationsblanketter infördes och 2002 i samband med att inkomstskattelagen infördes (prop. 1992/93:86, s. 79 och prop. 1999/200:2, s. 732).

Bakgrunden till bestämmelsen är att den som enbart har intäkter i form av ränta och utdelning för vilka kontrolluppgift lämnas inte ska behöva deklarerera. Motivet för detta undantag är i sin tur att den enhetliga skattesatsen på 30 procent och systemet med skatteavdrag gör att rätt inkomstskatt betalas helt automatiskt (prop. 1990/91:5, s. 112).

Bestämmelser om utredning och kommunikation som inte får någon motsvarighet

Här redogörs för bestämmelser som inte får någon motsvarighet i den nya lagen och som inte behandlats tidigare i kommentaren.

3 kap. 7 § TL och 14 kap. 6 § SBL

I 3 kap. 7 § TL och 14 kap. 6 § SBL finns bestämmelser om att Skatteverket och skattskyldiga får komma överens om att träffas för att diskutera oklarheter i ett aktuellt ärende. Besöksinstitutet infördes ursprungligen 1978 som ett smidigt och informellt komplement till revisionsinstitutet (prop. 1977/78:131, s. 254).

Redan i förarbetena till besöksinstitutet framhölls att den omständigheten att det saknades bestämmelser om besök inte hindrade att tjänstemän och skattskyldiga träffades för att reda ut oklarheter i ett aktuellt ärende utan att det snarare var önskvärt att sådana besök kom till stånd. Skälet till regleringen var alltså inte att frivilliga besök kräver författningsstöd. Det som motiverade en reglering var i stället att det inom skatteförvaltningen fanns en osäkerhet om det var tillåtet att använda frivilliga besök för att reda ut oklarheter i ett ärende (prop. 1977/78:131, 149–153, 158–160 och 247–256). I dag är läget helt annorlunda och bestämmelsen framstår därför som onödigt och förvirrande i den meningen att det kan uppfattas som oklart om frivilliga besök som inte omfattas av bestämmelsen är tillåtna. Med hänsyn härtill och till att det ur rättsskyddssynpunkt saknas skäl att ha en bestämmelse om besök slopas den.

3 kap. 16 § TL och 14 kap. 8 § första stycket SBL

I 3 kap. 16 § TL och 14 kap. 8 § första stycket SBL finns bestämmelser om myndigheters skyldighet att lämna uppgifter till Skatteverket. Bestämmelsen i taxeringslagen ändrades i samband med att Skatteverket ersatte Riksskatteverket och de tio skattemyndigheterna (prop. 1989/90:74, s. 399 och prop. 2002/03:99). Innehållet i 14 kap. 8 § SBL är detsamma som när skattebetalningslagen trädde i kraft (prop. 1996/97:100, s. 599).

Syftet med paragraferna är att sekretess hos den andra myndigheten – bortsett från de fall som anges i 3 kap. 16 § i andra och tredje styckena TL – inte ska hindra att uppgiften lämnas ut till Skatteverket. Det rör sig om sådana sekretessbrytande bestämmelser som avses i 14 kap. 1 § sekretesslagen (1980:100). I den nya

offentlighets- och sekretesslagen finns bestämmelsen i 10 kap. 28 § (prop. 2008/09:150).

Av nämnda bestämmelse i sekretesslagen följer att en sekretessbrytande bestämmelse kan ges i lag eller förordning. Om en sekretessbrytande bestämmelse ges i lag eller förordning påverkar inte sekretesskyddet hos den myndighet som tar emot uppgifterna. Detta innebär att uppgifter som Skatteverket hämtar in från andra myndigheter kommer att omfattas av absolut sekretess hos verket och det oavsett sekretesskyddet för uppgifterna hos den myndighet som lämnar uppgifterna.

Trots att sekretessen regleras i lag finns det alltså inget hinder mot att meddela sekretessbrytande bestämmelser i förordning. Ett exempel på detta är förordningen (1980:995) om skyldighet för Försäkringskassan att lämna uppgifter till andra myndigheter. Enligt förordningen ska Försäkringskassan på begäran lämna uppgifter om enskildas adress, deras arbetsgivares namn och adress samt enskilda ekonomiska förhållanden till bl.a. Skatteverket. I vilka fall Skatteverket på begäran ska lämna ut uppgifter ur beskattningsdatabasen till andra myndigheter regleras också i förordning – förordningen (2001:588) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet.

Föreskrifter om skatt ska dock enligt regeringsformen meddelas i lag. Till föreskrifter om skatt räknas inte bara de materiella reglerna utan också de regler som avser grunderna för taxerings- och uppbornds-förfarandet (prop. 1973:90, s. 302).

De nu aktuella sekretessbrytande bestämmelserna kan dock knappast anses tillhöra grunderna för skatteförordningen och bestämmelserna ges därför i förordning.

3 kap. 17 § TL och 14 kap. 8 § andra stycket SBL

I 3 kap. 17 § TL sägs att uppgifter i självdeklarationer och i andra handlingar som har upprättats eller för granskning omhändertagits vid taxeringskontroll eller lämnats till ledning för taxering enligt bestämmelserna i LSK får tillhandahållas främmande stat med vilken Sverige har träffat överenskommelse om handräckning i skatteärenden. Enligt 14 kap. 8 § andra stycket SBL gäller 3 kap. 17 § TL också för uppgifter som avses i SBL.

Bestämmelsen i taxeringslagen fick sin nuvarande lydelse i samband med att Skatteverket ersatte Riksskatteverket och de tio skattemyndigheterna (prop. 2002/03:99). Paragrafen ändrades dessutom när lagen om självdeklarationer och kontrolluppgifter

infördes (prop. 1989/90:74, s. 399 och prop. 2001/02:25, s. 211). Bestämmelsen i skattebetalningslagen har aldrig ändrats (prop. 1996/97:100, s. 599).

Den bestämmelse som i dag finns i 3 kap. 17 § TL infördes ursprungligen 1978 (prop. 1977/78:184). Syftet var att undanröja den tvekan som fanns om huruvida begreppet ”myndighet” även innefattade utländska myndigheter. Därefter har Lagrådet påpekat att en svensk myndighet i princip inte har någon skyldighet att lämna ut uppgifter till utländska myndigheter (KU 1982/83:12, s. 36). I vilka fall sekretessbelagda uppgifter får lämnas ut till utländska myndigheter regleras i 2 kap. 3 § tredje stycket sekretesslagen. I den nya offentlighets- och sekretesslagen finns bestämmelsen i 8 kap. 3 § (prop. 2008/09:150).

Utgångspunkten är att sådana uppgifter inte får röjas för en utländsk myndighet. Från denna regel görs sedan undantag för det fall att uppgiftslämnandet har reglerats särskilt i lag eller förordning.

Det är alltså tillräckligt med ett undantag i förordning för att Skatteverket ska få lämna ut sekretessbelagda uppgifter till utländska myndigheter. Föreskrifter om skatt ska dock enligt regeringsformen meddelas i lag. Till föreskrifter om skatt räknas inte bara de materiella reglerna utan också de regler som avser grunderna för taxerings- och uppbördsförfarandet (prop. 1973:90, s. 302). Under vilka förutsättningar Skatteverket får lämna sekretessbelagda uppgifter till utländska myndigheter tillhör dock inte grunderna för skatteförfarandet och regleringen kommer därför att ges i förordning.

42 kap. Revision

I 14 kap. 7 a § andra stycket SBL finns en hänvisning till bestämmelserna om revision i 3 kap. 9–14 c §§ TL. Bestämmelser i det här kapitlet som ersätter bestämmelser i 3 kap. 9–14 c §§ TL ersätter alltså också hänvisningen i 14 kap. 7 a § andra stycket SBL. Det upprepas dock inte i varje författningskommentar där så sker utan sägs enbart här. Hänvisningen till 3 kap. 9–14 c §§ TL fanns ursprungligen i 14 kap. 7 § SBL men flyttades i samband med punktskatternas infogning i skattekontosystemet till 14 kap. 7 a § samma lag (prop. 1996/97:100, s. 599 och prop. 2001/02:127, s. 176 och 177).

1 §

Paragrafen inleder kapitlet och anger dess innehåll.

Syftet med en revision

2 §

I *första stycket* anges för vilka ändamål revision får göras. Detta regleras i dag i 3 kap. 8 § första stycket TL och 14 kap. 7 § första stycket SBL.

De allmänna ändamålen i *punkterna 1* och *2* fick i allt väsentligt sin nuvarande utformning 1997 (prop. 1989/90:74, s. 398 och prop. 1996/97:100, s. 478–480). Då blev det på nytt möjligt att revidera en löpande period, vilket kommer till uttryck i punkten *2*.

De speciella ändamålen i *punkterna 3–5* togs in i skattebetalningslagen 2003 när punktskatterna infogades i skattekontosystemet (prop. 2001/02:127, s. 176 och 177). Att revision får göras för att kontrollera den som ansökt om återbetalning av punktskatt hade då gällt sedan 1999 (prop. 1998/99:18, s. 28–31). Möjligheten att genom revision kontrollera punktskatteupplag infördes 2001 (prop. 2000/01:118, s. 105–107).

Punkten 6 ersätter 3 § första stycket torgkontrollagen. En bestämmelse om revision fanns med i den ursprungliga lydelsen av torgkontrollagen (prop. 1997/98:100, s. 172–174 och 214).

Punkten 7 är ny. Enligt bestämmelsen kan revision syfta till att kontrollera att den som har omsatt investeringsguld fullgjort skyldigheten att dokumentera identifikationsuppgifter för köparen enligt bestämmelserna i 39 kap. 14 §. En sådan möjlighet finns för att kontrollera den som är dokumentationsskyldig på grund av upplåtelse av plats för torg- och marknadshandel enligt punkten *6*. Tidigare har det inte funnits någon motsvarande möjlighet att kontrollera dokumentationsskyldigheten för den som omsätter investeringsguld. Det är rimligt att även denna dokumentationsskyldighet kan kontrolleras genom revision. En sådan möjlighet införs därför nu.

De allmänna revisionsändamålen som anges i taxeringslagen respektive skattebetalningslagen är identiska. Bestämmelserna har därför helt enkelt slagits samman.

Det finns dock en liten terminologisk fråga, nämligen om termen ”taxeringsrevision”, ”skatterevision” eller bara ”revision” ska användas. Av alternativen får ”revision” anses vara att föredra

bl.a. mot den bakgrunden att revision av t.ex. platsupplåtare (punkten 6) varken är en taxerings- eller skatterevision (prop. 1997/98:100, s. 172 och 173).

Enligt *andra stycket* får Skatteverket även besluta om s.k. tredjemansrevision, dvs. genom revision kontrollera någon annan än den som revideras. Bestämmelsen ersätter 3 kap. 8 § första stycket TL och 14 kap. 7 § andra stycket SBL. Möjligheten till revision av tredje man togs bort 1994 (19993/94:151, s. 80 och 81). Reglerna om tredjemansrevision återinfördes 1997 och de har i allt väsentligt fortfarande samma innehåll (prop. 1996/97:100, s. 472–477). År 2001 infördes bestämmelser om tredjemansrevision för kontroll av punktskatteupplag och återbetalningar m.m. av energiskatt (prop. 2001/01:118, s. 105–108). När punktskatterna 2003 infogades i skattekontosystemet fördes bestämmelserna över till skattebetalningslagen (prop. 2001/02:127, s. 176 och 177).

I likhet med vad som gäller enligt skattebetalningslagen är ändamålen med tredjemansrevision något färre än med vanlig revision. Tredjemansrevision får nämligen inte beslutas för att kontrollera återbetalning av annan punktskatt än energiskatt och inte heller för att kontrollera platsupplåtare eller att den som omsatt investeringsguld har fullgjort sin dokumentationsskyldighet.

Bestämmelserna i 3 kap. 8 § första och andra styckena TL ändrades även när LSK infördes och i samband med att skatteförvaltningen blev en myndighet (prop. 2001/02:127, s. 211 och prop. 2002/03:99). När skatteförvaltningen blev en myndighet ändrades även 14 kap. 7 § SBL.

Vem får revideras?

3 §

Här anges vilka som får revideras. Paragrafen ersätter 3 kap. 8 § tredje stycket TL och 14 kap. 7 a § första stycket SBL. Enligt såväl TL som SBL får revision göras hos den som är eller kan antas vara bokföringsskyldig och hos annan juridisk person än dödsbo. Detta framgår nu av *punkterna 1* och *2* (prop. 1989/90:74, s. 398 och prop. 1996/97:100, s. 599). En följdändring gjordes i samband med att 1999 års bokföringslag beslutades (prop. 1998/99:130).

I SBL finns dessutom en del specialfall. Dessa finns nu i *punkterna 3–9*.

Punkterna 3–5 fanns med i den ursprungliga lydelsen av SBL (prop. 1996/97:100, s. 599). År 2002 ändrades ordet ”representant” för en utländsk företagare till ”ombud” (prop. 2001/02:28, s. 67).

Bestämmelserna i punkterna 6–9 fördes över till SBL 2003 i samband med att punktskatterna infogades i skattekontosystemet (prop. 2001/02:127, s. 177). De ursprungliga bestämmelserna infördes 2001 i den då gällande förfarandelagen på punktskatteområdet (prop. 2001/01:118, s. 105–107). I samband med att Riksdagen beslutade att skatteförvaltningen skulle vara en myndighet gjordes en korrigerings i punkten 6 (bet. 2003/04:SkU:2, s. 19).

I lagen om skatt på gödselmedel, lagen (1994:1563) om tobaksskatt och lagen om skatt på energi finns bestämmelser om godkända lagerhållare (prop. 2001/02:127, s. 144–147). För godkända lagerhållare inträder skattskyldighet först vid leverans till en köpare som inte är godkänd lagerhållare. De kan därför in likhet med godkända upplagshavare, som är den EG-rättsliga varianten, tillverka och lagra punktskattepliktiga varor under skatteuppskov. En annan likhet är att endast den som hanterar punktskattepliktiga varor yrkesmässigt och som med hänsyn till sina ekonomiska förhållanden och omständigheterna i övrigt är lämplig får godkännas som upplagshavare och lagerhållare. En skillnad är dock att revision enbart får göras hos den som ansöker om godkännande som upplagshavare. Det är en brist och i *punkten 10* föreskrivs därför att revision får göras hos den som har ansökt om godkännande som lagerhållare enligt lagen om skatt på gödselmedel, lagen om tobaksskatt eller lagen om skatt på energi.

Beslut om revision

4 §

I paragrafen ges bestämmelser om vad ett beslut om revision ska innehålla. Bestämmelserna ersätter 3 kap. 9 § första–tredje styckena.

Bestämmelserna i *första stycket 1* och *2* tillkom genom lagstiftning 1994 (prop. 1993/94:151, s. 165 och 166). *Punkten 3* om att ett beslut om revision ska innehålla förordnande av de tjänstemän som ska verkställa revisionen fanns med när TL infördes (prop. 1989/90:74).

Andra stycket infördes genom lagstiftning 1997 (prop. 1996/97:100, s. 467). Enligt dagens bestämmelse behöver ett beslut

om s.k. tredjemansrevision, om det finns särskilda skäl, inte innehålla uppgift om vilken person eller rättshandling som ska kontrolleras. Det finns dock inget uttryckligt krav på att dessa uppgifter ska anges i ett beslut om tredjemansrevision utan det anses följa av skyldigheten att i beslutet redovisa ändamålet med revisionen (prop. 1996/97:100, s. 475). För att undantaget i andra stycket ska korrespondera med huvudregeln i första stycket sägs i stället här att det av uppgiften om ändamålet inte behöver framgå vem och vilken rättshandling som ska kontrolleras.

5 §

Här finns bestämmelser om när den reviderade ska underrättas om ett beslut om revision. Bestämmelserna i *första* och *andra styckena* är hämtade från 3 kap. 9 § fjärde stycket TL.

Kravet i första stycket på att den reviderade ska underrättas om beslutet innan revisionen verkställs tillkom genom lagstiftning 1994 för att markera att en revision normalt ska bedrivas i samverkan med den reviderade (prop. 1993/94:151, s. 85 och 86).

Enligt andra stycket finns det tre fall där underrättelsen får ske i samband med att revisionen verkställs. Bestämmelsen i *punkten 1* infördes 1997 (prop. 1996/97:100, s. 482 och 483) och bestämmelsen i *punkten 2* år 2007 (prop. 2005/06:169, s. 47, 48 och 131).

Bakgrunden till *punkten 3* är följande. I 5 § andra stycket, 7 § andra stycket och 8 § tvångsåtgärdslagen sägs att om det finns en påtlig risk för att den som ska revideras kommer att sabotera kontrollen får åtgärder enligt nämnda paragrafer genomföras utan att den reviderade underrättas om att revisionen ska ske. Enligt förarbetena innebär det att Skatteverket inte behöver fullgöra underrättelseskylldigheten i första stycket (prop. 1993/94:151, s. 155), dvs. den reviderade behöver inte underrättas om revisionsbeslutet innan revisionen verkställs.

Tvångsåtgärdslagen upphävs och ersätts av bestämmelser i 45 kap. Bevissäkring. Enligt 45 kap. 17 § får den som ett beslut om bevissäkring gäller underrättas om beslutet i samband med att åtgärden verkställs om det finns en påtaglig risk för sabotage om personen underrättas i förväg. Detta undantag från att underrättelse ska ske omedelbart gäller även beslut av granskningsledaren, t.ex. sådana interimistiska beslut enligt 45 kap. 15 §. För att det inte ska uppstå konkurrens mellan bestämmelsen i första stycket och bestämmelsen i 45 kap. 17 § andra stycket föreskrivs här i andra stycket punkten 3 att den reviderade får

underrättas om ett revisionsbeslut i samband med att det verkställs om det följer av bestämmelserna om underrättelse om beslut om bevissäkring.

Samverkan

6 §

I paragrafen finns principen för hur revisioner ska bedrivas, nämligen i samverkan med den reviderade. Där anges också att för de fall där den reviderade inte samverkar finns bestämmelser om vite i 44 kap. och bevissäkring i 45 kap. Paragrafen ersätter 3 kap. 10 § TL första stycket (prop. 1989/90:74, s. 397).

Bestämmelserna i *första stycket* fick i allt väsentligt sitt innehåll genom lagstiftning 1994 (prop. 1993/94:151, s. 85, 86 och 166).

I *andra stycket* anges att kravet på att en revision ska bedrivas i samverkan med den reviderade inte gäller när bevissäkring beslutats på grund av att det finns en påtaglig risk för att den reviderade kommer att sabotera kontrollen. Det rör sig om beslut enligt 45 kap. 3 § 2, 6 § 2 och 7 § 3.

Bestämmelsen ersätter delvis 5 § andra stycket, 7 § andra stycket och 8 § sista meningen tvångsåtgärdslagen. Där föreskrivs i dag att om det finns en påtaglig risk för att den reviderade kommer att sabotera kontrollen får åtgärd enligt nämnda paragrafer genomföras utan att den reviderade underrättas om att revision ska ske. Enligt förarbetena innebär detta att Skatteverket inte behöver fullgöra den samrådsskyldighet som ligger i kravet på att en revision ska bedrivas i samverkan med den reviderade (prop. 1993/94:151, s. 155). Se även kommentaren till 5 §.

Revisorns befogenheter

7 §

I paragrafen anges vad som får granskas vid en revision. Den ersätter 3 kap. 11 § TL första och andra styckena. Den definition av handling som i dag finns i 3 kap. 11 § TL tredje stycket finns inte här utan i 3 kap. 6 §.

Möjligheten att granska räkenskapsmaterial, inventarier, lager och att inventera kassan fördes över från gamla taxeringslagen (1956:623, GTL) till taxeringslagen (prop. 1989:90:74, s. 398).

År 1994 tillkom att revisorn får besiktiga lokaler och byggnader som används i verksamheten (prop. 1993/94:151, s. 168).

Möjligheten att ta prov på varor, kassaapparatur m.m. lades till 1997 (prop. 1996/97:100, s. 485).

8 §

I första stycket regleras i vilka fall den reviderade är skyldig att ge revisorn tillträde till verksamhetslokalerna. Vad som avses med verksamhetslokalerna definieras i 3 kap. 15 §. Skyldigheten enligt *punkten 2* att lämna tillträde till lokalerna för sådana åtgärder som avses i 7 § 2–6 fanns med i den ursprungliga lydelsen av taxeringslagen (prop. 1989/90:74, s. 399). Denna punkt ersätter nu 3 kap. 12 § första stycket andra meningen TL.

Innehållet i *punkten 1* är dock nytt. I dag är inte den reviderade skyldig att lämna tillträde till verksamhetslokalerna för granskning av handlingar utan granskningen får bara genomföras där om den reviderade medger det. Detta följer av 3 kap. 10 § andra stycket TL, som är från 1994 (prop. 1993/94:151, s. 85 och 86). Där föreskrivs att en revision får verkställas hos den reviderade om han eller hon medger det. Trots att den reviderade inte har någon skyldighet att låta granskningen av handlingar äga rum i verksamhetslokalerna kan den som säger nej till sådan granskning drabbas av tvångsåtgärder. Enligt 5 § tvångsåtgärdslagen får nämligen en revision genomföras i verksamhetslokalerna även om den reviderade inte lämnat sitt medgivande till det under förutsättning att revisionen inte utan svårighet kan genomföras på annan plats.

I förarbetena till tvångsåtgärdslagen uttalades att regleringen av den reviderades och revisorns skyldigheter och befogenheter vid en samverkansrevision var viktig för att dra en gräns mot de fall där det kan bli aktuellt med tvångsåtgärder (prop. 1993/94:151, s. 85, 86 och 166). I ett senare lagstiftningsärende uttalade regeringen att

reglerna om ramarna för en revision som sker under samverkan inte kan läsas fristående från bestämmelserna om tvångsåtgärder. Gränserna för den reviderades skyldigheter och rättigheter bestäms nämligen ytterst av förutsättningarna för tvångsåtgärder (prop. 1996/97:100, s. 482).

Den rätt som den reviderade i dag har att säga nej till att handlingar granskas i verksamhetslokalerna blir närmast innehållslös om man väger in förutsättningarna för tvångsåtgärder (här bevissäkring). I praktiken har ju ett nej bara betydelse i de fall där revisionen utan svårighet kan genomföras på annan plats. I andra fall innebär ett nej att det finns förutsättningar för bevissäkring. Detta gör att sambandet mellan den reviderades skyldigheter och förutsättningarna för bevissäkring blir otydligt. I förtydligande syftet anges därför redan här att den reviderade är skyldig att lämna tillträde till verksamhetslokalerna för granskning av handlingar om granskningen inte utan svårighet kan genomföras på annan plats. Detta påverkar inte förutsättningarna för bevissäkring i nu aktuella fall. Se även kommentaren till 45 kap. 3 §.

I *andra stycket* anges att om den reviderade inte är skyldig att lämna tillträde till verksamhetslokalerna enligt första stycket får en revision bara genomföras där om han eller hon medger det. Genom den disposition som bestämmelserna nu ges försvinner det motsatsförhållande som finns mellan att en revision bara får genomföras i verksamhetslokalerna om den reviderade medger det samtidigt som han eller hon är skyldig att lämna tillträde till lokalerna för åtgärder som avses i 7 § 2–6.

Enligt *andra stycket* ska, precis som i dag, en revision genomföras i den reviderades verksamhetslokaler om denne begär det och revisionen kan genomföras där utan svårigheter.

Bestämmelserna i *andra stycket* härstammar från 3 kap. 10 § *andra stycket* TL och fick sitt nuvarande innehåll genom lagstiftning 1994 (prop. 1993/94:151, s. 85, 86 och 166).

I bestämmelserna om revision i 3 kap. TL används ordet ”hos” i två olika betydelser, nämligen dels för att ange vem som får revideras, dels för att ange i vilka fall en revision får verkställas i den reviderades verksamhetslokaler. Den senare betydelsen ersätts här med ordalydelsen ”i verksamhetslokalerna”.

9 §

Den första meningen i paragrafen kommer från 3 kap. 12 § första stycket TL. Skyldigheten att tillhandahålla handlingar fanns med när taxeringslagen infördes (prop. 1989/90:74, s. 399).

Den bestämmelse som finns i paragrafens andra mening är hämtad från 3 kap. 10 § tredje stycket TL (prop. 1989/90:74, s. 398 och prop. 1993/94:151, s. 166 och 167). Skyldigheten att lämna över handlingar till revisorn när revisionen inte genomförs i verksamhetslokalerna infördes ursprungligen 1961 för att klargöra att den som tillhandahållit handlingarna i verksamhetslokalerna även var skyldig att på begäran lämna över handlingar för granskning hos Skatteverket (prop. 1961:100, s. 279 och 293).

10 §

Paragrafen ersätter 3 kap. 12 § andra och tredje styckena TL (prop. 1989/90:74, s. 399). Bestämmelserna fick sitt nuvarande innehåll genom lagstiftning 1994 (prop. 1993/94:151, s. 87–89, 168 och 169).

I bestämmelserna görs en del redaktionella ändringar. Bland annat byts ordalydelsen ”annat tillgängligt tekniskt hjälpmedel” ut mot ”tekniskt hjälpmedel som revisorn har tillgång till”. Syftet är att det ska bli tydligare vad som avses.

11 §

Bestämmelsen förs över från 3 kap. 12 § första stycket TL. Den fick sin nuvarande lydelse genom lagstiftning 1994 (prop. 1993/94:151, s. 86 och 168).

Revisionens avslutande

12 §

Paragrafen ersätter 3 kap. 12 a § första stycket första meningen och tredje stycket TL.

Bestämmelsen i *första stycket* om att en revision inte får pågå längre tid än nödvändigt tillkom genom lagstiftning 1994. Detsamma gäller bestämmelsen i *andra stycket* där det anges att Skatteverket snarast ska lämna besked om resultatet av revisionen (prop. 1993/94:151, s. 169).

Bestämmelsen i andra stycket fick sin nuvarande lydelse när skatteförvaltningen blev en myndighet (prop. 2002/03:99).

13 §

De bestämmelser som ges här finns i dag i 3 kap. 12 a § första stycket andra meningen och andra stycket TL.

Bestämmelsen i första stycket om att granskade handlingar ska lämnas tillbaka till den reviderade så snart som möjligt och senast när revisionen avslutats tillkom genom lagstiftning 1994 (prop. 1993/94:151, s. 169).

Den bestämmelse som finns i *andra stycket* om att granskade handlingar ska återlämnas till konkursförvaltaren om den reviderade försatts i konkurs infördes 1997 (prop. 1996/97:100, s. 652). Sin nuvarande lydelse fick bestämmelsen i samband med att Skatteverket ersatte Riksskatteverket och de tio skattemyndigheterna (prop. 2002/03:99).

43 kap. Tillsyn över kassaregister och kontrollbesök

Allmänt om de utredningsbefogenheter som regleras i kapitlet

I kapitlet regleras ett antal kontrollinstitut som är fristående från revisionsinstitutet. Det gäller tillsyn över kassaregister samt tre olika kontrollbesök (i kontantbranschen, torg- och marknadshandel samt frisör- och restaurangverksamhet). Tillsynen över kassaregister, kontrollbesök i kontantbranschen samt kontrollbesök i frisör- och restaurangverksamhet är direkt kopplade till kontroll av dokumentationsskyldigheter. Syftet med tillsynen och dessa kontrollbesök är att kontrollera att den särskilda dokumentationsskyldighet som gäller för kontantbranschen (kassaregister) samt frisör- och restaurangverksamhet (personalliggare) fullgörs.

Det finns en dokumentationsskyldighet även för den som upplåter plats för torg- och marknadshandel. Kontrollen av att den fullgörs sker dock inte vid kontrollbesök utan i form av en begränsad revision. Kontrollbesöket är i stället till för att kontrollera att de som bedriver torg- och marknadshandel är registrerade och betalar skatt.

Bestämmelserna finns i dag i särskilda lagar, nämligen torgkontrollagen, branschkontrollagen och kassaregisterlagen.

De här aktuella kontrollbefogenheterna skiljer sig på flera sätt från revisionsinstitutet. Tillsynen och kontrollbesöken får genomgående göras oanmält och flera besök kan göras hos samma

näringsidkare. Huvudregeln vid en revision är att den som ska kontrolleras ska underrättas om revisionen innan den verkställs. Underrättelse i samband med verkställigheten får dock ske om det är av betydelse att inventera kassan eller vidta vissa andra åtgärder och kontrollen skulle förlora sin betydelse om den som ska revideras underrättas i förväg (42 kap. 5 §). En revision kan alltså inledas med ett oanmält besök. Därefter ska revisionen ske under samverkan och eventuella ytterligare kassainventeringar eller andra kontroller på plats ska den reviderade informeras om i förväg.

En annan skillnad är att tillsynen över kassaregister kan genomföras mot den kontrollerades vilja med biträde av polis om Skatteverket begär det. Om en revision behöver genomföras med tvång krävs ett beslut om bevissäkring som ska fattas av eller underställas domstol.

Det är vidare tveksamt om sådana dolda åtgärder som innefattas i kontrollbesök för kontroll av användningen av kassaregister (kundräkning, kontrollköp och kvittokontroll) kan företas inom ramen för en revision. Dolda kontroller ligger nämligen inte i linje med att revisionen ska genomföras i samverkan med den reviderade (42 kap. 6 §).

Lagstiftaren har alltså bedömt att de kontroller som det här är fråga om kan ske under andra former än en revision. Avvägningen mellan behovet av effektiva kontrollbefogenheter och näringsidkarnas rätt till personlig integritet och rättssäkerhetsgarantier har fått ett resultat som i viss utsträckning skiljer sig från vad som gäller för revisionsinstitutet. Av rättssäkerhetsskäl bör därför befogenheterna inte användas i andra syften än de avsedda.

När vi nu lyfter in bestämmelserna i en gemensam förfarandelag är det viktigt med en tydlig avgränsning mellan dessa kontrollbefogenheter och revisionsinstitutet. Det gäller särskilt i fråga om de kontrollbefogenheter som inte omedelbart syftar till att kontrollera om skatt redovisats och betalats på rätt sätt, dvs. tillsynen över kassaregister, kontrollbesök i kontantbranschen samt kontrollbesök i frisör- och restaurangverksamhet. De särskilda kontrollbefogenheterna ska endast få användas i syfte att kontrollera om den aktuella dokumentationsskyldigheten har fullgjorts. Om syftet är att kontrollera en uppgiftsskyldighet ska kontrollen i stället ske inom ramen för en revision eller genom föreläggande. Se vidare i kommentarerna till respektive bestämmelse.

1 §

Paragrafen inleder kapitlet och anger dess innehåll. I kapitlet har samlats bestämmelser om olika former av kontroll som kan genomföras utan samband med revision eller visst taxeringsärende. Det är fråga om mer begränsade kontroller av kassaregister i kontantbranschen, av personalen i frisör- och restaurangverksamhet och av personer som bedriver torg- och marknadshandel. Bestämmelserna är hämtade från kassaregisterlagen, branschkontrollagen och torgkontrollagen.

Definitioner

2 §

I paragrafen definieras ”journalminne” och ”kontrollremsa”. Definitionerna är hämtade från 7 § kassaregisterlagen. Förarbetena finns i prop. 2006/07:105, s. 91.

Tillsyn över kassaregister

3 §

Paragrafen reglerar omfattningen av Skatteverkets tillsynsansvar. Skatteverket ska utöva tillsyn över att de näringsidkare som är skyldiga att använda kassaregister har kassaregister och att de kassaregister som används i verksamheten uppfyller föreskrivna krav.

Tillsynsbefogenheterna är knutna till skyldigheten att använda kassaregister. Syftet med Skatteverkets åtgärder ska alltså vara att kontrollera att denna skyldighet efterlevs, dvs. att det finns kassaregister och att dessa uppfyller föreskrivna krav. Se vidare 39 kap. 7–9 §§ och 7 kap. 3 och 4 §§ samt kommentarerna till dessa paragrafer. Befogenheterna kan däremot inte användas i syfte att kontrollera bokföringsskyldigheten eller den skattemässiga hanteringen av kontanta intäkter (prop. 2006/07:105, s. 56 och 94).

Paragrafen ersätter 15 § första stycket kassaregisterlagen som har behållit sin ursprungliga lydelse (prop. 2006/07:105, s. 93). Bestämmelsen i 15 § andra stycket kassaregisterlagen om att tillsyn får ske utan underrättelse i förväg ersätts av 10 §.

4 §

Skatteverket har enligt paragrafens *första stycke* rätt att för sin tillsyn få tillträde till verksamhetslokaler där verksamheten bedrivs. Motsvarande sägs i 17 § kassaregisterlagen (prop. 2006/07:105, s. 93 och 94). Paragrafen är aldrig ändrad.

Av *andra stycket* framgår att polismyndighet ska lämna biträde om det behövs för att tillsynen ska kunna genomföras. Motsvarande sägs i dag i 20 § kassaregisterlagen som har behållit sin ursprungliga lydelse (prop. 2006/07:105, s. 94).

5 §

I paragrafen regleras näringsidkarens skyldighet att tillhandahålla handlingar och lämna upplysningar som behövs för tillsynen. Paragrafen ersätter 18 § kassaregisterlagen som aldrig har ändrats (prop. 2006/07:105, s. 94).

Mindre förändringar av lydelsen föreslås här för att bestämmelsen ska ansluta bättre till den paragraf där motsvarande skyldigheter under revision regleras, 42 kap. 9 §. Enligt 18 § kassaregisterlagen ska näringsidkaren ”i den omfattning det är nödvändigt för tillsynen lämna Skatteverket upplysningar och tillhandahålla handlingar”. Det ersätts nu med att näringsidkaren om Skatteverket begär det ska ”tillhandahålla de handlingar och lämna de upplysningar som behövs för tillsynen”. Handlingar och upplysningar som behövs för tillsynen är nödvändiga för denna. Den nya ordalydelsen innebär således inga förändringar av näringsidkarens skyldigheter.

Om näringsidkaren inte fullgör sina skyldigheter enligt paragrafen kan Skatteverket utfärda ett vitesföreläggande med stöd av 44 kap. 2 §.

Kontrollbesök

Kontantbranschen

6 §

Skatteverket får enligt paragrafen räkna kunder, kontrollköpa, göra kvittokontroll och inventera kassan för att kontrollera den som är eller kan antas vara skyldig att använda kassaregister. Paragrafen ersätter 21 § första stycket kassaregisterlagen som har kvar sin ursprungliga lydelse (prop. 2006/07:105, s. 94 och 95). Bestämmelsen

i 21 § andra stycket kassaregisterlagen om att kundräkning, kontrollköp och kvittokontroll får ske utan underrättelse i förväg ersätts av 10 §.

I kassaregisterlagen benämns kontrollen som särskilda kontrollåtgärder. Åtgärderna kan dock endast genomföras på plats i eller i anslutning till näringsidkarens verksamhetslokal. I detta avseende liknar åtgärderna de kontrollbesök som får företas hos frisörer, restauranger och torghandlare. Det finns därför anledning att benämna även de särskilda kontrollåtgärderna som kontrollbesök. För att regleringen ska bli så enhetlig som möjligt utformas nu aktuell paragraf på liknande sätt som bestämmelserna om kontrollbesök i 8 och 9 §§.

Befogenheten får endast användas för åtgärder som direkt tar sikte på att kontrollera att kassaregister används på ett korrekt sätt. Syftet med kontrollbesöket ska vara att kontrollera att samtliga försäljningar registreras och att kunden erbjuds kvitto (prop. 2006/07:105, s. 94 och 95).

7 §

Paragrafen ersätter 23 § första stycket kassaregisterlagen (prop. 2006/07:105, s. 95). Den är aldrig ändrad.

Om Skatteverket begär det ska en näringsidkare som verket har gjort kontrollbesök hos tillhandahålla kontrollremsa, uppgifter från journalminne eller tömningskvitto. Syftet med bestämmelsen är att verket ska kunna stämma av resultatet av kontrollen mot registreringen i kassaregistret.

Torg- och marknadshandel

8 §

Paragrafen ersätter 4 § torgkontrollagen. En bestämmelse om kontrollbesök fanns med i den ursprungliga lydelsen av torgkontrollagen (prop. 1997/98:100, s. 171–174, 214 och 215). Därefter har endast ordet ”skattemyndigheten” bytts ut mot ordet ”Skatteverket” (prop. 2002/03:99).

Restaurang- och frisörverksamhet

9 §

Bestämmelserna flyttas hit från 9 § branschkontrollagen som har kvar sin ursprungliga lydelse (prop. 2005/06:169, s. 127).

Andra stycket i 9 § branschkontrollagen ersätts av 10 §.

Befogenheten får endast användas för åtgärder som direkt tar sikte på att kontrollera att skyldigheten att dokumentera identifikationsuppgifter i en personalliggare enligt 39 kap. 13 § efterlevs. Syftet med kontrollen ska alltså vara att kontrollera att det finns en personalliggare tillgänglig i verksamhetslokalen som uppfyller föreskrivna krav. I det ligger att Skatteverket ska kontrollera att de personer som vid kontrollbesöket är verksamma också är upptagna i personalliggaren. Det handlar om att få en ögonblicksbild av om dokumentationsskyldigheten efterlevs.

I dokumentationsskyldigheten ligger också ett krav på att bevara uppgifterna (se kommentaren till 39 kap. 13 §). Personalliggaren ska alltså innehålla uppgifter för förfluten tid och vid ett kontrollbesök kan Skatteverket kontrollera att så är fallet. En prövning av om uppgifternas innehåll är korrekt – vem var exempelvis verksam en viss förfluten dag eller hur många var verksamma under en viss månad – ligger däremot utanför kontrollbesökets syfte. Personalliggaren och observationerna vid kontrollbesöket är inte tillräckligt underlag för den bedömningen, utan det krävs tillgång till exempelvis skattedeklarationer eller kontrolluppgifter. En sådan prövning kommer regelmässigt att handla om huruvida näringsidkaren har fullgjort sin skyldighet att redovisa och betala skatt och den ska ske inom ramen för en skatteutredning. Vid kontrollbesöket ska Skatteverket alltså kontrollera att personalliggaren innehåller uppgifter för förfluten tid, men inte pröva om uppgifterna är korrekta.

Om Skatteverket tror att det finns uppgifter i en personalliggare som behövs i en skatteutredning får verket använda de generella utredningsbefogenheterna för att få del av uppgifterna. Kontrollbesöket kan alltså inte användas för att på ett enklare sätt få tillgång till uppgifter om syftet är ett annat än att kontrollera dokumentationsskyldigheten som sådan.

Gemensamma bestämmelser

10 §

Av paragrafen framgår att Skatteverket inte behöver underrätta näringsidkaren om beslut om kontrollbesök eller tillsyn i förväg. Underrättelse om beslutet ska lämnas så snart det kan ske utan att kontrollen förlorar sin betydelse. Bestämmelsen behövs eftersom en underrättelse i förväg skulle förta effekten av kontrollen (prop. 2006/07:105, s. 56 och 63–65 samt prop. 2005/06:169, s. 127).

När det gäller de åtgärder som får företas utan att näringsidkaren är medveten om dem, dvs. kundräkning, kontrollköp och kvittokontroll, kan normalt underrättelse inte lämnas direkt i anslutning till kontrollbesöket. Kontrollen förutsätter att de observationer som har gjorts vid kontrollbesöket i efterhand stäms av mot uppgifter från kassaregistret som näringsidkaren enligt 7 § är skyldig att tillhandahålla. Först när det har skett kan underrättelse lämnas utan att syftet med kontrollen äventyras.

Paragrafen ersätter 15 § andra stycket och 21 § andra stycket kassaregisterlagen (prop. 2006/07:105, s. 93 och 95) samt 9 § andra stycket branschkontrollagen (prop. 2005/06:169, s. 127). Ingen av paragraferna har ändrats. Till skillnad från dessa bestämmelser anges här inte bara att åtgärderna får vidtas utan underrättelse i förväg, utan också när underrättelse senast ska lämnas.

I förhållande till de nuvarande bestämmelserna får paragrafen ett vidare tillämpningsområde och kommer att omfatta även kontrollbesök enligt torgkontrollagen. Syftet med sådana kontrollbesök är att identifiera personer som bedriver torg- eller marknadshandel. Kontrollen ska genomföras på den plats där handeln bedrivs. Det ligger närmast i kontrollbefogenhetens natur att Skatteverket inte innan ett beslut om kontrollbesök kan underrätta dem som kan komma att kontrolleras. Det är därför inget problem att låta den här paragrafen även omfatta beslut om kontrollbesök för att identifiera personer som bedriver eller kan antas bedriva torg- och marknadshandel.

Bestämmelsen i 21 § andra stycket kassaregisterlagen kan framstå som mer begränsad än den nu föreslagna bestämmelsen. Där sägs att kundräkning, kontrollköp och kvittokontroll får vidtas utan att näringsidkaren underrättas i förväg. Motsatsvis innebär det att kassainventering inte får företas utan föregående underrättelse. Det framgår emellertid tydligt av propositionen att avsikten är att kassainventering ska kunna ske utan att näringsidkaren underrättas

i förväg, dvs. att kassainventeringen får göras vid ett oaviserat kontrollbesök (prop. 2006/07:105, s. 64 och 65). Till skillnad från de övriga särskilda kontrollåtgärderna kan kassainventering däremot inte företas dolt. Avsikten har sannolikt varit att klargöra den distinktionen snarare än att utesluta att åtgärden företas utan underrättelse i förväg. Här omfattas därför kassainventeringen av bestämmelsen. Underrättelse behöver alltså inte lämnas i förväg. Om varken näringsidkaren eller någon som är behörig att företräda honom finns i verksamhetslokalen vid kontrollbesöket bör kassainventeringen kunna verkställas ändå. Att avvakta med kontrollen och försöka nå näringsidkaren för att underrätta om beslutet i en sådan situation innebär att kontrollen förlorar sin betydelse.

11 §

Enligt paragrafen ska kontrollen genomföras på ett sådant sätt att den inte onödigt hindrar verksamheten. Bestämmelsen utformas på samma sätt som motsvarande bestämmelse på revisionsområdet (42 kap. 6 § första stycket).

Paragrafen ersätter 16 och 22 §§ kassaregisterlagen (prop. 2006/07:105, s. 93) samt 10 § branschkontrollagen (prop. 2005/06:169, s. 47). Ingen av paragraferna har ändrats.

Det finns ingen bestämmelse om allmänt hänsynstagande i torgkontrollagen. Skatteverket ska givetvis genomföra även sådan kontroll så att den stör verksamheten så lite som möjligt. Paragrafen ska därför tillämpas även på kontroll av torg- och marknadshandel.

Avd. IX Tvångsåtgärder

44 kap. Vite

När får ett föreläggande förenas med vite?

1 §

Paragrafen ersätter 3 kap. 12 § fjärde stycket första meningen TL.

Det som skiljer det här vitesföreläggandet från förelägganden som förenas med vite med stöd av 3 § är att befogenheten att förelägga om fullgörelse och befogenheten att förena föreläggandet med vite inte är skilda åt.

Utgångspunkten är alltså att ett föreläggande ska vara förenat med vite. Det beror på att när frågan om föreläggande väcks har den reviderade normalt redan vägrat att på revisorns begäran tillhandahålla handlingarna eller lämna upplysningarna. Förutsättningarna i 3 § för att ett föreläggande ska få förenas med vite, nämligen att det finns anledning att anta att det inte följs, är därför regelmässigt uppfyllt när frågan om vitesföreläggande väcks under revision. Det är skälet till att även befogenheten att förelägga regleras här och inte i anslutning till bestämmelserna om en reviderads skyldigheter att tillhandahålla handlingar och lämna upplysningar i 42 kap. 9 och 10 §§.

Något hinder mot att förelägga utan vite finns inte utan det är tvärtom nödvändigt i vissa fall. Som förutsättning för att få använda bevissäkring under revision gäller i vissa fall att den reviderade inte har följt ett föreläggande att lämna ut den handling som ska eftersökas (45 kap. 7 och 8 §§). Detta i kombination med vitesförbudet i 4 § gör att det ibland är nödvändigt att förelägga utan vite.

En bestämmelse om att en reviderad som inte fullgör sina skyldigheter att tillhandahålla handlingar och lämna upplysningar får föreläggas vid vite att fullgöra dem fanns med i den ursprungliga lydelsen av taxeringslagen (prop. 1989/90:74, s. 399). Den fick sin nuvarande lydelse 2003 när vitesförbudet utvidgades till att även omfatta gärningar som kan föranleda skattetillägg (prop. 2002/03:106, s. 232).

2 §

Här finns bestämmelser om vitesförelägganden som anknyter till en näringsidkares skyldigheter att medverka vid tillsyn över kassaregister (43 kap. 5 §) och kontrollbesök i kontantbranschen

(43 kap. 7 §). Det handlar alltså om vitesförelägganden som syftar till att möjliggöra kontroll. På motsvarande sätt som gäller för revisionsvitet enligt 1 § är utgångspunkten att ett föreläggande ska vara förenat med vite. Även här är det nämligen normalt så att den som ska föreläggas redan har vägrat att fullgöra sina skyldigheter. Befogenheten att förelägga och befogenheten att förena föreläggandet med vite är därför sammanförda här.

Föreläggandebestämmelserna som nu ges här är hämtade från 19 § och 23 § tredje stycket kassaregisterlagen (prop. 2006/07:105, s. 94 och 95). Att föreläggandena får förenas med vite sägs i 29 § kassaregisterlagen (prop. 2006/07:105, s. 97 och 98). 19 § kassaregisterlagen ger även Skatteverket möjlighet att förelägga näringsidkaren att fullgöra skyldigheten att använda kassaregister. Det sägs nu i 39 kap. 17 §.

3 §

Här sägs att ett föreläggande får förenas med vite om det finns anledning att anta att det inte följs. Paragrafen ersätter 3 kap. 6 § första stycket TL, 23 kap. 2 § första stycket första meningen SBL, 17 kap. 8 § första stycket första meningen LSK, 18 § första stycket branschkontrollagen, 29 § första stycket kassaregisterlagen och 8 § första stycket lagen om deklarationsombud.

Bestämmelsen i 3 kap. 6 § första stycket TL fick sin nuvarande lydelse 2003 när vitesförbudet utvidgades till att även omfatta gärningar som kan föranleda skattetillägg (prop. 2002/03:106, s. 232). En bestämmelse om att ett föreläggande får förenas med vite fanns med i den ursprungliga lydelsen av TL fast då i 5 § tredje stycket (prop. 1989/90:74, s. 396 och 397).

Första stycket i 23 kap. 2 § SBL fick också sin nuvarande lydelse 2003 när vitesförbudet utvidgades till att även omfatta gärningar som kan föranleda skattetillägg (prop. 2002/03:106, s. 250).

Befogenheten att förena ett föreläggande enligt LSK med vite har aldrig ändrats (prop. 2001/02:25, s. 284).

Någon ändring har heller aldrig gjorts i bestämmelserna om vitesföreläggande i branschkontrollagen (prop. 2005/06:169, s. 129 och 130), kassaregisterlagen (prop. 2006/07:105, s. 75–76 och 97) respektive lagen om deklarationsombud (prop. 2005/06:31, s. 58).

I 66 kap. 6 § sägs att om en begäran om omprövning inte är egenhändigt undertecknad av den skattskyldige eller dennes ombud får Skatteverket förelägga den skattskyldige eller ombudet att

underteckna begäran. Föreläggandet ska innehålla en upplysning om att omprövning inte görs om begäran inte undertecknas.

Den här vitesbestämmelsen gäller inte föreläggande att underteckna en begäran om omprövning och sådana förelägganden får därför inte förenas med vite. Effekten av att inte följa ett sådant föreläggande är nämligen att begäran inte tas upp till prövning. Att Skatteverket inte genom vitesföreläggande ska tvinga skattskyldiga att genomföra ofullständigt inledda omprövningar säger sig självt och föreläggande att underteckna en begäran om omprövning behöver därför inte uttryckligen undantas från förevarande paragrafs tillämpningsområde.

Vitesförbud

4 §

Paragrafen innehåller ett s.k. vitesförbud. Vitesförbud vid misstanke om brott infördes 1998 (prop. 1997/98:10, bet. 1997/98SkU10, rskr. 1997/98:70). Förbudet utvidgades 2003 till att även omfatta misstanke om gärning som kan leda till skattetillägg (prop. 2002/03:106, s. 178–182). Vitesförbudet i 18 § andra stycket branschkontrollagen omfattar även gärningar som kan leda till kontrollavgift (prop. 2005/06:169, s. 52–54, 129 och 130). Detsamma gäller vitesförbudet i 29 § kassaregisterlagen (prop. 2006/07:105, s. 73–75 och 97).

I övrigt finns vitesförbud i 3 kap. 6 § andra stycket och 12 § fjärde stycket TL, 23 kap. 2 § andra stycket SBL, 17 kap. 9 § LSK och 8 § andra stycket lagen (2005:1117) om deklarationsombud. Dessa förbud och förbuden i branschkontrollagen och kassaregisterlagen ersätts nu av förevarande paragraf.

Vitesförbudet i skattebetalningslagen gäller inte vid s.k. tredjemansföreläggande utan bara när den som är deklarationskyldig föreläggs att lämna uppgift som behövs för kontroll av deklaration eller annan uppgiftsskyldighet enligt skattebetalningslagen (14 kap. 3 § SBL). Någon sådan begränsning innehåller inte vitesförbudet i LSK utan det gäller även vid s.k. tredjemansföreläggande. Det vitesförbudet omfattar å andra sidan bara straffbelagda gärningar och inte gärningar som kan föranleda skattetillägg.

Frågan om ett vitesförbud bör omfatta tredjemansföreläggande väcktes av Lagrådet i 1998 års lagstiftningsärende. Regeringen

ansåg att de nya reglerna borde ta sikte på de bestämmelser som kan innebära en kränkning av passivitetsrätten. Eftersom föreläggande att lämna uppgift om tredje man är kontroll av annan än uppgiftslämnaren borde sådana förelägganden inte omfattas av förbudet (prop. 1997/98:10, s. 62).

Lagrådet tog upp frågan på nytt i det lagstiftningsärende som ledde fram till LSK. I det ärendet ansåg regeringen att det fanns skäl att frångå den tidigare bedömningen och utvidga vitesförbudet till att även avse föreläggande att lämna uppgift om tredje man. Regeringen anförde att en arbetsgivare kan t.ex. komma att avslöja sig själv om han föreläggs att lämna uppgifter om arbetstagare som anlitats svart. Det skulle en arbetsgivare inte behöva göra enligt regeringen (prop. 2001/02:25, s. 206 och 207).

Denna inriktning fullföljdes dock inte i den proposition som föregick 2003 års utvidgning av vitesförbudet till gärningar som kan föranleda skattetillägg. Trots att regeringen hänvisade till vad som uttalats om vitesförbud i propositionen som föregick LSK, låt vara till andra uttalanden än det om tredjemansföreläggande, lämnades inget förslag om att utvidga vitesförbudet i skattebetalningslagen till tredjemansförelägganden. Regeringen föreslog inte heller att vitesförbudet i LSK skulle utvidgas till gärningar som kan föranleda skattetillägg. Dessa inkonsekvenser försvinner nu och förevarande paragrafs vitesförbud omfattar alltså även föreläggande att lämna uppgift om annan (37 kap. 8–10 §§) och alltid gärningar som kan föranleda skattetillägg.

Vitesförbudet i branschkontrollagen omfattar kontrollavgift enligt den lagen. Branschkontrollagen ska upphävas och bestämmelserna i lagen ska ges i förevarande lag. Vitesförbudet i den här paragrafen omfattar därför även gärningar som kan leda till kontrollavgift enligt 50 kap. 4 §.

Lagen om kassaregister innehåller också bestämmelser om kontrollavgifter. Vitesförbudet i 29 § kassaregisterlagen omfattar i likhet med förbudet i branschkontrollagen även gärningar som kan föranleda kontrollavgift. Eftersom bestämmelserna om kassaregister ska ges i skatteförfarandelagen kommer förevarande vitesförbud även att omfatta kontrollavgift enligt 50 kap. 2 §.

Den här lagen innehåller emellertid också två kontrollavgifter som i dag inte täcks av något vitesförbud. Avgifterna regleras i dag i 5 § torgkontrollagen respektive i 15 kap. 9 § SBL. Avgiften i 15 kap. 9 § SBL tas ut av den som vid omsättning av investeringsguld inte antecknat uppgifter om köparen.

Handel med investeringsguld är befriad från mervärdesskatt, vilket innebär att guld kan användas både för skattefritt investeringsändamål och för skattepliktigt industriändamål. För att motverka skatteundraganden finns det på gemenskapsnivå bestämmelser om särskilda förpliktelser för dem som handlar med investeringsguld. Enligt bestämmelserna ska medlemsländerna säkerställa att de som handlar med investeringsguld bokför alla betydande transaktioner med investeringsguld och bevarar handlingarna så att kunden kan identifieras. Dessa bestämmelser har genomförts i svensk rätt genom 14 kap. 1 a § SBL, som nu ersätts av 39 kap. 14 §.

Skyldigheten för näringsidkare som omsätter investeringsguld att anteckna nödvändiga identifikationsuppgifter för köparen är sanktionerad genom kontrollavgiften i 15 kap. 9 § SBL. Kontrollavgiften är 2 000 kronor för varje tillfälle då skyldigheten inte fullgjorts. Näringsidkaren ska befrias från avgiften om underlåtenheten var ursäktlig eller om det annars skulle vara oskäligt att ta ut avgiften med fullt belopp. Bestämmelser om kontrollavgift kommer, som redan nämnts, i fortsättningen att ges i 50 kap.

Enligt 14 kap. 3 § SBL får Skatteverket förelägga den som ska utföra identitetskontroll att lämna uppgift som använts vid kontrollen. Föreläggandet får förenas med vite enligt 23 kap. 2 § SBL. I paragrafen finns även ett vitesförbud men det är bara tillämpligt på gärningar som är straffbelagda eller kan leda till skattetillägg och alltså inte på gärningar som kan leda till kontrollavgift.

Någon särskild föreläggandebefogenhet för att hämta in identifikationsuppgifter för köpare av investeringsguld kommer inte att finnas i den här lagen eftersom uppgifter om köparen kan hämtas in med stöd av bestämmelsen om s.k. tredjemansföreläggande i 37 kap. 9 §.

I förarbetena till de särskilda bestämmelserna om investeringsguld fördes inget resonemang om huruvida artikel 6 i Europakonvention var tillämplig på kontrollavgiften och om vitesförbudet i skattebetalningslagen därför även borde ha gällt för gärningar som kan leda till kontrollavgift.

Kammarrätten i Stockholm har dock 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). Den som är misstänkt för

en gärning som kan leda till kontrollavgift ska alltså ha rätt att förhålla sig passiv, dvs. får inte föreläggas vid vite att medverka i utredningen av en fråga som har samband med den misstänkta gärningen. Här bör även nämnas 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).

Den som upplåter plats för torg- och marknadshandel ska anteckna nödvändiga identifikationsuppgifter för den som platsen upplåts till. Det sägs i dag i 2 § torgkontrollagen men kommer i fortsättningen att följa av 39 kap. 12 §. Om platsupplåtaren inte fullgör sin skyldighet tas en kontrollavgift ut. Avgiften är 2 000 kronor för varje upplåtelsetillfälle då skyldigheten inte fullgjorts. Om det framstår som uppenbart oskäligt att ta ut avgiften ska platsupplåtaren medges befrielse. Bestämmelserna om kontrollavgift finns i dag i 5 § torgkontrollagen men kommer, som redan nämnts, i fortsättningen att ges i 50 kap.

Skatteverket får enligt 2 § torgkontrollagen förelägga platsupplåtaren att överlämna antecknade uppgifter. Även denna befogenhet är överflödigt eftersom uppgifterna kan hämtas in genom ett s.k. tredjemansföreläggande enligt 37 kap. 9 §. Någon särskild föreläggandebefogenhet för skattekontroll av torg- och marknadshandel finns därför inte i den här lagen.

Torgkontrollagen innehåller ingen bestämmelse om vitesförbud. I 7 § torgkontrollagen sägs dock att i fråga om debitering av kontrollavgift, överklagande och förfarandet i övrigt gäller bestämmelserna i skattebetalningslagen. Om hänvisningen avseende förfarandet i övrigt omfattar bestämmelsen om vitesförbud i 23 kap. 2 § kommenteras inte i förarbetena (prop. 1996/97:100, s. 176, 177 och 216). Branschkontrollagen och kassaregisterlagen, där det finns vitesförbud, innehåller likadana hänvisningar till skattebetalningslagen varför det är befogat att dra slutsatsen att det inte finns något vitesförbud kopplat till föreläggandet i torgkontrollagen.

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 kontrollavgiften i den lagen och även i det

ärendet valde regeringen att utforma reglerna så att 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 anteckningskyldighet. 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 bör förevarande vitesförbud inte bara omfatta den kontrollavgift som tas ut om en näringsidkare inom kontantbranschen (kassaregister) eller restaurang- eller frisörbranschen (branschkontroll) inte fullgör sina dokumentationsskyldigheter utan även de avgifter som tas ut om platsupplåtare och säljare av investeringsguld brister i sina dokumentationsskyldigheter. Med andra ord ska vitesförbudet omfatta samtliga kontrollavgifter som regleras i lagen. Det bör nämnas att det även finns ett kontrollavgiftsförbud. I 51 kap. 6 § sägs nämligen att kontrollavgift inte får tas ut för en överträdelse som omfattas av ett vitesföreläggande.

Juridiska personer kan inte fällas till ansvar för brott men kan påföras skattetillägg och kontrollavgift. Eftersom det ursprungliga vitesförbudet enbart riktade in sig på straffbelagda gärningar saknade det betydelse om ordalydelsen omfattade juridiska personer. Numer när det även finns vitesförbud vid misstanke om gärningar som kan leda till skattetillägg eller kontrollavgift får det dock mot bakgrund av att Europakonvention även gäller till förmån för juridiska personer inte råda någon tvekan om att vitesförbudet även skyddar juridiska personer.

Dagens lydelse kan uppfattas på så sätt att vitesförbudet inte gäller om misstanken rör en juridisk person. Det som gör dagens bestämmelser oklara på den här punkten är skrivningen ”eller om denne är en juridisk person, ställföreträdare för den deklara-

skyldige (uppgiftsskyldige, skattskyldige, reviderade eller näringsidkaren)”. Denna skrivning ger intryck av att om det är en juridisk person som ska föreläggas så är det endast gärningar begångna av ställföreträdare som kan utlösa förbudet. Skyddet skulle alltså bara gälla fysiska personer och inte juridiska. En sådan inskränkande tolkning är dock långt från given eftersom syftet med förbudet är att säkerställa passivitetsrätten. Hur som helst försvinner dagens oklarhet med den lydelse som vitesförbudet nu ges.

Behörig länsrätt

5 §

Av 6 § lagen (1985:206) om viten följer att frågor om utdömande av viten som Skatteverket förelagt prövas av länsrätten på ansökan av verket. Ansökan ska enligt samma paragraf, om inget annat är särskilt föreskrivet, göras hos den länsrätt inom vars domkrets myndigheten är belägen.

Enligt praxis ska en skattemyndighet som har skattekontor i flera län anses belägen endast i det län där myndighetens sätesort finns (RÅ 2000 ref. 57).

I samband med att Skatteverket ersatte Riksskatteverket och de tio skattemyndigheterna infördes i lagarna på skatteförfarandområdet en särskild föreskrift om rätt forum för ansökningar om vite. Skälet var att annars skulle alla ansökningar ha hamnat i länsrätten i det län där Skatteverket har sin sätesort, dvs. Stockholms län (prop. 2002/03:99, s. 269 och 270). Den särskilda forumregeln innebär att en fråga om utdömande av vite ska prövas av den länsrätt som är behörig att pröva ett överklagande av en fråga.

Särskilda forumregler för frågor om utdömande av vite finns i 7 kap. 2 § första stycket TL, 23 kap. 2 § andra stycket SBL och 17 kap. 8 § andra stycket LSK, som fick sina nuvarande lydelse i samband med att skatteförvaltningen blev en myndighet (prop. 2002/03:99, s. 269 och 270). Dessutom finns sådana forumregler i 19 § andra stycket branschkontrollagen och 32 § andra stycket lagen om kassaregister, som aldrig har ändrats (prop. 2005/2006:169, s. 130 och prop. 2006/07:105, s. 99).

Dessa bestämmelser ersätts nu av förevarande paragraf. Det bör noteras att paragrafen inte förutsätter att det finns något beslut att överklaga för den förelagde utan behörig länsrätt är den som hade

varit behörig att pröva ansökan om ansökan hade varit ett överklagande från den förelagde. Bestämmelser om behörig länsrätt för överklagande finns i 67 kap.

Bestämmelser om vite som inte får någon motsvarighet

Här redogörs för bestämmelser som inte får någon motsvarighet i den nya lagen och som inte behandlats tidigare i kommentaren.

7 kap. 1 § TL, 23 kap. 2 § första stycket SBL och 17 kap. 8 § första stycket LSK

I dag sägs i 7 kap. 1 § TL, 23 kap. 2 § första stycket SBL och 17 kap. 8 § första stycket LSK att vite inte får föreläggas staten, en landsting, en kommun eller tjänsteman i tjänsten.

Förbudet är från 1956. I förarbetena påpekades att enligt 9 kap. 8 § rättegångsbalken får staten inte föreläggas vite. Förarbetena innehåller dock ingen kommentar till varför bestämmelsen i taxeringslagen, till skillnad från motsvarigheten i rättegångsbalken, även omfattade kommun och tjänsteman i tjänsten (prop. 1956:150, s. 320 och 325).

Även i dag gäller enligt 9 kap. 8 § rättegångsbalken att staten inte får föreläggas vite. I doktrinen finns uttalanden som tyder på att det skulle gälla ändå, dvs. utan föreskrift, eftersom utdömt vite tillfaller staten och det därför får anses uteslutet att staten föreläggs vite (Lavin: *Viteslagstiftningen*, s. 37 och Strömberg: *Allmän Förvaltningsrätt 23:e u*, s. 139). En rimlig följd av den slutsatsen är att det krävs särskilt författningsstöd för att staten ska få föreläggas vite (Strömberg, a.a., s. 139).

Mot bakgrund av det nu sagda finns det skäl att överväga om det behövs ett förbud mot att förelägga staten i skatteförarandelagen.

Inledningsvis bör det nämnas att det inte är helt uteslutet att förelägga staten vite utan författningsstöd. Om det är tillåtet eller inte beror delvis på i vilken form staten uppträder. Statliga bolag får givetvis föreläggas och detsamma gäller sannolikt affärsdrivande verk, om det nu finns några sådana kvar (Lavin, a.a., s. 35).

I förarbetena till lagen (1985:206) om viten anförde departementschefen att han inte var beredd att förorda en ovillkorlig generell regel som utesluter möjligheten att staten kan föreläggas vite. Skälet var att det framstod som obefogat att särbehandla statliga verk som konkurrerar med privata företag. Utanför det

marknadsrättsliga området krävdes det enligt departementschefen däremot att det rörde sig om ett helt speciellt undantagsfall för att ett vite skulle kunna riktas mot staten. Med de uttalandena överlämnade departementschefen frågan till rättstillämpningen (prop. 1984/85:96, s. 99 f.).

Som exempel från rättspraxis kan nämnas att Regeringsrätten ansett att ett vitesföreläggande som en hälsovårdsnämnd riktade mot Statens Järnvägar var lagligen grundat. Enligt föreläggandet skulle Statens Järnvägar lämna uppgifter om planerad kemisk ogräsbekämpning enligt bestämmelserna i 1973 års lag om hälso- och miljöfarliga varor (RÅ85 2:60).

Enligt lagen (2003:460) om etikprövning av forskning som avser människor får vite sättas ut mot staten som forskningshuvudman. I förarbetena uttalade regeringen att det är en bärande princip i svensk rätt att staten, utanför det marknadsrättsliga området, inte ska kunna föreläggas vite. Staten kan bara föreläggas vite i helt speciella undantagsfall. Regeringen ansåg att det fanns starka skäl för att kunna vitesförelägga även staten som forskningshuvudman. Som skäl framhölls även att det skulle leda till att alla huvudmän behandlades lika (prop. 2002/03:50).

En rimlig slutsats av redogörelsen ovan är att det är mer eller mindre uteslutet att förelägga staten vite utanför det marknadsrättsliga området. Utrymmet för vitesföreläggande förefaller vara så litet att det i princip krävs författningsstöd för att staten ska få föreläggas. På det marknadsrättsliga området, dvs. när staten agerar som ett privaträttsligt subjekt, synes det inte krävas författningsstöd för att staten ska kunna föreläggas vite. Rättsläget får dock betraktas som oklart.

När det gäller landsting och kommuner (i fortsättningen bara kommun) finns det i rättspraxis en rad exempel på att ett vitesföreläggande kunnat riktas mot kommuner. Den föreläggande myndigheten har varit en statlig myndighet eller en kommunal nämnd för specialreglerad förvaltning. Vitesföreläggande har förekommit såväl inom en kommuns offentligrättsliga verksamhet som i verksamheter där kommunen uppträtt som privaträttsligt subjekt (Lavin, a.a., s. 34 och 35).

Som exempel kan nämnas att Arbetsmiljöverket förbjudit kommuner vid vite att bedriva verksamhet i vissa lokaler (se t.ex. Kammarrätten i Stockholms dom i mål nr 4192–03 den 1 juli 2004 och RÅ 2006 ref. 40).

I vissa fall följer det direkt av lagen att en kommun får föreläggas. Ett sådant exempel är lagen (2006:412) om allmänna vattentjänster där det sägs att länsstyrelsen utövar tillsynen över att kommunen fullgör skyldigheten att tillgodose behovet av vattentjänster och att länsstyrelsen får förelägga kommunen vid vite att fullgöra skyldigheten.

Som nämnts ovan redovisas inga motiv i förarbetena till varför stat och kommun inte får föreläggas vite. Ett tänkbart motiv är att lagstiftaren ansåg det meningslöst att hota statliga myndigheter och kommuner med vite eftersom det fick förutsättas att de följer ett föreläggande. Å andra sidan ska vite bara föreläggas om det finns anledning att anta att föreläggandet inte följs. Förutsättningen för vite innebär att även om stat och kommun fick föreläggas vite skulle det i praktiken ändå aldrig ske eftersom det ytterst sällan skulle finnas anledning att anta att föreläggandet inte skulle följas utan vite.

I fall där stat och kommun uppträder som privaträttsliga subjekt kan likformighetsskäl åberopas som stöd för att stat och kommun bör få föreläggas vite. Det kan t.ex. hävdas att en kommun som upplåter plats för torg- och marknadshandel i likhet med privata upplåtare bör kunna föreläggas vid vite att överlämna nödvändiga identifikationsuppgifter för dem som platserna upplåtits till.

Med stöd av det ovan sagda går det att argumentera för att förbudet mot att vitesförelägga stat och kommun inte har någon praktisk betydelse eftersom det ändå nästan aldrig skulle bli aktuellt att vitesförelägga stat eller kommun. Det beror dels på att utrymmet för att vitesförelägga staten är synnerligen begränsat, dels på att det ytterst sällan skulle finnas anledning att anta att vite behövs för att en statlig myndighet eller kommun ska följa ett föreläggande.

Ett förbud som knappt fyller någon praktisk funktion bör slopas. För ett slopande talar även likformighetsskäl. Med hänsyn till det nu sagda slopas förbudet att förelägga stat och kommun vite. Även förbudet mot att förelägga tjänsteman i tjänsten slopas eftersom det får ses som en konsekvens av förbudet mot att förelägga stat och kommun. Det bör påpekas att om en tjänsteman saknat faktisk och rättslig möjlighet att efterkomma föreläggandet är det inte lagligt och ska då inte dömas ut.

7 kap. 2 § andra stycket TL, 23 kap. 2 § tredje stycket SBL, 17 kap. 8 § tredje stycket LSK, 19 § tredje stycket branschkontrollagen och 32 § tredje stycket kassaregisterlagen

Enligt dagens bestämmelser om överklagande på skatteförfarandområdet får ett föreläggande vid vite inte överklagas. Detta kompenseras av att en fullständig prövning av föreläggandet får göras i samband med att länsrätten prövar om vitet ska dömas ut. Det är alltså inte bara föreläggandets laglighet som får prövas utan även dess lämplighet.

Bestämmelser om att även lämpligheten får prövas i ett mål om utdömande finns i dag i 7 kap. 2 § andra stycket TL, 23 kap. 2 § tredje stycket SBL och 17 kap. 8 § tredje stycket LSK, som fick sina nuvarande lydelse i samband med att skatteförvaltningen blev en myndighet (prop. 2002/03:99, s. 269 och 270). Sådana bestämmelser finns även i 19 § tredje stycket branschkontrollagen och 32 § tredje stycket lagen om kassaregister, som aldrig har ändrats (prop. 2005/2006:169, s. 130 och prop. 2006/07:105, s. 99).

Vi föreslår i avsnitt 9.5 att vitesförelägganden ska få överklagas och slopar alltså dagens överklagandeförbud. Det innebär att det inte längre behövs några bestämmelser om att ett vites lämplighet får prövas i målet om utdömande och de förs därför inte över hit.

45 kap. Bevissäkring

Bevissäkring vid kontroll enligt andra lagar

I det här kapitlet finns bestämmelser om bevissäkring. Bestämmelserna ersätter delar av tvångsåtgärdslagen som upphävs. Den lagens bestämmelser om att enskilda har rätt att begära att handlingar undantas från kontrollen återfinns dock inte här utan i 47 kap. Bestämmelserna om verkställighet ges inte heller här utan i 69 kap.

Tvångsåtgärdslagen är tillämplig vid revision och annan kontroll inom praktiskt taget hela skatte- och avgiftsområdet. Av 1 § första stycket tvångsåtgärdslagen följer att lagen tillämpas vid revision och annan kontroll av att skatt eller avgift tas ut enligt bestämmelserna i taxeringslagen och skattebetalningslagen, vilket i princip täcker in hela skatte- och avgiftsområdet, men inte riktigt. Varken taxeringslagen eller skattebetalningslagen är t.ex. tillämpliga på kupongskattelagen, vägtrafikskattelagen eller lagen (1991:591)

om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl. (A-SINK). Dessa skattelagar räknas därför upp särskilt i 1 § första stycket tvångsåtgärdslagen.

De tre nyss nämnda skattelagarna innehåller egna bestämmelser om kontroll, låt var att det i huvudsak rör sig om hänvisningar till taxeringslagen eller skattebetalningslagen. Dessa hänvisningar ersätts nu med hänvisningar till motsvarande bestämmelser i den här lagen. De nya hänvisningarna omfattar även förevarande kapitel om bevissäkring, dvs. de bestämmelser som ersätter tvångsåtgärdslagen. Det anges alltså inte här att bestämmelserna om bevissäkring även gäller vid kontroll av kupongskatt, vägtrafikskatt och A-SINK utan i stället anges i respektive lag att bestämmelserna om bevissäkring i förevarande kapitel gäller vid kontroll av nämnda skatter. Det bör även nämnas att i 2 kap. 1 § anges särskilt att den här lagen inte tillämpas på skatt som tas ut enligt nyss nämnda lagar.

Tvångsåtgärdslagen gäller också vid revision enligt tullagen och för kontroll av att föreläggande enligt 6 kap. 25 § tullagen fullgjorts riktigt och fullständigt. Genom ändringar i tullagen föreskrivs nu i stället att förevarande kapitel om bevissäkring ska gälla för nämnda kontroller enligt tullagen.

I 1 § andra stycket tvångsåtgärdslagen anges att lagen tillämpas vid kontroll av att föreläggande enligt lagen om självdeklarationer och kontrolluppgifter fullgjorts riktigt och fullständigt. Bestämmelserna i lagen om självdeklarationer och kontrolluppgifter förs nu över till den här lagen och förevarande bestämmelser om bevissäkring blir därmed direkt tillämpliga på de förelägganden som i dag regleras i lagen om självdeklarationer och kontrolluppgifter.

Bevissäkring och lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta

Fram till utgången av 2004 gällde skattebetalningslagen vid redovisning och betalning av skatt enligt SINK. Detta framgick av en uttrycklig bestämmelse i skattebetalningslagen, nämligen 1 kap. 1 b § (1 kap. 2 § före den 1 januari 2003). I förarbetena till bestämmelsen uttalade regeringen att med redovisning och betalning av skatt (10–23 kap. SBL) avsågs uppbördsbestämmelserna i mer inskränkt mening (prop. 1996/97:100 del 1, s. 516 och 517). Dit hör bestämmelserna om föreläggande och revision i 14 kap. SBL.

Genom lagstiftning 2005 upphävdes dock 1 kap. 1 b § SBL och ersattes av hänvisningar i 21 § SINK till merparten av de bestämmelser som finns i 10–23 kap. SBL (prop. 2004/05:19, s. 21, 22, 64 och 65). Motivet för ändringen var att det inte längre skulle råda några tveksamheter om vilka bestämmelser i skattebetalningslagen som ska gälla även i fråga om SINK.

Som nämnts ovan anges särskilt i 1 kap. 1 § första stycket tvångsåtgärdslagen att lagen gäller vid revision eller annan kontroll av att skatt tas ut enligt bestämmelserna i A–SINK. Däremot anges inte SINK särskilt i nämnda lagrum. Fram till den 1 november 1997 ingick dock SINK i uppräkningslagen i 1 § första stycket tvångsåtgärdslagen. SINK togs dock bort från uppräkningslagen i samband med att skattebetalningslagen infördes. Skälet till det kan inte ha varit något annat än att när skattebetalningslagen lades till i uppräkningslagen var det inte längre nödvändigt att särskilt ange SINK eftersom bestämmelserna om redovisning och betalning i skattebetalningslagen skulle tillämpas på SINK och där ingick bestämmelser om revision och föreläggande.

Särskild inkomstskatt för utomlands bosatta ska i fortsättningen tas ut enligt den här lagen. Det följer av att skatten inte finns med bland de skatter som i 2 kap. 1 § undantas från tillämpningsområdet. Förevarande lags bestämmelser om kontroll blir därmed direkt tillämpliga i ärenden om särskild inkomstskatt för utomlands bosatt. Detsamma gäller givetvis förevarande bestämmelser om bevissäkring och den eventuella osäkerhet som i dag finns om tvång får användas vid kontroll av särskild inkomstskatt försvinner därmed.

Bevissäkring och branschkontroll

I samband med att branschkontrollagen gjordes ett tillägg i 3 kap. 9 § tredje stycket TL. Tillägget innebär att en näringsidkare inte behöver underrättas om en revision, som genomförs i samband med ett kontrollbesök, i förväg utan först i samband med att den verkställs. I förarbetena uttalades att det vid ett kontrollbesök kan uppkomma behov av att fördjupa kontrollen och att det då bör ske genom en revision som är begränsad till de handlingar som rör personalen.

Undantaget från huvudregeln att den reviderade ska underrättas om revisionsbeslutet innan revisionen verkställs ansåg regeringen

var nödvändigt eftersom behovet av en begränsad revision ofta uppkommer först under ett kontrollbesök. Ett krav på under rättelse i förväg skulle dessutom enligt regeringen kunna leda till att kontrollen i många fall förlorade sin betydelse.

I anslutning till dessa uttalanden anförde regeringen att begränsade revisioner föreslås bygga på frivillighet och bör ske inom ramen för bestämmelserna i taxeringslagen. Regeringen påpekade dock att om näringsidkaren vägrar att tillhandahålla de handlingar som behövs för revisionen får Skatteverket med stöd av bestämmelserna i taxeringslagen förelägga honom eller henne att vid vite lämna ut handlingarna (prop. 2005/06:169, s. 47).

Det sägs inget om huruvida tvångsåtgärdslagen ska vara tillämplig på s.k. begränsade revisioner i samband med kontrollbesök. Frågan togs inte heller upp under riksdagsbehandlingen (bet. 2005/06:SkU29). Det råder dock ingen tvekan om att tvångsåtgärdslagen är tillämplig och att en begränsad revision alltså kan genomföras med tvång och att handlingar som rör personalen kan eftersökas och omhändertas. Den i förarbetena omnämnda frivilligheten är alltså inte reell, vilket väl delvis framgår av regeringens uttalande om att vite kan användas för att förmå näringsidkaren att lämna ut handlingar. Att tvång får användas vid en begränsad revision blir nu än tydligare när bestämmelserna om revision (42 kap.), branschkontroll (43 kap.) och bevissäkring ges i den här lagen.

Proportionalitet

I 4 § tvångsåtgärdslagen sägs att beslut om åtgärd enligt lagen får fattas endast om skälen för åtgärden uppväger det intrång eller men i övrigt som åtgärden innebär för den enskilde. Bestämmelsen, som innebär att proportionalitetsprincipen kodifieras, fanns med i den ursprungliga lydelsen av tvångsåtgärdslagen (prop. 1993/94:151, s. 153).

Proportionalitetsprincipen är en hävdvunnen princip i svensk rätt. Inom förvaltningsrätten anses principen gälla som en allmän rättsgrundsats och principen har också kodifierats på olika håll i lagstiftningen.

På skatteförändringsområdet har proportionalitetsprincipen även kodifierats i betalningssäkringslagen och punktskattekontrollagen.

Proportionalitetsprincipen är en allmän rättsprincip som gäller utan särskilt lagstöd och den ska därför oavsett kodifiering beaktas när Skatteverket beslutar om utredning, kontroll, tvångsåtgärder m.m. enligt förevarande lag. Det innebär att besluten ska föregås av en proportionalitetsavvägning. Hur noggrann avvägningen måste vara beror givetvis på vad beslutet gäller.¹² Ett omfattande tredjemansföreläggande som avser uppgifter om hundratals personer bör föregås av en noggrann proportionalitetsavvägning medan någon sådan avvägning knappast behöver göras alls innan en tjänsteman begär att en skattskyldige ska styrka yrkat avdrag för förbättringskostnader.

I avsnitt 2.7 gör vi bedömningen det är inte lämpligt att ha proportionalitetsregler på flera olika ställen i skatteförfarandelagen eftersom det väcker frågan om vad som gäller i fall där det inte finns någon proportionalitetsregel. Däremot dras den slutsatsen att det finns fördelar med att i en bestämmelse i lagens inledning upplysa om att proportionalitetsprincipen gäller. Det riktar uppmärksamhet på principen och gör det lättare för enskilda att åberopa principen i ärenden och mål enligt denna lag. Upplysningen påminner även Skatteverket om att beslut enligt denna lag ska föregås av proportionalitetsavvägningar. Eftersom bevissäkring är en tvångsåtgärd ska varje beslut eller ansökan om bevissäkring föregås av en noggrann proportionalitetsavvägning.

Proportionalitetsregeln i 4 § tvångsåtgärdslagen ersätts alltså av en generell bestämmelse som upplyser om att proportionalitetsprincipen gäller inom skatteförfarandet. Bestämmelsen finns i 3 kap. 16 §.

Innehåll och definitioner

1 §

I paragrafen anges innehållet i kapitlet. Termen bevissäkring ersätter termen tvångsåtgärder. Skälet till det är att i den här lagen finns fler tvångsåtgärder, nämligen vite och betalningssäkring.

Här sägs även vad bevissäkring är. Uppräkningen av de olika varianterna av bevissäkring skiljer sig från uppräkningen i 2 § tvångsåtgärdslagen, som aldrig har ändrats (prop. 1993/94:151, s. 152). Det beror att ”granskning utan föregående föreläggande om kontrolluppgift” här sorteras in under kategorin ”eftersökande

¹² Christina Moëll: *Proportionalitetsprincipen i skatterätten*, s. 193.

och omhändertagande av handlingar”. Detta behandlas utförligare i kommentaren till 9 §.

2 §

Den som har förordnats att vara granskningsledare har behörighet att i vissa fall fatta beslut om bevissäkring. Definitionen är hämtad från 3 § tvångsätgärdslagen. I förarbetena till den bestämmelsen uttalades att det är angeläget att frågor om tvångsätgärder handläggs av särskilt utbildade tjänstemän med hög kompetens (prop. 1993/94:151, s. 103). Ordet ”särskilt” framför ordet ”förordnats” finns inte här eftersom det inte anses tillföra något.

I paragrafen definieras också vad som avses med uttrycket ”risk för sabotage”. Det finns ingen motsvarande definition i tvångsätgärdslagen utan där upprepas i princip den definition som nu ges här i varje paragraf där risk för sabotage utgör en av förutsättningarna för att tvångsätgärd ska få beslutas. Syftet med att definiera uttrycket är att lagtexten ska bli enklare att läsa. I de paragrafer där risk för sabotage är en förutsättning för att bevissäkring ska få beslutas anges vilken nivå risken ska ha.

Ordalydelsen ”det som får granskas, inventeras, besiktigas eller provas” i 5 § tvångsätgärdslagen ersätts här med ”det som får kontrolleras”.

När risk för sabotage finns kommenteras i förarbetena till tvångsätgärdslagen (prop. 1993/94:151, s. 102 och 154 samt prop. 1996/97:100, s. 455).

I 3 § tvångsätgärdslagen definieras inte enbart granskningsledare utan även handling och verksamhetslokal. Eftersom begreppen handling och verksamhetslokal även används i andra kapitel, som t.ex. 42 kap. Revision, ges definitionerna i 3 kap. 15 § där termer och begrepp som används på flera ställen i lagen definieras.

Revision i verksamhetslokalerna

3 §

I *första stycket* ges förutsättningarna för bevissäkring genom revision i den reviderades verksamhetslokaler (tvångsrevision). Verksamhetslokal definieras i 3 kap. 15 §. Förutsättningarna finns i dag i 5 § tvångsätgärdslagen första stycket. De har i princip inte ändrats sedan tvångsätgärdslagens tillkomst (prop. 1993/94:151, s. 103–105 och 153–155 samt prop. 1997/98:100, s. 495, 496 och 671).

Bestämmelsen i 5 § andra stycket TvL ersätts av bestämmelsen i 16 §. Se därför kommentaren till den paragrafen.

Inte heller nu görs några ändringar i sak utan utrymmet för tvångsrevision förblir oförändrat. Däremot förstärks sambandet mellan den reviderades skyldigheter enligt bestämmelserna om revision i 42 kap. och förutsättningarna för tvångsrevision.

I dag får en revision genomföras i verksamhetslokalerna bara om den reviderade medger det. Den reviderade är dock skyldig att lämna tillträde till lokalerna för kassainventering, lagergranskning m.m. Någon skyldighet för den reviderade att lämna tillträde till verksamhetslokalerna för granskning av handlingar finns inte. Om den reviderade inte medger att granskningen genomförs där får dock tvångsrevision beslutas om granskningen inte utan svårighet kan genomföras på annan plats.

Den reviderade är alltså ytterst skyldig att lämna tillträde till lokalerna om granskningen inte utan svårighet kan ske utanför verksamhetslokalerna. För att regelverket ska bli tydligare på den punkten och sambandet mellan skyldigheter och bevissäkring starkare föreskrivs redan i 42 kap. 8 § första stycket 1 att den reviderade ska lämna tillträde till verksamhetslokalerna för granskning av handlingar om granskningen inte utan svårighet kan ske på annan plats. Om den reviderade inte fullgör denna skyldighet får tvångsrevision beslutas med stöd av första stycket 1. Detta är ingen skillnad i sak jämfört med dagens regler utan skillnaden är bara att det redan av bestämmelserna om revision framgår vad som i slutändan kan krävas av den reviderade. Se även kommentaren till 42 kap. 8 §.

Den grundläggande förutsättningen för tvångsrevision är att den reviderade är skyldig enligt 42 kap. 8 § att lämna tillträde till verksamhetslokalerna. Denna förutsättning kan sägas ersätta dagens grundläggande förutsättning att revisionen inte utan svårighet kan genomföras på någon annan plats. Det bör nämnas att dagens förutsättning regelmässigt anses uppfylld i fall där åtgärder som avses i 42 kap. 7 § 2–6 behöver genomföras (prop. 1993/94:151, s. 154) och att den reviderade redan i dag alltid är skyldig att lämna tillträde till verksamhetslokalerna för sådana åtgärder (3 kap. 12 § första stycket TL). Förutsättningen ”inte utan svårighet kan genomföras på annan plats” saknar alltså redan i dag betydelse för möjligheten att med tvång genomföra nyss nämnda åtgärder. Det är skälet till att rekvisitet inte återfinns i 42 kap. 8 § första stycket 2.

Om den grundläggande förutsättningen är uppfylld får tvångsrevision beslutas om den reviderade inte fullgör sina skyldigheter att medverka enligt 42 kap. 8–11 §§ eller det finns en påtaglig risk för sabotage. Att den reviderade inte fullgör sina skyldigheter att medverka avser de fall som i dag täcks av rekvisitet ”bristande medverkan” (prop. 1993/94:151, s. 154). Där ingår dock också de fall som i dag ryms under rekvisitet att den reviderade inte lämnat sitt medgivande till att revisionen genomförs i verksamhetslokalerna. Som sagts ovan ska ju den reviderade vara skyldig att lämna tillträde till lokalerna under vissa förutsättningar.

Rekvisitet påtaglig risk för sabotage i första stycket 2 omfattar samma fall som i dag. Vad som ska förstås med risk för sabotage anges i 2 §.

Av 5 § tvångsätgärdslagen följer att det bara är den delen av en revision som inte utan svårighet kan genomföras på annan plats som får genomföras med tvång. Det kan till exempel tänkas att det bara är en kassainventering som måste genomföras i verksamhetslokalerna medan granskningen av handlingarna utan svårighet kan ske på annan plats. Att ett beslut om tvångsrevision bara får omfatta de delar av en revision som måste genomföras i verksamhetslokalerna förtydligades 1997 (prop. 1996/97:100, s. 671). Detta synsätt fanns dock redan när tvångsätgärdslagen infördes (prop. 1993/94:151, s. 154).

I 42 kap. 8 § första stycket regleras i vilka fall och för vilka åtgärder den reviderade är skyldig att lämna tillträde till verksamhetslokalerna. Om granskningen av handlingarna utan svårighet kan ske på annan plats är den reviderade enbart skyldig att lämna tillträde för kassainventering, lagergranskning m.m. I ett sådant läge är det inte möjligt att låta ett beslut om tvångsrevision avse granskningen av handlingarna eftersom den reviderade inte är skyldig att lämna tillträde för granskningen. Det behöver därför inte anges särskilt i förevarande paragraf att ett beslut om tvångsrevision bara får avse de delar av en revision som måste genomföras i verksamhetslokalerna.

I det här sammanhanget bör även nämnas att en utgångspunkt när det gäller tvångsätgärdslagen är att samverkan och tvång inte ska blandas när en revision behöver genomföras i verksamhetslokalerna. Ett medgivande att en revision får genomföras i verksamhetslokalerna förlorar sin betydelse om den reviderade inte i övrigt medverkar på föreskrivet sätt, t.ex. genom att vägra tillhandahålla en handling. I sådana situationer uppkommer,

bortsett från fall som avses i 5 §, alltid frågan om revisionen ska genomföras med tvång i verksamhetslokalerna eller om den ska genomföras på någon annan plats och tvånget begränsas till att eftersöka och omhändertaga handlingar i verksamhetslokalerna. Detta är också utgångspunkten för förevarande bestämmelser om bevisning förutom 5 §.

Eftersökande och omhändertagande

4 §

Paragrafen ersätter 6 § första stycket tvångsåtgärdslagen, som fanns med i den ursprungliga lydelsen av tvångsåtgärdslagen (prop. 1993/94:151, s. 105–107 och 155). Den ändrades dock 1997 (prop. 1996/97:100, s. 495 och 496).

I *första stycket* föreskrivs att om ett beslut om revision i verksamhetslokalerna har meddelats, dvs. om tvångsrevision pågår, får handlingar som behövs för revisionen eftersökas i verksamhetslokalerna och tas om hand för granskning. Av *andra stycket* följer dock att detta bara gäller om tvångsrevisionen beslutats på grund av att det finns en påtaglig risk för sabotage.

För nyss nämnda typ av tvångsrevisioner uppställs till skillnad från i dag inga förutsättningar utöver att ett beslut om tvångsrevision fattats och att handlingarna behövs för revisionen för att eftersökande och omhändertagande ska få ske. Det krävs alltså inte längre att det finns en påtaglig risk för sabotage eller att handlingen inte tillhandahållits inom rimlig tid. Att kräva sabotagerisk för att handlingar ska få eftersökas och omhändertas under en tvångsrevision som grundar sig på just risken för sabotage är inte meningsfullt. Utgångspunkten bör i stället vara att sabotagerisken finns kvar så länge tvångsrevisionen pågår. Med den utgångspunkten behövs inte heller den till sabotagerisk alternativa förutsättningen att den reviderade inte tillhandahållit handlingen inom rimlig tid. Om det finns en påtaglig risk för sabotage är det ju knappast motiverat att ge den reviderade rimlig tid att tillhandahålla handlingen.

Redan i dag är det dessutom så att kravet på samverkan i TL inte gäller när en revision eller delar av den genomförs med tvång på grund av att det finns risk för sabotage (se kommentaren till 42 kap. 6 §). Att dagens förutsättningar för att under tvångsrevision få eftersöka och omhänderta handlingar i verksamhets-

lokalerna inte längre ska gälla i fall där grunden för revisionen är att det finns risk för sabotage kommer därför inte att få någon praktisk betydelse.

Av andra stycket framgår att dagens förutsättningar fortfarande ska gälla för fall där grunden för tvångsrevisionen är bristande medverkan, dvs. fall där tvångsrevisionen beslutats enligt 3 § 1. I sådana fall ska det alltså alltså krävas att handlingen inte tillhandahålls inom rimlig tid eller att det finns en påtaglig risk för sabotage för att handlingen ska få eftersökas i verksamhetslokalerna och tas om hand för granskning.

Skälet till det är att om det inte finns någon sabotagerisk bör den reviderade först ges tillfälle att tillhandahålla handlingen innan granskningsledaren börjar eftersöka den. Om risk för sabotage uppkommit efter det att tvångsrevision beslutats på grund av bristande medverkan bör det dock inte gälla utan då bör granskningsledaren få eftersöka handlingen utan att först be att få se handlingen. I fall där grunden för en tvångsrevision är bristande medverkan krävs det alltså i likhet med i dag antingen att handlingen inte tillhandahålls inom rimlig tid eller att det finns en påtaglig risk för sabotage.

5 §

Paragrafen ersätter bestämmelsen i 6 § andra stycket tvångsätgärdslagen. Den bestämmelsen har behållit sin ursprungliga lydelse (prop. 1993/94:151, s. 155).

Paragrafen är tillämplig oavsett om den reviderade är skyldig att lämna tillträde till verksamhetslokalerna. Det centrala är nämligen att han eller hon medgett att revisionen genomförs där.

Det är viktigt att notera att här får ingen eftersökning ske utan det är bara handlingar som granskas eller påträffas som får tas om hand. Uppkommer behov av att eftersöka handlingar krävs antingen beslut om tvångsrevision, vilket ger granskningsledaren behörighet att besluta om att eftersöka och omhänderta handlingar, eller att revisionen i verksamhetslokalerna avbryts och i stället genomförs och avslutas på någon annan plats, vilket öppnar för beslut om eftersökning och omhändertagande enligt 6 §.

6 §

Här ges den bestämmelse som i dag ges i 7 § första stycket tvångsätgärdslagen. Bestämmelsen innehåller förutsättningarna för eftersökande och omhändertagande av handlingar i verksamhets-

lokalerna när revisionen inte genomförs där utan på annan plats. Förutsättningarna har i princip inte ändrats sedan tvångsåtgärds- lagens tillkomst (prop. 1993/94:151, s. 105–107 och 155 samt prop. 1996/97:100, s. 495 och 671). Bestämmelsen i 7 § andra stycket tvångsåtgärdslagen ersätts av 16 §. Se därför kommentaren till 16 §.

Även i fortsättningen ska gälla att beslut om eftersökning och omhändertagande får fattas om den reviderade inte följt ett föreläggande att lämna ut handlingen eller det finns en påtaglig risk för sabotage. Av 44 kap. 1 § följer att en reviderad som inte tillhandahåller de handlingar som behövs för revisionen får föreläggas vid vite att fullgöra skyldigheten. Vad som avses med risk för sabotage anges i 2 §.

Att bestämmelsen enbart är tillämplig när revisionen genomförs på annan plats än i verksamhetslokalerna utesluter inte att bestämmelsen tillämpas i fall där en revision inletts i verksamhetslokalerna efter medgivande men där den reviderade vägrar att tillhandahålla en handling som behövs för revisionen eller visar tecken på att vilja sabotera kontrollen. Uppkommer den situationen måste granskningsledaren bedöma om det är nödvändigt att fortsätta revisionen i verksamhetslokalerna. Om det bedöms nödvändigt krävs ett beslut om tvångsrevision enligt 3 § för att handlingarna ska få eftersökas och omhändertas enligt 4 §. Är det inte nödvändigt kan beslut om eftersökning och omhändertagande i stället fattas med stöd av den här paragrafen, men då måste revisionen i verksamhetslokalerna avbrytas först.

7 §

I paragrafen ges förutsättningarna för att eftersöka och omhänderta handlingar i utrymmen som inte är en del av den reviderades verksamhetslokaler. Förutsättningarna finns i dag i 8 § tvångsåtgärdslagen. Den paragrafen är oförändrad och förutsättningarna är alltså alltså desamma som när tvångsåtgärdslagen infördes (prop. 1993/94:151, s. 105–107 och 156). Bestämmelsen i 8 § sista meningen tvångsåtgärdslagen ersätts av 16 §. Se därför kommentaren till den paragrafen.

De förutsättningar som gäller för beslut enligt 6 § gäller även här, dvs. det krävs en påtaglig sabotagerisk eller att den reviderade inte följt ett föreläggande att lämna ut handlingen. Därutöver krävs enligt förevarande paragraf att det finns särskild anledning att anta att handlingen finns i lokalen, på förvaringsplatsen eller i utrymmet. Det innebär att det ska finnas något som talar för att

handlingen finns där och att det inte får vara fråga om något planlöst letande (prop. 1993/94:151, s. 156).

En annan skillnad gentemot 6 § är att den här paragrafen även gäller vid tvångsrevision. Eftersökning och omhändertagande enligt 4 § får nämligen bara ske i verksamhetslokalerna. Om handlingar behöver eftersökas på någon annan plats måste granskningsledaren ansöka hos länsrätten om eftersökande och omhändertagande enligt förevarande paragraf.

8 §

Bestämmelsen hämtas från 9 § tvångsåtgärdslagen, som aldrig har ändrats (prop. 1993/94:151, s. 105–107 och 156). Den innehåller förutsättningarna för att eftersöka och omhänderta handlingar vid annan kontroll än revision. För att så ska få ske krävs att ett föreläggande att lämna ut handlingen inte följts och att det finns särskild anledning att anta att handlingen finns hos den som förelagts.

Skatteverket får enligt 43 kap. 6 § besluta om kontrollbesök för att kontrollera den som är skyldig att använda kassaregister. Om Skatteverket begär det, ska den som har kontrollerats tillhandahålla kontrollremsa, uppgifter från journalminne eller tömningskvitto för kontroll av hur försäljningar har registrerats i kassaregistret. Fullgörs inte skyldigheten får den som har kontrollerats föreläggas vid vite att tillhandahålla begärda handlingar. Det följer av 44 kap. 2 §.

En effekt av att bestämmelserna om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet, här bevissäkring, och bestämmelserna om kontroll av kassaregister nu ges i samma lag är att förevarande variant av bevissäkring är tillämplig om ett föreläggande enligt 44 kap. 2 § att tillhandahålla handlingar inte följs.

9 §

I 10 § tvångsåtgärdslagen finns en bestämmelse om granskning utan föreläggande hos den som inte får revideras men som kan föreläggas att lämna kontrolluppgift. Dödsbon och fysiska personer som inte bedriver näringsverksamhet får inte revideras men kan, om det finns särskilda skäl, föreläggas att lämna kontrolluppgift. I praktiken innebär det att bestämmelsen möjliggör granskning hos fysiska personer som inte är näringsidkare.

Befogenheten granskning utan föregående föreläggande har sin grund i att möjligheten att göra s.k. tredjemansrevisioner

avskaffades i samband med att tvångsåtgärdslagen infördes. Skälet var att det vid en tredjemanskontroll i allmänhet inte är nödvändigt att revidera hela verksamheten, utan det räcker att Skatteverket får del av de efterfrågade uppgifterna eller handlingarna. Det ansågs därför tillräckligt med en möjlighet att förelägga tredje man att lämna uppgift om någon annan – kontrolluppgift (prop. 1993/94:151, s. 91).

Fullgörandet av kontrolluppgiftsskyldigheten fick dock kontrolleras genom revision. Tvångsåtgärden granskning utan föregående föreläggande tillkom för att det i vissa fall var motiverat att inleda tredjemanskontrollen utan föregående föreläggande att lämna uppgift (prop. 1993/94:151, s. 108). I praktiken rörde det sig om en möjlighet att med tvång genomföra en överraskningsrevision hos tredje man (prop. 1996/97:100, s. 496).

Den ursprungliga bestämmelsen om granskning utan föreläggande omfattade alltså även bokföringsskyldiga och andra juridiska personer än dödsbon. Granskningen fick ske i verksamhetslokalerna om de handlingar som skulle granskas inte utan svårighet kunde granskas på någon annan plats. Det som fick granskas var räkenskapshandlingar och andra handlingar som rörde verksamheten.

Tvångsåtgärden granskning utan föregående föreläggande omfattade redan från början granskning hos fysiska personer som inte var näringsidkare. Hos sådana personer fick dock endast handlingar eftersökas och omhändertas. Själva granskningen skulle alltid ske på annan plats (prop. 1993/94:151, s. 157 och 158).

När möjligheten till tredjemansrevision återinfördes 1997 väcktes frågan om inte bestämmelsen om granskning utan föreläggande borde slopas (prop. 1996/97:100, s. 496). Eftersom bestämmelsen var tillämplig på personer som inte kunde revideras – i praktiken fysiska personer som inte är näringsidkare – ansåg dock regeringen att bestämmelsen borde behållas. Med hänsyn till att bestämmelsen i fortsättningen enbart skulle avse åtgärder hos fysiska personer som inte är näringsidkare slopades den särskilda regeln om när granskning fick ske i verksamhetslokalerna (prop. 1996/97:100, s. 496).

Tanken har alltså aldrig varit att en granskning utan föregående föreläggande ska få genomföras hos en privatperson utan hos sådana personer får handlingar endast eftersökas och omhändertas. Med andra ord ett alternativ till att hämta in handlingarna genom ett föreläggande.

Här bör också nämnas att privatpersoner inte får revideras; inte ens för att kontrollera att ett föreläggande att lämna kontrolluppgift fullgjorts riktigt och fullständigt. Den enda möjligheten för Skatteverket att inhämta uppgifter från privatpersoner för tredjemanskontroll är alltså genom föreläggande. Utrymmet för tvångsåtgärder bör givetvis vara lika begränsat, dvs. bara möjliggöra eftersökning och omhändertagande av handlingar som verket hade kunnat begära in genom föreläggande.

Mot bakgrund av det ovan sagda kan det konstateras att bestämmelsen om granskning utan föregående föreläggande enbart kan, eller i vart fall enbart bör, möjliggöra eftersökning och omhändertagande av handlingar som Skatteverket hade kunnat få uppgift om genom ett föreläggande. Själva granskningen bör däremot alltid ske hos Skatteverket. Ordalydelsen korrigeras därför. Den tvångsåtgärd som i dag regleras i 10 § tvångsåtgärds-lagen ges därför här en annan innebörd.

I likhet med vad som gäller i dag ska tvångsåtgärden bara kunna riktas mot fysiska personer som inte är näringsidkare. Det som är nytt är att det uttryckligen anges att åtgärden bara får omfatta eftersökning och omhändertagande av handlingar. Dessutom får bara handlingar som den enskilde kan föreläggas att lämna uppgift om eftersökas och tas om hand för granskning utan föregående föreläggande.

Det säger sig självt att Skatteverket får granska handlingar som lämnas efter föreläggande. Detsamma gäller givetvis när handlingarna i stället eftersöks och tas om hand. Att handlingarna får granskas behöver därför inte anges särskilt.

Förutsättningarna för att tvångsåtgärden ska få beslutas ändras inte utan i likhet med vad som gäller i dag krävs

– särskild anledning att anta att handlingen kommer att påträffas hos personen,

– påtaglig risk för sabotage om personen föreläggs, och

– ett betydande intresse av att handlingen granskas.

Dessa förutsättningar kommenteras i förarbetena till tvångsåtgärdslagen och till den skärpning av förutsättningarna som genomfördes 1997 (prop. 1993/94:151, s. 108 och 156–158 samt prop. 1996/97:100, s. 492–497 och 671).

I 10 § andra stycket tvångsåtgärdslagen sägs att ett beslut enligt första stycket omfattar även befogenhet att eftersöka och omhänderta handling som får granskas. Den ändring som görs här innebär att den bestämmelsen blir överflödigt.

10 §

Bestämmelsen ersätter 11 § tvångsätgärdslagen, som fanns med i den ursprungliga lydelsen av tvångsätgärdslagen (1993/94:151, s. 158). I 42 kap. 4 § andra stycket finns en motsvarande bestämmelse för beslut om s.k. tredjemansrevisioner. Den gäller även beslut om bevisning genom revision i verksamhetslokalerna.

11 §

I paragrafen ges den bestämmelse som i dag finns i 12 § tvångsätgärdslagen och som fanns med i den ursprungliga lydelsen av tvångsätgärdslagen (prop. 1993/94:151, s. 158).

Försegling av lokal, förvaringsplats eller annat utrymme

12 §

Dagens bestämmelse om försegling finns i 13 § tvångsätgärdslagen, som aldrig har ändrats. Den grundläggande förutsättningen för försegling är att det kan befaras att de handlingar som ska granskas eller omhändertas för granskning kommer att undanhållas eller förvanskas. Därutöver krävs att handlingarna inte kan flyttas från platsen. Om handlingarna ska omhändertas utan samband med någon revision krävs att de inte omedelbart kan föras från platsen (prop. 1993/94:151, s. 109 och 110 samt 158 och 159).

Nuvarande bestämmelse om försegling gör skillnad på försegling vid revision och försegling för att skydda handlingar som ska omhändertas enligt 9 eller 10 § tvångsätgärdslagen, dvs. utan samband med någon revision. Den nya bestämmelsen delas i stället in i tre punkter.

Punkten 1 gäller försegling för att skydda handlingar som ska granskas enligt 3 § eller tas om hand för granskning enligt 4 §. Det rör sig alltså om försegling av utrymmen i verksamhetslokaler under en tvångsrevision.

Försegling får bara beslutas för att skydda handlingar. För att tvångsrevision ska få beslutas för att granska handlingar krävs att revisionen inte utan svårighet kan genomföras på annan plats än i verksamhetslokalerna. Om tvångsrevision har beslutats har det alltså konstaterats att granskningen måste genomföras i verksamhetslokalerna. För att försegling ska få beslutas i samband med en revision krävs bl.a. att de handlingar som ska granskas inte kan föras från platsen. Det innebär att det ska finnas praktiska

hinder för revisorerna att ta med sig de handlingar som ska granskas.

Att det är svårt att genomföra granskningen av handlingarna på annan plats än i verksamhetslokalerna behöver inte betyda att det finns praktiska hinder för att ta med sig handlingarna därifrån när granskning inte pågår. Det är nog dock bara i undantagsfall som det vid en tvångsrevision inte möter praktiska hinder att flytta handlingarna från verksamhetslokalerna. Dessutom kan det ifrågasättas om det från effektivitetssynpunkt är rimligt att kräva att revisorerna under en tvångsrevision ska behöva hålla på att flytta handlingar från och till verksamhetslokalerna. Med hänsyn till det nu sagda slopas förutsättningen att handlingarna inte kan föras från platsen för att utrymmen i verksamhetslokaler ska få förseglas under en tvångsrevision.

För att utrymmen ska få förseglas i samband med revision krävs dessutom att en risk för sabotage kan befaras. Tvångsrevision på grund av risk för sabotage får bara beslutas om risken är påtaglig. Detsamma gäller för att handlingar som omfattas av en tvångsrevision ska få eftersökas och omhändertas i verksamhetslokalerna. Att sabotagerisken ska vara påtaglig är ett högre beviskrav än att risken bara behöver befaras. Mot den bakgrunden är det knappast meningsfullt att vid en tvångsrevision på grund av sabotagerisk kräva att det kan befaras att handlingarna kommer att förstöras eller undanhållas för att utrymmen i verksamhetslokaler ska få förseglas för att skydda handlingarna när de inte granskas.

Ett beslut om tvångsrevision på grund av sabotagerisk innebär alltså i praktiken att förutsättningarna för försegling vid revision är uppfyllda. Det följer direkt av beslutet om tvångsrevision och ett sådant beslut bör därför innebära att försegling får beslutas utan någon annan begränsning än vad som följer av proportionalitetsprincipen. De förutsättningar som i dag gäller för försegling vid revision kan därför slopas i förhållande till tvångsrevision på grund av sabotagerisk.

En tvångsrevision kan dock även beslutas på den grunden att den reviderade inte medgett att revisionen genomförs i verksamhetslokalerna eller att den reviderade inte medverkat på förskrivet sätt. Ett efterföljande beslut om eftersökning och omhändertagande av handlingar i verksamhetslokalerna kan grundas på att den reviderade inte tillhandahållit handling inom rimlig tid. I sådana fall har det inte redan konstaterats att det finns en påtaglig risk för sabotage när frågan om försegling väcks. Här

skulle det därför kunna vara motiverat att kräva att det finns en befarad risk för sabotage för att försegling ska få ske.

Att en reviderad inte medverkat eller inte tillhandahållit en handling inom rimlig tid innebär givetvis inte med automatik att det finns en befarad risk för att den reviderade kommer att sabotera kontrollen genom att förstöra aktuella handlingar, men frågan är om det inte behövs ganska lite till för att nå nämnda beviskrav. Det väcker frågan om förutsättningen befarad sabotagerisk fyller någon större funktion i nu aktuella fall.

Att slopa förutsättningen befarad sabotagerisk även i fall där en påtaglig sabotagerisk inte redan konstaterats i ett domstolsbeslut innebär inte att granskningsledaren kan besluta om försegling utan några som helst restriktioner. Redan i det faktum att en försegling görs för att skydda något ligger en begränsning. Granskningsledaren måste alltså kunna ange något skäl till varför handlingarna behöver skyddas. Dessutom måste granskningsledaren göra en proportionalitetsavvägning vilket innebär att skälen för förseglingen måste uppväga intrånget för den enskilde. Detta bör vara tillräckligt för att upprätthålla en god rättsäkerhet.

Fördelen med att slopa förutsättningen befarad sabotagerisk även i nu aktuella fall är att man inte behöver olika bestämmelser för försegling beroende på vilken grund tvångsrevisionen beslutats. Det gör regelverket enklare.

Mot bakgrund av det ovan sagda uppställs inga särskilda förutsättningar för försegling av utrymmen i verksamhetslokaler under en tvångsrevision utan det sägs bara att försegling får ske för att skydda handlingar.

I *punkten 2* finns förutsättningarna för försegling för att skydda handlingar som ska tas om hand enligt 5 §.

En utgångspunkt i tvångsätgärdslagen är att samverkan och tvång inte ska blandas när en revision måste genomföras i verksamhetslokalerna. Om den reviderade medgett att revisionen genomförs där och det därefter uppkommer behov av tvång väcks med ett undantag frågan om revisionen ska genomföras med tvång i verksamhetslokalerna eller om den ska genomföras på någon annan plats och tvånget begränsas till att eftersöka och omhänderta handlingar i verksamhetslokalerna. Undantaget gäller vid frivillig revision och gör det möjligt att vid en sådan revision begränsa tvånget till att omhänderta en handling som revisorerna redan har tillgång till och som den reviderade vägrar att låta dem granska. Eftersom revision pågår krävs för försegling i en sådan situation att

handlingen inte kan föras från platsen och att det finns en befarad risk för sabotage.

Det enda som krävs vid en frivillig revision för att en handling som revisorerna redan har tillgång till ska få tas om hand är att den behövs för revisionen. Det innebär att det aldrig finns några tidigare beslut där dagens förutsättningar för försegling indirekt har varit uppe till bedömning. Länsrätten har t.ex. inte tagit ställning till om revisionen måste genomföras i verksamhetslokalerna eller om den utan svårigheter kan genomföras på någon annan plats. Det finns inte heller något beslut som slår fast att det finns risk för att revisionen kommer att saboteras. Här har alltså dagens förutsättningar för försegling vid revision betydelse i den meningen att de inte gjorts mer eller mindre överflödiga av tidigare beslut. Dessa förutsättningar, som i dag finns i 13 § tvångsätgärdslagen, bör därför alltså gälla för försegling vid frivillig revision.

Under en tvångsrevision kan det även bli aktuellt att eftersöka och omhänderta handlingar på andra ställen än i verksamhetslokalerna. För det fallet och för andra fall där det blir aktuellt med försegling efter att handlingar eftersökts och tagits om hand införs en gemensam regel om försegling i *punkten 3*.

Om man bortser från fall där handlingar ska eftersökas och omhändertas i verksamhetslokalerna under en tvångsrevision innebär tvångsätgärden eftersökande och omhändertagande av handlingar att Skatteverket med tvång eller hot om tvång tar sig in i lokaler för att hämta handlingar för granskning på annan plats. Denna åtgärd påverkas inte i något avseende av om en revision pågår eller inte. Det saknas därför skäl att ha olika regler för försegling vid revision som inte bedrivs i den reviderades verksamhetslokaler (kontorsrevision) respektive skrivbordskontroll. Eftersom det i båda fallen rör sig om hämtning av handlingar för granskning på annan plats bör som förutsättning gälla att handlingarna inte omedelbart kan föras från platsen.

För att försegling ska få ske enligt 13 § TvL krävs att det kan befaras att kontrollen kommer att saboteras, vilket är ett lägre beviskrav än påtaglig risk. Denna förutsättning för försegling kommer därför knappast fylla någon funktion i fall där handlingar ska omhändertas på grund av att det finns en påtaglig risk för sabotage eller i fall där ett föreläggande skulle skapa sådan risk. Däremot får förutsättningen betydelse i fall där handlingar ska omhändertas på grund av att ett föreläggande inte följts.

Att ett föreläggande inte följts kan ha flera orsaker och behöver givetvis inte betyda att den som ska kontrolleras avser att sabotera kontrollen. Men frågan är om det finns något att vinna från rättssäkerhetssynpunkt på att i fall där ett föreläggande inte följts även kräva att det ska finnas en befarad sabotagerisk för att försegling ska få ske för att skydda handlingar som enligt ett domstolsbeslut får omhändertas. I likhet med vad som sagts ovan om försegling under tvångsrevision skulle ett slopande av förutsättningen befarad sabotagerisk inte leda till att granskningsledaren kan besluta om försegling utan några som helst begränsningar utan han eller hon måste ange ett skäl till varför handlingarna behöver skyddas och pröva om detta skäl uppväger det intrång det innebär för den enskilde, dvs. göra en proportionalitetsavvägning. Det bör nämnas att en skillnad mot tvångsrevisionsfallen är att här ska handlingarna hämtas för granskning på skattekontoret vilket innebär att det typiskt sett rör sig om försegling under kort tid.

Med hänsyn till det nu sagda är det rimligt att dra slutsatsen att kravet på befarad sabotagerisk kan tas bort utan att rättssäkerheten försämras. Fördelen med att slopa kravet är att regelverket blir enklare. I fortsättningen ska det därför vara tillräckligt att handlingar som ska tas om hand enligt 6–9 §§ inte omedelbart kan föras från platsen för att försegling ska få ske för att skydda handlingarna. Denna förutsättning gäller redan i dag (prop. 1993/94:151, s. 109, 110, 158 och 159).

Det bör avslutningsvis nämnas att tanken är att bestämmelsen ovan även ska omfatta fall där handlingar som omfattas av en tvångsrevision eftersöks och omhändertas på någon annan plats än i verksamhetslokalerna. Handlingarna ska då inte granskas på den plats där de omhändertas (jfr omhändertagande i verksamhetslokal) och försegling bör då bara få ske om handlingarna inte omedelbart kan föras från platsen.

Beslut om bevissäkring

13 §

I paragrafen föreskrivs vilka bevissäkringsåtgärder länsrätten ska besluta om och vilka åtgärder som granskningsledaren får besluta om. Huvudregeln är att bevissäkring ska beslutas av länsrätten. I fall där beslut om åtgärden typiskt sett måste fattas snabbt och på plats hos den reviderade får dock granskningsledaren fatta beslut.

Det innebär i likhet med i dag att granskningsledaren får besluta om

- eftersökande och omhändertagande av handlingar när tvångsrevision beslutats (4 §),
- omhändertagande av handlingar som revisorerna redan har tillgång till (5 §), och
- försegling (12 §).

Denna fördelning av beslutsbehörigheten har gällt sedan tvångs-åtgärdslagen trädde i kraft (1993/94:151, s. 159). Bestämmelsen ersätter 14 § tvångsåtgärdslagen.

14 §

Enligt 28 § första stycket tvångsåtgärdslagen prövas ansökningar om åtgärder av den länsrätt som är behörig att pröva ett överklagande enligt 22 kap. 1 a–1 d §§ SBL. Bestämmelsen har ändrats ett flertal gånger men fick sin nuvarande lydelse i samband med att Skatteverket inrättades (prop. 2002/03:99). Den bestämmelsen ersätts nu av förevarande paragraf.

Det bör noteras att förevarande paragraf inte förutsätter att det finns något beslut att överklaga för den förelagde utan behörig länsrätt är den som hade varit behörig att pröva ansökan om ansökan hade varit ett överklagande från den som bevissäkringen gäller.

Bestämmelser om behörig länsrätt för överklagande finns i 67 kap. Av bestämmelserna framgår vilken länsrätt som är behörig att pröva ett överklagande av beslut om bevissäkring som har meddelats av granskningsledaren.

Av 28 § andra stycket tvångsåtgärdslagen framgår vilken länsrätt som är behörig om beslutet om tull eller annan skatt ska meddelas av Tullverket. Som sägs i 1 § är bestämmelserna om bevissäkring inte direkt tillämpliga vid kontroll av tull eller annan skatt som ska betalas till Tullverket. Bevissäkring ska dock få användas även i fortsättningen och tullagen hänvisar till det här kapitlet, dock inte till förevarande forumbestämmelse utan i 1 kap. 6 b tullagen finns en särskild forumbestämmelse för bevissäkring på tullområdet. Nämnda bestämmelse ersätter 28 § andra stycket tvångs-åtgärdslagen.

15 §

Här ges granskningsledaren behörighet att fatta interimistiska beslut om bevissäkringsåtgärder som enligt 13 § ska beslutas av länsrätten. Paragrafen ersätter 15 § tvångsåtgärdslagen, som fick sitt nuvarande innehåll genom lagstiftning 1997 (prop. 1996/97:100, s. 495 och 496). En bestämmelse om interimistiska beslut fanns dock med i den ursprungliga lydelsen av tvångsåtgärdslagen (prop. 1993/94:151, s. 159).

Om granskningsledaren fattar ett intermistiskt beslut, ska han eller hon så snart det kan ske och senast inom fem dagar ansöka om bevissäkring hos länsrätten. Att det finns en uttrycklig frist för inom vilken tid beslutet ska underställas länsrättens prövning är nytt. I dag sägs nämligen bara att det ska ske omedelbart. Ändringen görs för att bestämmelsen ska stämma överens med motsvarande bestämmelse i fråga om betalningssäkring i 46 kap. 12 § andra stycket.

Enligt 15 § första stycket sista meningen tvångsåtgärdslagen ska länsrätten *utan dröjsmål* pröva om det underställda beslut ska bestå. Det är en grundprincip att mål och ärenden ska handläggas utan onödiga dröjsmål och avgöras så snart som möjligt. Redan av dessa allmänna principer följer alltså ett krav på skyndsamt handläggning (prop. 1982/83:134, s. 23). Kravet på prövning utan dröjsmål tillför alltså inget och får därför ingen motsvarighet i den nya lagen¹³.

Granskningsledaren får fatta intermistiska beslut om det finns en påtaglig och akut risk för sabotage och tvångsåtgärden ska genomföras i verksamhetslokaler.

Dagens bestämmelse i 15 § tvångsåtgärdslagen omfattar beslut om åtgärder enligt 5 och 7–9 §§ samma lag. Beslut om åtgärder enligt 5 och 7–9 §§ tvångsåtgärdslagen motsvaras här av beslut om åtgärder enligt 3 och 6–8 §§.

Vad som ska förstås med akut sabotagerisk bör enligt förarbetena till tvångsåtgärdslagen (prop. 1993/94:151, s. 159) ses i ljuset av att ett beslut från länsrätten normalt kan fås inom några dygn och att den reviderade om grunden för åtgärden är sabotagerisk inte behöver underrättas om att kontroll ska ske förrän i samband med verkställigheten (se kommentaren till 17 §). Enligt förarbetena bör därför länsrättens beslut normalt kunna avvaktas.

¹³ Motsvarande gäller bestämmelserna i 3 kap. 14 § tredje stycket TL och 17 § första stycket andra meningen TvL om att länsrätten utan dröjsmål ska pröva om en handling ska undantas från kontroll samt bestämmelsen i 12 kap. 7 b § SBL om att mål om företrädersansvar ska handläggas skyndsamt.

Ett interimistiskt beslut kan dock vara befogat i fall där det finns grund för att anta att den reviderade håller på att undanskaffa eller förstöra det som ska kontrolleras.

Vad som avses med risk för sabotage anges i 2 § och detta motsvarar i sak 15 § tvångsåtgärdslagen. Med att risken är akut avses att det är sannolikt att den realiserar innan länsrätten hinner fatta beslut, vilket också stämmer överens med innehållet i 15 § tvångsåtgärdslagen. Att begränsa utrymmet för interimistiska beslut till åtgärder som avser verksamhetslokaler är onödigt i förhållande till 3 och 6 §§ eftersom bestämmelserna enbart avser bevissäkring i verksamhetslokaler. Det är därför tillräckligt att i *första stycket 1* föreskriva att granskningsledaren får fatta beslut om åtgärd enligt 3 och 6 §§ om den påtagliga risken för sabotage är akut. Förutsättningen att ett interimistiskt beslut endast får avse åtgärd i verksamhetslokaler utgår alltså i dessa fall.

I likhet med vad som gäller i dag ska granskningsledaren även få fatta interimistiska beslut om bevissäkring som avses i 7 och 8 §§ (8 och 9 § tvångsåtgärdslagen). Eftersökande och omhändertagande enligt nämnda paragrafer får även ske i andra utrymmen än verksamhetslokaler. Här är det därför inte tillräckligt att kräva att det ska finnas en akut och påtaglig risk för sabotage utan det bör även krävas att beslutet avser eftersökande och omhändertagande i en verksamhetslokal. Denna förutsättning finns därför med i första stycket 2.

Bestämmelserna i *andra stycket* finns i dag i 15 § första och andra styckena tvångsåtgärdslagen. Andra stycket i 15 § nämnda lag fick sin nuvarande lydelse genom lagstiftning 1997 (prop. 1996/97:100, s. 496 och 671). Enligt den bestämmelsen gäller i dag att om länsrätten upphäver ett interimistiskt beslut ska rätten besluta om att omhändertagna handlingar ska återlämnas och insamlade uppgifter förstöras. En något bättre ordning uppnås om detta i stället följer direkt av länsrättens beslut att avslå ansökan, dvs. utan särskilt förordnande från länsrätten. Här föreskrivs därför att om länsrätten avslår ansökan ska omhändertagna handlingar återlämnas och insamlade uppgifter förstöras.

16 §

Innehållet hämtas från 20 § första meningen tvångsåtgärdslagen. Den paragrafen har aldrig ändrats (prop. 1993/94:151, s. 160).

Bestämmelser om handlingar och uppgifter som inte får granskas och därför ska undantas från kontrollen finns i 47 kap. I 79 kap. finns bestämmelser om verkställigheten.

Av 42 kap. 4 § följer att ett beslut om revision ska innehålla uppgift om möjligheten att undanta handlingar och uppgifter från kontroll.

17 §

Första stycket

Uttrycket ”den som berörs av beslutet” i 20 § tvångsåtgärdslagen ersätts här med det något snävare uttrycket ”den som beslutet gäller”. Det nya uttrycket omfattar, i likhet med dagens (prop. 1993/94:151, s. 160), den hos vilken åtgärden ska verkställas och när verkställigheten ska ske hos någon annan än den reviderade även den reviderade. Enligt 7 § får eftersökning och omhändertagande av handlingar genomföras i utrymmen som inte utgör den reviderades verksamhetslokaler, t.ex. hos den reviderades revisionsbyrå. Ett beslut om sådan eftersökning gäller både den reviderade och den hos vilken eftersökningen ska ske.

Andra stycket

Enligt 5 § andra stycket, 7 § andra stycket och 8 § tvångsåtgärdslagen får tvångsrevision och eftersökande och omhändertagande av handlingar vid revision genomföras utan att den reviderade underrättas om att revisionen ska ske om grunden för åtgärden är att det finns risk för sabotage. Enligt förarbetena innebär det bl.a. att Skatteverket inte behöver fullgöra den underrättelseskyldighet som numer finns i 42 kap. 5 § första stycket (prop. 1993/94:151, s. 155). I den paragrafens andra stycke 3 föreskrivs nu att underrättelse får ske i samband med att revisionen verkställs om det följer av förevarande bestämmelse.

Nu aktuella bestämmelser i tvångsåtgärdslagen tar dock även sikte på själva besluten om tvångsåtgärder. I 20 § tvångsåtgärdslagen föreskrivs att den som berörs av ett beslut ska omedelbart underrättas om beslutet, om det inte kan befaras att det

därigenom blir svårare att genomföra åtgärden. Denna möjlighet att skjuta upp underrättelsen har sannolikt bara betydelse i andra fall än de som regleras i 5, 7 och 8 §§ tvångsåtgärdslagen.

Enligt 21 § tvångsåtgärdslagen får ett beslut om tvångsåtgärder, om inte något annat anges i beslutet, verkställas omedelbart. Av 22 § tvångsåtgärdslagen följer att innan ett beslut verkställs ska den hos vilken beslutet ska verkställas och annan som berörs av beslutet underrättas om beslutet. Detta gäller dock inte om annat föreskrivits. Bestämmelserna i 5, 7, 8 och 20 §§ tvångsåtgärdslagen är sådana andra föreskrifter.

För att bilden ska bli fullständig bör även nämnas att enligt 10 § andra stycket 3 FPL behöver en förvaltningsdomstol inte kommunicera en ansökan om bevissäkring om det kan befaras att en underrättelse avsevärt skulle försvåra genomförandet av beslut i målet. Denna förutsättning är i allmänhet uppfylld i mål om bevissäkring där grunden för åtgärden är att det finns risk för sabotage. Den som varit part i ett mål ska enligt 31 § FPL underrättas om domstolens beslut i målet. Från denna regel finns inget undantag. Om det i annan lag eller förordning finns bestämmelser som avviker från förvaltningsprocesslagen gäller dock dessa bestämmelser.

Av redogörelsen ovan framgår att bevissäkring får genomföras utan att den som berörs av beslutet underrättas i förväg. Det är tillräckligt att denne underrättas i samband med att beslutet verkställs. Länsrätten eller granskningsledaren kan alltså i ett beslut om tvångsåtgärder förordna att den som berörs av beslutet ska underrättas om detta först i samband med verkställigheten.

I de fall grunden för åtgärden är att det finns påtaglig risk för sabotage krävs ingen särskild prövning för att underrättelsen ska få skjutas upp till verkställigheten utan det följer i princip direkt av dagens bestämmelser i 5, 7 och 8 §§ tvångsåtgärdslagen (RÅ 1995 ref. 51). I andra fall måste domstolen eller granskningsledaren ta ställning till om en omedelbar underrättelse kan befaras försvåra genomförandet av åtgärden (20 § tvångsåtgärdslagen).

Även i fortsättningen bör det finnas möjlighet att skjuta upp underrättelsen om ett beslut om bevissäkring till verkställigheten. Frågan är dock om en sådan möjlighet behövs i andra fall än där det finns en påtaglig risk för sabotage.

Bestämmelsen om att underrättelse inte behöver ske omedelbart om det kan befaras att det därigenom blir svårare att genomföra åtgärden kommenteras överhuvudtaget inte i förarbetena till

tvångsåtgärdslagen (SOU 1993:62, prop. 1993/94:151). Att underrättelse inte behöver ske omedelbart när det finns en påtaglig risk för sabotage är givet och följer även av andra bestämmelser men i förarbetena sägs alltså inget om behovet av att i andra fall skjuta upp underrättelsen.

Förutsättningarna för att inte kommunicera under beredningen och för att skjuta upp underrättelsen om beslutet skiljer sig åt. Kommunikation behöver inte ske om det kan befaras att en underrättelse avsevärt skulle försvåra genomförandet av beslutet medan det räcker med att detta blir svårare för att underrättelsen om beslutet ska få skjutas upp.

Att det finns en påtaglig risk för sabotage är en central förutsättning i bestämmelserna om bevissäkring och lagstiftningen kan sägas bygga på att det bara är när det finns en sådan risk som den enskildes rättsskydd får inskränkas. Dessutom finns det inget tydligt och reellt behov av att skjuta upp en underrättelse i andra fall än där det finns risk för sabotage. Det skulle därför bara skapa förvirring om det föreskrevs att underrättelsen får skjutas upp om det annars skulle bli avsevärt svårare att genomföra beslutet. Som redan sagts är dock denna förutsättning i regel uppfylld i mål om bevissäkring där grunden är att det finns risk för sabotage.

Med hänsyn till det nu sagda och till att den enskildes rättsskydd bara bör inskränkas i fall där det finns en påtaglig risk för sabotage föreskrivs att underrättelsen om beslutet endast ska få skjutas upp till verkställigheten i fall där det finns en sådan risk för sabotage om den som beslutet gäller underrättas i förväg. Denna föreskrift ersätter 5 § andra stycket, 7 § andra stycket och 8 § tvångsåtgärdslagen samt bestämmelsen i 20 § samma lag om att underrättelsen får skjutas upp om det annars skulle bli svårare att genomföra åtgärden.

Se även kommentaren till 42 kap. 5 § andra stycket där det föreskrivs att Skatteverket får underrätta en reviderad om ett revisionsbeslut förs i samband med verkställigheten om det följer av förevarande paragraf.

46 kap. Betalningssäkring

Innehåll och tillämpningsområde

1 §

Paragrafen inleder kapitlet och anger bl.a. dess innehåll.

Av paragrafen framgår även tillämpningsområdet för betalningssäkring. Med betalningssäkring avses att en betalningsskyldigs egendom tas i anspråk för att säkerställa betalningen av skatt, avgift och ränta.

Dagens tillämpningsområde regleras när det gäller svenska skatter och avgifter i 1 § första stycket och 2 § första stycket samt andra stycket 1 betalningssäkringslagen. Bestämmelsen i 1 § första stycket betalningssäkringslagen har aldrig ändrats (prop. 1978/79:28, s. 135). Innehållet i 2 § första stycket betalningssäkringslagen har ändrats ett flertal gånger sedan ikraftträdandet (prop. 1978/79:28, s. 136–138). Sin nuvarande lydelse fick 2 § betalningssäkringslagen när skattekontosystemet infördes (prop. 1996/97:100, s. 646). Bestämmelsen i 2 § andra stycket 2 betalningssäkringslagen behandlas längre fram i kommentaren under rubriken Betalningssäkring, företrädaransvar och andra s.k. sidoansvar.

Enligt 1 § betalningssäkringslagen får betalningssäkring ske för att säkerställa betalning av fordran på skatt, tull eller avgift. I 2 § preciseras vilka fordringar som avses, nämligen fordran på

1. skatt och tull samt, om så är särskilt föreskrivet annan avgift till det allmänna som inte betecknas skatt, och

2. skattetillägg, ränta, dröjsmålsavgift, förseningsavgift eller liknande avgift, om den fordran som tillägget, räntan eller avgiften avser får betalningssäkras.

Av 2 § andra stycket 1 betalningssäkringslagen följer att betalningssäkring får användas också om annan än den skatt- eller avgiftsskyldige är betalningsskyldig för belopp som avses i första stycket.

Avsikten är att dessa fall, dvs. 2 § första stycket 1 och 2 samt andra stycket 1 betalningssäkringslagen, i fortsättningen ska täckas av lydelsen ”betalningen av skatt, avgift och ränta”. Att efter ordet ”betalningen” skjuta in orden ”av fordran” tillför inget utöver det som redan sägs och termen fordran finns därför inte med här.

Avgörande för om betalningssäkring får ske är vad för slags skatt, avgift eller ränta som ärendet gäller. Betalningssäkring får ske

om skatten eller avgiften tas ut enligt skatteförfarandelagen eller om grunden för betalningsskyldigheten finns här, som t.ex. skattetillägg och företrädaransvar.

Dagens lag om betalningssäkring är direkt tillämplig på allt som betecknas som skatt eller tull. När det gäller avgifter krävs däremot att det särskilt föreskrivs att lagen om betalningssäkring är tillämplig. Ett exempel på en sådan föreskrift finns i 4 kap. 2 § SAL där det sägs att i fråga om socialavgifter gäller lagen om betalningssäkring för skatter, tullar och avgifter.

I 1 kap. 3 § sägs vilka avgifter som tas ut enligt skatteförfarandelagen. Det rör sig om avgifter som tas ut enligt begravningslagen, lagen om allmän pensionsavgift, lagen om allmän löneavgift, lagen om avgift till registrerat trossamfund och avgift enligt socialavgiftslagen. I fortsättningen kommer bestämmelserna om betalningssäkring vara direkt tillämpliga på dessa avgifter. I likhet med i dag ska dock betalningssäkring inte få ske för begravningsavgift och avgift till registrerat trossamfund. Dessa avgifter undantas därför i 2 §. När det gäller övriga avgifter behöver det inte längre anges i socialavgiftslagen, lagen om allmän löneavgift och lagen om allmän pensionsavgift att betalningssäkring får ske eftersom det följer direkt av den här lagen.

Som redan nämnts avses med avgift inte bara avgifter som tas ut enligt skatteförfarandelagen utan även avgifter där grunden för betalningsskyldigheten finns här, som t.ex. skattetillägg och förseningsavgift. Torgkontrollagen, branschkontrollagen och kassaregisterlagen upphävas och bestämmelserna i lagarna ges i stället här. Det innebär att grunderna för de olika lagarnas kontrollavgifter i fortsättningen kommer att finnas i förevarande lag. Detta i kombination med att bestämmelserna om betalningssäkring flyttas hit gör att betalningssäkring kommer att få ske för aktuella kontrollavgifter.

Att bestämmelserna om betalningssäkring flyttas hit innebär även att den kontrollavgift som tas ut enligt 15 kap. 9 § SBL kommer att få betalningssäkras. Den avgiften påförs säljare av investeringsguld som inte fullgjort skyldigheten att anteckna en köparens identitet och regleras här i 50 kap. 8 §.

I dag får betalningssäkring inte ske för att säkerställa betalning av kontrollavgifter. Dessa avgifter täcks nämligen inte av bestämmelsen i 2 § första stycket 2 BtSL där det sägs att betalningssäkring får användas i fråga om fordran på skatte- eller avgiftstillägg, ränta, dröjsmålsavgift, förseningsavgift eller liknande avgift, om den

fordran som tillägget, räntan eller avgiften avser får betalningssäkras (jfr prop. 1995/96:197, s. 19 och 20 samt prop. 1997/98:100, s. 203).

Det saknas skäl att i det här avseendet behandla kontrollavgifterna annorlunda än skattetilläggen och förseningsavgifterna. Betalningssäkring bör därför i fortsättningen även få ske för kontrollavgifter varför dessa avgifter inte undantas. Tillämpningsområdet för betalningssäkring utvidgas alltså till att även omfatta kontrollavgifter.

Med ränta avses kostnadsränta enligt bestämmelserna i 65 kap.

Skatteverket företräder det allmänna och länsrätten beslutar

Av paragrafen följer att det är Skatteverket som får ansöka om betalningssäkring och att det är länsrätten som har befogenhet att besluta om betalningssäkring. Länsrätten är alltså första instans i mål om betalningssäkring. Det skiljer sig från ordningen i mål om skatt där Skatteverkets beslut som första instans och länsrätten prövar överklaganden av verkets beslut.

Att länsrätten prövar frågor om betalningssäkring följer i dag av 3 § betalningssäkringslagen, som fick sin nuvarande lydelse 2009 (prop. 2008/09:48, s. 51).

I 3 § betalningssäkringslagen sägs även att Skatteverket för det allmänna talan i mål om betalningssäkring. Här sägs bara att Skatteverket får ansöka om betalningssäkring hos länsrätten. Genom att Skatteverket är sökande blir verket den betalningsskyldiges motpart i mål om betalningssäkring. Det gäller både när den betalningsskyldige begär hävning enligt 8 § eller när denne överklagar till kammarrätten.

Betalningssäkring för skatt som inte omfattas av skatteförfarandelagen

Lagen om betalningssäkring för skatter, tullar och avgifter gäller utan undantag för betalningssäkring av skatt. Skatteförfarandelagens tillämpningsområde är något snävare. Enligt 2 kap. 1 § gäller inte lagen vid uttag av skatt enligt

1. kupongskattelagen ,
2. lagen om stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheter,
3. lagen om skatt på ränta på skogskontomedel,

4. lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl.,
5. lagen om trängselskatt, och
6. vägtrafikskattelagen.

Det ska givetvis även i fortsättningen vara möjligt att betalningssäkra de skatter som skatteförfarandelagen inte gäller för. Lagstiftningstekniken för att uppnå det är att i respektive lag ange att förevarande bestämmelser om betalningssäkring är tillämpliga, dvs. i stort sett samma teknik som i dag används för avgifter som t.ex. socialavgifterna. Det sägs alltså inte här att betalningssäkring får användas utan i respektive skattelag.

Tull och skatt som ska betalas till Tullverket

Det hörs redan på namnet att lagen om betalningssäkring för skatter, tullar och avgifter gäller för tull. Av 3 § betalningssäkringslagen, som fick sin nuvarande lydelse 2009 (prop. 2008/09:48, s. 51), följer dessutom att i mål om betalningssäkring för tull eller annan skatt som tas ut vid import eller tulltillägg förs det allmännas talan av Tullverket.

Skattebetalningslagen gäller inte för tull och inte heller för mervärdes- eller punktskatt som tas ut vid import och som ska betalas till Tullverket. I skatteförfarandelagen används samma teknik för att dra gränsen mot tullagstiftningen. Det innebär att förevarande bestämmelser om betalningssäkring inte är direkt tillämpliga på tull och skatt som ska betalas till Tullverket. För att bibehålla dagens ordning föreskrivs därför i tullagen att förevarande bestämmelser om betalningssäkring gäller i fråga om tull, skatt m.m. som ska betalas till Tullverket och tulltillägg.

Av 2 kap. 4 § följer att skatteförfarandelagen, i likhet med skattebetalningslagen (1 kap. 2 b § SBL), inte gäller för skatt som Tullverket beslutat med stöd av bestämmelserna i punktskattekontrollagen. Bestämmelserna om betalning av skatt i den lagen bör därför kompletteras med en föreskrift om att förevarande bestämmelser om betalningssäkring är tillämpliga.

Tullverket och i ett fall Skatteverket beslutar om transporttillägg enligt punktskattekontrollagen. I 4 kap. 5 § LPK sägs att lagen om betalningssäkring för skatter, tullar och avgifter är tillämplig på transporttillägg. Den hänvisningen ändras nu till bestämmelserna om betalningssäkring i skatteförfarandelagen. Av

punktskattekontrollagen framgår vidare att den myndighet som beslutar om transporttillägg är behörig att ansöka om betalningssäkring.

Det bör noteras att redan i dag gäller betalningssäkringslagen för skatt som beslutas enligt punktskattekontrollagen. Denna ordning bibehålls genom hänvisningar hit.

Bestämmelserna i 3 § andra och tredje styckena betalningssäkringslagen om att Tullverket för det allmännas talan i mål om betalningssäkring beträffande tull m.m. ges inte här utan att Tullverket för det allmännas talan framgår av tullagen och punktskattekontrollagen.

Betalningssäkring, företrädaransvar och andra s.k. sidoansvar

Enligt 2 § andra stycket 2 betalningssäkringslagen får betalningssäkring användas också om annan än den skatt- eller avgiftsskyldige är betalningsskyldig för belopp som får betalningssäkras. Bestämmelsen tog ursprungligen sikte på fall där en företrädare för en juridisk person ålagts betalningsansvar för den juridiska personens skatt, s.k. företrädaransvar. Dagens bestämmelser om företrädaransvar finns i 12 kap. 6–7 e §§ SBL. För ansvar krävs att företrädaren agerat uppsåtligt eller varit grovt oaktsam.

I förarbetena till lagen om betalningssäkring av skatter, tullar och avgifter sades att en fordran på en företrädare för en juridisk person inte utgör en fordran på skatt i vedertagen bemärkelse. Enligt praxis skulle sådana fordringar bedömas som civilrättsliga fordringar av skadeståndsliknande karaktär. Det innebar att de civilprocessuella bestämmelserna om kvarstad var tillämpliga för att säkra betalningen. Genom att särskilt nämna skattebelopp som en företrädare för en juridisk person var skyldig att betala blev det dock även möjligt att använda betalningssäkring (prop. 1978/79:28, s. 138).

Den ursprungliga lagtexten nämnde skattebelopp m.m. som företrädare för juridisk person ålagts att betala enligt den tidens bestämmelser om företrädaransvar. Uppräkningen av bestämmelserna om företrädaransvar ersattes 1996 av dagens generella bestämmelse om att betalningssäkring får användas också när någon annan än den skatt- eller avgiftsskyldige är betalningsskyldig. Ändringen gjordes i samband med att tekniken för att ange skattebrottslagens tillämpningsområde ändrades från att räkna upp

varje skatt till att föreskriva att lagen var generellt tillämplig på svenska skatter. Någon ändring i sak var det inte frågan om (prop. 1995/96:170, s. 183 och 184).

Lagstiftaren har alltså ansett att betalningsskyldighet till följd av företrädaransvar avser något annat än skatt och att det därför varit nödvändigt att särskilt ange att betalningssäkring får användas även när annan än den skattskyldige är betalningsskyldig. Att företrädaransvaret avser en skatt som får betalningssäkras har med andra ord inte bedömts som tillräckligt för att bestämmelserna om betalningssäkring ska bli tillämpliga.

När det gäller andra sidoansvar än företrädaransvar är det mot bakgrund av att de inte nämndes i den ursprungliga regleringen rimligt att utgå från att lagstiftaren ansett att betalningsskyldighet till följd av andra sidoansvar än företrädaransvar avser skatt. I dessa fall har lagstiftaren alltså ansett att det är tillräckligt att sidoansvaret avser en skatt som får betalningssäkras för att betalningssäkring ska få ske. Förarbetena innehåller i vart fall inget som tyder på att betalningssäkring bara skulle få ske vid företrädaransvar och inte vid andra typer av sidoansvar.

Trots att lagstiftaren gett 2 § andra stycket 2 betalningssäkringslagen en generell lydelse som täcker alla olika slags sidoansvar synes alltså lagstiftaren ha ansett att bestämmelsen bara behövs i fråga om företrädaransvar och inte när det gäller övriga varianter av sidoansvar.

När bestämmelserna om betalningssäkring nu inordnas i skatteförfarandelagen ska betalningssäkring få användas för att säkerställa betalningen av skatt, avgift och ränta. Frågan blir då om en betalningsskyldighet för annans skatt avser betalning av skatt eller om fordran avser något annat.

Alla skattskyldiga har ansvar för sin egen skatt. Om bestämmelserna om ansvar för skatter och avgifter i 59 kap. är tillämpliga kan dock mer än en person åläggas betalningsskyldighet för en och samma skatt. Även om ett beslut om sidoansvar avser någon annans skatt är det skatt som ska betalas. Om den som ålagts sidoansvar betalar minskar t.ex. den skattskyldiges skatteskuld. Det råder inte heller någon tvekan om att betalningsskyldigheten i förhållande till den skattskyldige avser skatt.

I kommentaren till 2 kap. anförs det nu sagda som grund för slutsatsen att belopp som ska betalas enligt beslut om ansvar för skatt enligt 59 kap. är skatt om huvudansvaret avser skatt. Belopp som någon annan än den skattskyldige är betalningsskyldig för

behöver därför inte likställas med skatt. Om huvudansvaret avser avgift avser sidoansvaret avgift.

Det behövs därför inte anges särskilt att betalningsskyldighet som beslutats enligt 59 kap. får betalningssäkras utan det följer av att förevarande bestämmelser får användas för att säkerställa betalning av skatt, avgift eller ränta.

Termen ”gäldenär” byts ut mot termen ”betalningsskyldig”

När det är klart att ett ärende avser en skatt eller en avgift som får betalningssäkras blir nästa fråga vem betalningssäkringen får riktas mot, dvs. vems egendom som får tas i anspråk för att säkerställa betalningen. I dag sägs att det är gäldenärens egendom som får tas i anspråk. Av förarbetena framgår att med gäldenär avses den som är betalningsskyldig för den skatt, avgift eller ränta som ska betalningssäkras. Det rör sig normalt om den som är skatt- eller avgiftsskyldig (prop. 1978/79:28, s. 142 och 143).

Termen ”gäldenär” används inte på något annat ställe i skattelagstiftningen. Betalningsskyldig är däremot en term som förekommer och som är lättare att förstå för de allra flesta. Genom att använda termen ”betalningsskyldig” framgår det direkt vad som avses. Här används därför termen betalningsskyldig.

Med betalningsskyldig avses helt enkelt den som enligt en bestämmelse eller ett beslut är skyldig att betala den skatt, avgift eller ränta som ska säkerställas.

Proportionalitet

I 4 § andra stycket betalningssäkringslagen sägs att ett beslut om betalningssäkring får fattas endast om skälen för åtgärden uppväger det intrång eller men i övrigt som åtgärden innebär för den betalningsskyldige eller för något annat motstående intresse. Denna proportionalitetsregel är från 1989 och utgör enligt förarbetena en påminnelse om att den skada som staten drabbas av om skatten inte kan drivas in ska vägas mot det intrång eller annan skada som kan drabba motstående intressen (prop. 1989/90:3, s. 21).

Proportionalitetsprincipen är en hävdvunnen princip i svensk rätt. Inom förvaltningsrätten anses principen gälla som en allmän

rättsgrundsats och principen har också kodifierats på olika håll i lagstiftningen.

På skatteförfarandeområdet har proportionalitetsprincipen även kodifierats i tvångsåtgärdslagen och punktskattekontrollagen.

Proportionalitetsprincipen är en allmän rättsprincip som gäller utan särskilt lagstöd och den ska därför oavsett kodifiering beaktas när Skatteverket fattar beslut om utredning, kontroll, tvångsåtgärder m.m. enligt förevarande lag. Det innebär att besluten ska föregås av en proportionalitetsavvägning. Hur noggrann avvägningen måste vara beror givetvis på vad beslutet gäller.¹⁴ Ett omfattande tredjemansföreläggande som avser uppgifter om hundratals personer bör föregås av en noggrann proportionalitetsavvägning medan någon sådan avvägning knappast behöver göras alls inför ett beslut om att be den skattskyldige styrka yrkat avdrag för förbättringskostnader.

I avsnitt 2.7 gör vi bedömningen att det inte är lämpligt att ha proportionalitetsregler på flera olika ställen i skatteförfarandelagen eftersom det väcker frågan om vad som gäller i fall där det inte finns någon proportionalitetsregel. Däremot dras den slutsatsen att det finns fördelar med att i en bestämmelse i lagens inledning upplysa om att proportionalitetsprincipen gäller. Det riktar uppmärksamhet på principen och gör det lättare för enskilda att åberopa principen i ärenden och mål enligt denna lag. Upplysningen påminner även Skatteverket om att beslut enligt denna lag ska föregås av proportionalitetsavvägningar. Eftersom betalningssäkring är en tvångsåtgärd ska varje beslut eller ansökan om bevissäkring föregås av en noggrann proportionalitetsavvägning.

Proportionalitetsregeln i 4 § andra stycket betalningssäkringslagen ersätts alltså av en generell bestämmelse som upplyser om att proportionalitetsprincipen gäller inom skatteförfarandet. Bestämmelsen finns i 3 kap. 16 §.

Avgifter som undantas från betalningssäkring

2 §

Det finns avgifter som skattebetalningslagen tillämpas på men som inte får betalningssäkras, nämligen begravningsavgift enligt begravningslagen och avgift som avses i lagen om avgift till registrerat trossamfund. Dessa avgifter ska i fortsättningen handläggas enligt

¹⁴ Christina Moëll: *Proportionalitetsprincipen i skatterätten*, s. 193.

skatteförordningen och avgifterna undantas därför här från bestämmelserna om betalningssäkring.

Betalningssäkring enligt överenskommelse med en annan stat

3 §

Paragrafen ersätter 2 § andra stycket 2 betalningssäkringslagen. Bestämmelsen, som är från 1982, innebär att om det följer av en överenskommelse mellan Sverige och en annan stat, får betalningssäkring även användas för att säkerställa betalningen av en utländsk fordran (prop. 1981/82:73, s. 16).

Det är tillräckligt att den utländska skatten eller avgiften omfattas av en överenskommelse med en annan stat för att betalningssäkring ska få användas. En begäran från en annan stat behöver alltså inte avse utländska motsvarigheter till de skatter och avgifter som skatteförordningen är tillämplig på utan det är tillräckligt att det finns en överenskommelse med den stat som begär betalningssäkring här i landet.

Betalningssäkring ska även kunna användas för utländsk tull och utländska avgifter på tullområdet. Det sägs dock inte här utan det följer av hänvisningen i 1 kap. 6 a § tullagen till förevarande kapitel.

Förutsättningarna för betalningssäkring

4 §

Här finns de grundläggande förutsättningarna för betalningssäkring. I 5 och 6 §§ görs inskränkningar i möjligheten att besluta om betalningssäkring. Inskränkningarna avser fall där betalningsskyldigheten inte är fastställd och där en icke fastställd fordran avser en period som inte har gått ut.

Paragrafen ersätter 4 § första stycket första meningen betalningssäkringslagen (prop. 1978/79:28, s. 141–146). Bestämmelsen i det styckets andra mening om vad som gäller om betalningsskyldigheten avser en viss tidsperiod ges här i 6 §.

Nuvarande lydelse av 4 § första stycket första meningen betalningssäkringslagen är från 1994 (prop. 1993/94:151, s. 142, 143 och 171). Då beslutades att betalningssäkring bara skulle få ske om det finns en påtaglig risk för att den betalningsskyldige försöker dra sig undan skyldigheten och inte som tidigare även när

det fanns en påtaglig risk för att den betalningsskyldige inte skulle kunna betala. Med andra ord slopades betalningsoförmåga som grund för betalningssäkring.

Det räcker dock inte att det finns en påtaglig risk för betalningssabotage utan det krävs även att betalningsskyldigheten avser betydande belopp. Flera fordringar kan tillsammans innebära att betalningsskyldigheten avser betydande belopp (prop. 1978/9:28, s. 143).

Med betalningsskyldig avses helt enkelt den som enligt en bestämmelse eller ett beslut är skyldig att betala den skatt, avgift eller ränta som ska säkerställas. Se även kommentaren till 1 § där skälen för att byta termen ”gäldenär” mot just ”betalningsskyldig” finns.

5 §

I paragrafen regleras vad som gäller om betalningsskyldigheten inte är fastställd. Den ersätter 1 § andra stycket betalningssäkringslagen som tillkom 1989 (prop. 1989/90:3, s. 18–20). Ursprungligen reglerades möjligheten att besluta om betalningssäkring innan betalningsskyldigheten fastställdes i 5 § betalningssäkringslagen (prop. 1978/79:28, s. 146 och 147).

Med att en betalningsskyldighet är fastställd förstås att den är beslutad. En fordran avseende inkomstskatt är fastställd när Skatteverket meddelat beslut om slutlig skatt. Fordringar på arbetsgivaravgifter, skatteavdrag, mervärdesskatt och punktskatt är fastställda när beslut fattats enligt 53 kap. Skatt kan givetvis även fastställas i ett omprövningsbeslut, t.ex. efterbeskattning, eller efter överklagande i ett domstolsbeslut (prop. 1978/79:28, s. 146 och 147).

En ej fastställd betalningsskyldighet är alltså en fordran som ännu inte är beslutad men där det finns en utredning. Det kan t.ex. röra sig om att Skatteverket avser att besluta om efterbeskattning men ännu inte gjort det. Ett annat exempel är att Skatteverket avser att ansöka om företrädaransvar.

När betalningsskyldigheten beslutats är den fastställd och det oavsett om beslutet fått laga kraft. Det följer av att beslut enligt denna lag enligt 68 kap. 1 § gäller omedelbart, vilket innebär att skatten ska betalas även om omprövning begärs eller beslutet överklagas (prop. 1978/79:28, s. 146).

Ursprungligen föreskrevs att om betalningsskyldigheten inte var fastställd fick betalningssäkring avse det belopp till vilket fordringen kunde antas bli fastställd (prop. 1978/79:28, s. 146

och 147). Genom 1990 års reform av reglerna tydliggjordes att det rörde sig om en prövning i två led och att betalningssäkring bara fick ske om det var sannolikt att betalningsskyldigheten kommer att fastställas samt högst med det belopp till vilket fordringen sannolikt kommer att fastställas (prop. 1989/90:3, s. 18–20).

För att en ännu inte fastställd betalningsskyldighet ska få säkerställas krävs alltså att det är sannolikt att skyldigheten kommer att fastställas. Vid prövningen måste även processuella förutsättningar, vägas in som t.ex. om betalningsskyldigheten ska beslutas enligt de beviskrav som gäller för efterbeskattning. Det ska framstå som sannolikt att den person mot vilken betalningssäkringen riktas kommer att anses som betalningsskyldig i ett framtida beslut om skatt. Länsrätten ska alltså först pröva de omständigheter som enligt Skatteverket utgör grund för betalningsskyldigheten.

Om det är sannolikt att betalningsskyldigheten kommer att fastställas måste länsrätten även pröva till vilket belopp betalningsskyldigheten sannolikt kommer att fastställas. Betalningssäkring får nämligen inte ske med större belopp än betalningsskyldighetens sannolika storlek.

6 §

Här inskränks möjligheten att besluta om betalningssäkring för en betalningsskyldighet som inte är fastställd. Om betalningsskyldigheten avser en viss tidsperiod får betalningssäkring inte beslutas förrän perioden har gått ut. Paragrafen ersätter 4 § första stycket andra meningen betalningssäkringslagen. Bestämmelsen fanns med i den ursprungliga lydelsen av lagen om betalningssäkring för skatter, tullar och avgifter och har inte ändrat innehåll sedan dess (prop. 1978/79:28, s. 143–146).

Motivet för bestämmelsen är att det ofta är svårt att beräkna en betalningsskyldighets storlek innan beskattningsperioden gått till ända (prop. 1978/79:28, s. 119). En skattepliktig händelse kan ju neutraliseras av en senare uppkommen avdragsrätt.

Aktuella tidsperioder är beskattningsår och de redovisningsperioder som gäller för arbetsgivaravgifter, skatteavdrag, mervärdesskatt och punktskatt. Det innebär t.ex. att slutlig skatt får betalningssäkras först sedan beskattningsåret gått ut.

F-skatt och särskild A-skatt ska betalas med lika stora belopp varje månad fr.o.m. beskattningsårets andra månad t.o.m. månaden efter beskattningsårets utgång. Sådan skatt kan betalningssäkras

först efter utgången av den månad som närmast föregår förfallodagen (Skatteverkets handledning för betalningssäkring, s. 31, jfr prop. 1978/79:28, s. 145).

Enligt dagens bestämmelse får betalningssäkring ske innan perioden gått ut om skatten förfallit till betalning innan dess. Av förarbetena framgår att trots att vägtrafikskatt betalas i förskott för bestämda tidsperioder innebär tidsbegränsningen att betalningssäkring för vägtrafikskatt inte får beslutas förrän skatteperioden gått ut.¹⁵ Det är därför oklart vad lagstiftaren avsåg att fånga in med möjligheten att betalningssäkra före beskattningsperiodens utgång i fall där skatten förfallit till betalning dessförinnan (prop. 1978/79:28, s. 143–146). Med hänsyn härtill och till att skatteförändelagen inte innehåller några bestämmelser om att skatt som avser en viss tidsperiod ska betalas innan perioden gått ut ges här ingen möjlighet att besluta om betalningssäkring före periodens utgång.

Mervärdesskatt och punktskatt ska i vissa fall betalas för skattepliktiga händelser i stället för redovisningsperioder. I sådana fall ska skatten enligt 26 kap. 8 och 9 §§ redovisas i en särskild skattedeclaration för varje skattepliktig händelse. Om betalningsskyldigheten avser en skattepliktig händelse anser Skatteverket att förevarande bestämmelse bör tolkas så att betalningssäkring inte får ske före det att den skattepliktiga händelsen inträffat (Skatteverkets handledning för betalningssäkring, s. 31). Att betalningssäkring inte får ske innan skattskyldigheten inträtt är självklart och behöver inte anges i lag. Det saknas därför skäl att komplettera förevarande paragraf med en bestämmelse om när betalningssäkring tidigast får ske för en betalningsskyldighet som avser en skattepliktig händelse.

När förutsättningar inte längre finns

7 §

I paragrafen sägs att ett beslut om betalningssäkring ska upphävas om det inte längre finns förutsättningar för beslutet eller om beslutet av någon annan anledning inte bör kvarstå. Det följer i dag av 6 § första stycket första meningen betalningssäkringslagen.

¹⁵ Departementschefen ansåg att det mer eller mindre saknade praktiska betydelse att vägtrafikskatt inte fick betalningssäkras under löpande skatteperiod. Skälet till det var att ett skattepliktigt fordon inte får användas om vägtrafikskatt inte betalas (prop. 1978/79:28, s. 145).

Bestämmelsen fanns från början i 7 § nämnda lag men flyttades 1990 till 6 § samma lag (prop. 1978/79:28, s. 149 och 150 samt prop. 1989/90:3, s. 44 och 45).

Att beslutet får hävas delvis behöver inte sägas särskilt. Ordalydelsen "helt eller delvis" finns därför inte med här.

Med att beslutet av någon annan anledning inte bör kvarstå avses främst det fallet att den betalningsskyldige vid verkställigheten visar sig sakna egendom som går att utmäta (prop. 1978/79:28, s. 149 och 150).

Om ett beslut om betalningssäkring överlämnats till Kronofogdemyndigheten, får myndigheten enligt 18 § betalningssäkringslagen ta emot säkerhet från den betalningsskyldige. Enligt andra stycket ska beslutet om betalningssäkring hävas om Kronofogdemyndigheten tar emot säkerhet.

I förarbetena sägs att om säkerhet ställs för betalningsskyldigheten finns inte längre någon påtalig risk för att den betalningsskyldige ska undandra sig betalningen och därmed inte heller längre förutsättning för betalningssäkring. Eftersom det rådde viss osäkerhet om hävning skulle ske i det läget ansåg departementschefen att det borde framgå av lagtexten att ett beslut om betalningssäkring ska hävas om Kronofogdemyndigheten tar emot säkerhet (prop. 1989/90:3, s. 35 och 47).

Det är givet att det inte längre finns förutsättningar för betalningssäkring om den betalningsskyldige säkerställer betalningen genom att ställa säkerhet hos Kronofogdemyndigheten. Om säkerheten täcker en del av betalningsskyldigheten finns inte längre förutsättningar för hela det betalningssäkrade beloppet. I sådana fall ska betalningssäkringen sätts ned till det belopp som inte täcks av säkerheten. Att beslut om betalningssäkring ska hävas följer alltså redan av förevarande paragraf. Något behov av att tydliggöra det i en särskild bestämmelse finns inte och 18 § andra stycket betalningssäkringslagen förs därför inte över hit.

8 §

Betalningssäkring måste ofta tillgripas i ett tidigt skede av en skatteutredning. Visar den fortsatta utredningen att beslutet om betalningssäkring bygger på felaktiga förutsättningar måste beslutet snabbt kunna ändras. Det handlar om att kontinuerligt anpassa betalningssäkringen till förändringar i de allmännas fordringsanspråk. Om Skatteverket t.ex. sätter ned sitt yrkande i skattemålet bör betalningssäkringen ändras, dvs. omfatta ett lägre

belopp än tidigare beslutat. Skäl att ändra beslutet om betalningssäkring finns även om fordran fastställs till ett lägre belopp än vad som säkrats.

Det är länsrätten som ska se till att beslut om betalningssäkringar ändras i takt med att förutsättningarna förändras. Länsrätten ska kontinuerligt övervaka att ett beslut om betalningssäkring inte består till högre belopp eller under längre tid än vad som är nödvändigt (prop. 1989/90:3, s. 44 och 45).

Länsrättens ansvar kommer i dag till uttryck i 6 § betalningssäkringslagen där det sägs att ett beslut om betalningssäkring ska hävas eller ändras om det inte längre finns skäl för beslutet eller om det av annan anledning inte bör kvarstå. Därefter föreskrivs att länsrätten ska pröva frågor om hävning, om någon part yrkar det eller om det annars finns skäl för en prövning. Grunderna för hävning ges i 7 § medan bestämmelsen om att länsrätten när någon begär det eller det annars finns skäl för det ska pröva om ett beslut om betalningssäkring ges i *första stycket*. Bestämmelsen är från 1990 och tillkom i syfte att förtydliga länsrättens uppgift att övervaka ett beslut om betalningssäkring och ändra beslutet i takt med att förutsättningarna ändras (prop. 1989/90:3, s. 26–29).

Av 7 § förordningen (1978:881) om betalningssäkring för skatter, tullar och avgifter (betalningssäkringsförordningen) följer att om det finns skäl för att häva ett beslut om betalningssäkring, ska Skatteverket begära att länsrätten häver beslutet. En liknande föreskrift bör ges i skatteförfarandeförordningen.

I *andra stycket* sägs att den betalningsskyldige ska upplysas om rätten att begära att beslutet hävs. Bestämmelsen är från 1990 och infördes för att den betalningsskyldige inte skulle tro att möjligheten till ändring är stängd när tiden för överklagande gått ut. Upplysningen ska lämnas i varje beslut om betalningssäkring (prop. 1989/90:3, s. 28 och 44). Länsrätten ska alltså i varje beslut om betalningssäkring upplysa om rätten att begära hävning. Även kammarrätten och Regeringsrätten bör upplysa om rätten i sina beslut om betalningssäkring.

Regeln i 5 § betalningssäkringslagen om kommunikation och omedelbara beslut slopas

Länsrätten får enligt 5 § betalningssäkringslagen inte bifalla en ansökan om betalningssäkring utan att den betalningsskyldige fått tillfälle att yttra sig. Är det fara i dröjsmål får dock enligt samma paragraf betalningssäkring omedelbart beviljas att gälla till dess något annat har förordnats (omedelbart beslut om betalningssäkring).

Med fara i dröjsmål avses att det finns fara för att verkställigheten försvåras eller förlorar sitt syfte om den betalningsskyldige underrättas i förväg. Avgörande för bedömningen är om det finns risk för att den betalningsskyldige undanskaffar egendom som kan komma att betalningssäkras (prop. 1978/79:28, s. 148 och prop. 1989/90:3, s. 44).

Av 10 § FPL följer att länsrätten ska underrätta den som är motpart om en ansökan och dess innehåll samt förelägga motparten att svara inom viss tid. En part har vidare enligt 18 § FPL rätt att få kännedom om det som tillförts målet av annan än honom eller henne själv och få tillfälle att yttra sig över det. Länsrätten behöver dock inte underrätta motparten om ansökan och andra uppgifter om det kan befaras att en underrättelse skulle avsevärt försvåra genomförandet av beslutet.

Undantaget från förvaltningsprocesslagens krav att domstolar ska kommunicera ansökningar och andra uppgifter med part är regelmässigt tillämplig i fall där det föreligger fara i dröjsmål i den mening som avses i 5 § betalningssäkringslagen (jfr prop. 1978/79:28, s. 148). Utan bestämmelsen i 5 § betalningssäkringslagen skulle alltså länsrätten kunna bifalla en ansökan om betalningssäkring utan att underrätta den betalningsskyldige. Innehållet i 5 § betalningssäkringslagen ska ses mot den bakgrunden.

I förarbetena till betalningssäkringslagen uttalade departementschefen att i vissa fall är det angeläget att den betalningsskyldige hörs trots att det finns grund för att inte kommunicera med hänvisning till möjligheterna att genomföra beslutet. Departementschefen, som påpekade att förvaltningsprocesslagens bestämmelse om interimistiska förordnanden bara gäller vid överklagande och alltså inte i mål som anhängiggörs genom en ansökan, ansåg att länsrätten i sådana fall borde ha möjlighet att fatta ett interimistiskt beslut om betalnings-

säkring utan föregående kommunikation. Syftet var att undvika att mål om betalningssäkring avgörs slutligt utan att den betalningsskyldiges uppgifter har kunnat beaktas (prop. 1978/79:28, s. 148 och 149). Det föreskrevs därför ursprungligen att rätten, om det var fara i dröjsmål, fick omedelbart bevilja åtgärden att gälla till dess annorlunda förordnats.

I samband med 1990 års reform av reglerna om betalningssäkring formulerades bestämmelsen om. Då tillkom på Lagrådets inrådan även föreskriften om att ett yrkande om betalningssäkring inte får bifallas utan att motparten beretts tillfälle att yttra sig. Förebilden för ändringarna var bestämmelserna om kvarstad, närmare bestämt 15 kap. 5 § tredje stycket rättegångsbalken (prop. 1989/90:3, s. 44 samt 70–72).

Den utredning som föregick 1990 års reform av bestämmelserna om betalningssäkring föreslog att det i lagen skulle anges att varje beslut om betalningssäkring skulle gälla till dess att annat förordnats, dvs. att alla beslut var interimistiska. Syftet var att tydliggöra att mål om betalningssäkring skulle vara oavslutat hos länsrätten så länge behov av att ändra beslutet kunde uppkomma (SOU 1987:75 och prop. 1989/90:3, s. 27).

I lagrådsremissen gick regeringen vidare med utredningens förslag. Lagrådet yttrade dock att det redan av gällande rätt följde att ett beslut om betalningssäkring är ”öppet” i länsrätten i den meningen att beslutet genast ska hävas helt eller delvis om förutsättningarna har ändrats till den enskildes fördel och att länsrätten kunde vara skyldig att självmant häva ett beslut. Det innebar enligt Lagrådet att beslut om betalningssäkring inte behövde betecknas som interimistiska för att uppnå syftet att beslut om betalningssäkring snabbt ska kunna ändras i takt med att förutsättningarna ändras (prop. 1989/90:3, s. 27).

Departementschefen påpekade att de fördelar som eftersträvades med förslaget var bl.a. att klargöra att länsrätten borde ta initiativ till att ändra ett beslut så snart det fanns skäl för det. Länsrätten skulle övervaka att betalningssäkringen anpassades till händelseutvecklingen. En annan fördel med att markera att alla beslut är interimistiska var att den betalningsskyldige lättare skulle förstå att han även efter det att tiden för överklagande gått ut kan få ett beslut ändrat. Departementschefen ansåg dock i likhet med Lagrådet att fördelarna borde kunna uppnås utan att det i lag markeras att varje beslut om betalningssäkring är interimistiskt (prop. 1989/90:3, s. 27 och 28).

Departementschefen föreslog i stället, också det i enlighet med vad Lagrådet yttrat, en bestämmelse om att länsrätten ska pröva frågor om hävning på parts yrkande och när det annars finns skäl för en prövning. Förslaget innebar att länsrätten fick ökat ansvar för att beslut om betalningssäkring justeras eller hävs när det är motiverat. Vidare föreslogs att den betalningsskyldige skulle upplysas om rätten att begära hävning (prop. 1989/90:3, s. 28 och 29).

Ett beslut om betalningssäkring är speciellt i den mening att det i princip alltid går att ändra och det oavsett om det fått laga kraft. Beslutet är med andra ord ”öppet” för ändring så länge det behövs och länsrätten är skyldig att pröva om beslutet ska hävas när part begär det eller om det annars finns skäl för det. Den betalningsskyldige ska i varje beslut om betalningssäkring upplysas om rätten att begära att beslutet hävs, dvs. även i omedelbara beslut. Det innebär att i omedelbara beslut föreläggs den betalningsskyldige att yttra sig över Skatteverkets ansökan samtidigt som länsrätten upplyser om rätten att begära att beslutet hävs.

Systemet med öppna beslut gör att det är motiverat att ifrågasätta behovet av omedelbara beslut. Befogenheten att fatta omedelbara beslut finns för att länsrätten ska kunna hantera fara i dröjsmål genom ett interimistiskt beslut i stället för att med stöd av förvaltningsprocesslagen besluta slutligt utan kommunikering. Tanken är att den betalningsskyldige ska ges tillfälle att yttra sig efter det att det interimistiska beslutet verkställts och att länsrätten ska pröva frågan om betalningssäkringen ska bestå när den betalningsskyldige yttrat sig. Visar det sig då att det inte finns förutsättningar för betalningssäkring ska det omedelbara beslutet hävas med stöd av 6 § betalningssäkringslagen (Almgren och Leidhammar, Skatteförfarandet 2, s. 5:1 BetsL).

Det intressanta här är att resultatet hade blivit detsamma om länsrätten beslutat om betalningssäkring utan kommunikation med stöd av 10 § FPL och enligt 9 § betalningssäkringslagen förordnat om att beslutet ska delges den betalningsskyldige först i samband med verkställigheten. Rimligen bör den betalningsskyldige samtidigt upplysas om rätten att begära att beslutet hävs. Om det kommer in en begäran med uppgifter som visar att det saknas förutsättningar för betalningssäkring kommer länsrätten att häva det slutliga beslutet. De verkställighetsåtgärder som har genomförts ska då genast återgå, om inte länsrätten förordnar annat (10 § betalningssäkringslagen).

I båda fallen meddelas och verkställs ett beslut om betalningssäkring utan att den betalningsskyldige får komma till tals. Så snart besluten verkställts ges den betalningsskyldige möjlighet att komma till tals och länsrätten kan då i båda fallen upphäva beslutet om uppgifter från den betalningsskyldige gör att det inte finns skäl för betalningssäkring. I sådana fall ska genomförda verkställighetsåtgärder återgå. Det bör också nämnas att även om den betalningsskyldige inte hörs av är länsrätten skyldig att häva beslutet om betalningssäkring om skäl för beslutet inte längre föreligger eller det av annan anledning inte bör kvarstå. De skillnader som finns mellan de båda alternativen är terminologisk. I realiteten blir dock effekten densamma i båda alternativen, nämligen att beslutet upphävs om det inte finns förutsättningar för betalningssäkring.

Mot bakgrund av nu angivna förhållanden får 5 § betalningssäkringslagen anses överflödig och bestämmelsen förs därför inte över hit. Från rättssäkerhetssynpunkt är det nämligen tillräckligt att den betalningsskyldige har möjlighet att när som helst begära att frågan om betalningssäkring prövas på nytt och att länsrätten, även om den betalningsskyldige inte begärt hävning, ska pröva frågan när det finns skäl till det.

9 §

I *första stycket* sägs att länsrättens befogenhet enligt 8 § att häva ett beslut om betalningssäkring även gäller beslut som har överklagats. Bestämmelsen, som är från 1990, finns i dag i 6 § andra stycket betalningssäkringslagen (prop. 1989/90:3, s. 28, 44 och 45). Den innebär att handläggningen i länsrätten fortsätter även efter det att länsrätten beslutat om betalningssäkring. Syftet är att förlägga tyngdpunkten i betalningssäkringsprocessen i länsrätt. Före 1990 var det nämligen vanligt att tyngdpunkten hamnade i kammarrätten efter att ett omedelbart beslut överklagats dit (prop. 1989/90:3, s. 44).

Av *andra stycket* framgår vad som gäller om länsrätten ändrar ett beslut som överklagats. Det framgår i dag av 6 § tredje stycket betalningssäkringslagen, som också tillkom 1990 (prop. 1989/90:3, s. 28, 44 och 45).

Tidsfrist när betalningsskyldigheten inte är fastställd

10 §

Av paragrafen följer att en tidsfrist på sex månader gäller för beslut om betalningssäkring för ej fastställda betalningsskyldigheter.

Paragrafen ersätter 7 § första stycket betalningssäkringslagen. Tidsfristen infördes 1990 i syfte att garantera rimliga handläggningstider i mål där betalningssäkring meddelats. Bakgrunden var en undersökning, gjord av den utredning som föregick 1990 års reform (SOU 1987:75). Undersökningen visade att bestämmelser om skyndsamt handläggning inte var tillräckligt för att skattemål där betalningssäkring beslutats skulle handläggas skyndsamt (prop. 1989/90:3, s. 24 och 45). Tidsfristen infördes alltså för att ej fastställda fordringar skulle fastställas snabbare.

I *andra stycket* sägs att länsrätten får förlänga tidsfristen med tre månader i taget om det finns särskilda skäl. Som exempel på särskilda skäl nämns i förarbetena att den betalningsskyldige förhåller fastställandet av betalningsskyldigheten eller att utredningen är mycket omfattande (prop. 1989/90:3, s. 25).

Av 34 § FPL följer att en domstols beslut i en fråga om förlängning får överklagas särskilt, trots att beslutet inte innebär att målet om betalningssäkring avgörs slutligt (prop. 1989/90:3, s. 25 och 50). Den bestämmelsen flyttas nu till 67 kap. 27 §.

Bestämmelsen om att tidsfristen bara får förlängas med tre i månader i taget är från 1994 (prop. 1993/94:151, s. 145, 146 och 172).

I dag är effekten av att tidsfristen inte följs att länsrätten ska upphäva beslutet om betalningssäkring. I förarbetena diskuterades att låta besluten upphöra med automatik om inte Skatteverket inom tidsfristen beslutat om fastställelse eller ansökt hos domstol om att betalningsskyldigheten ska fastställas. Departementschefen ansåg dock att det var enklare för kronofogdemyndigheten att få besked från länsrätten att en betalningssäkring hävts än att kronofogdemyndigheten vid utgången av varje tidsfrist skulle kontrollera om fordran fastställts eller om fastställelse yrkats i domstol. Som skäl framfördes också att tidsfristen inte är tänkt att markera den tidpunkt då beslutet normalt ska upphöra att gälla (prop. 1989/90:3, s. 24).

I fall där Skatteverket inte fastställt betalningsskyldigheten eller ansökt om fastställelse hos domstol inom tidsfristen bör den betalningsskyldige kunna vara säker på att beslutet upphör vid

fristens utgång. Det intresset får anses väga tyngre än de skäl som anfördes för att länsrätten skulle besluta om hävning. Besluten ska därför upphöra med automatik om Skatteverket inte vidtagit föreskrivna åtgärder inom tidsfristen.

11 §

Om ett beslut upphört att gälla enligt 10 § på grund av att tidsfristen gått ut utan att betalningsskyldigheten fastställts eller att frågan om fastställelse väckts i domstol, får enligt förevarande paragraf ett nytt beslut om betalningssäkring på samma grund fattas endast om bristerna beträffande fastställelsen åtgärdats. Det följer i dag av 7 § andra stycket betalningssäkringslagen. Bestämmelsen är från 1990 och tillkom för att tidsfristen inte skulle kunna kringgås (prop. 1989/90:3, s. 25 och 45).

Beslut om att ta egendom i förvar

12 §

Paragrafen ersätter 16 och 17 §§ betalningssäkringslagen. Bestämmelsen i 16 § nämnda har bara ändrats en gång och det var 1994 (prop. 1978/79:28, s. 164–166 och prop. 1993/94:151, s. 172). Då ändrades hänvisningen beträffande granskningsledare från bevissäkringslagen (1975:1027) för skatte- och avgiftsprocessen, som upphävdes, till tvångsåtgärdslagen. Bestämmelsen i 17 § betalningssäkringslagen har ändrats flera gånger (prop. 1978/79:28, s. 166). Sin nuvarande lydelse fick den paragrafen när Skatteverket ersatte Riksskatteverket och de tio skattemyndigheterna (prop. 2002/03:99). Innehållet i 17 § betalningssäkringslagen ändrades dessutom i samband med 1990 års reformer av betalningssäkringen och skatteförfarandet (prop. 1989/90:3, s. 47 och prop. 1989/90:74, s. 204).

Om det finns en akut risk för att egendom som kan betalningssäkras undanskaffas, får enligt *första stycket* den som Skatteverket förordnat som granskningsledare ta egendomen i förvar.

Uttrycket ”akut risk” ersätter ordet ”fara” som används i 16 § betalningssäkringslagen. Ändringen görs för att det är lämpligt att använda samma uttryck som i kapitlet om bevissäkring, dvs. 45 kap., för att beskriva motsvarande förutsättning.

Avsikten är att åtgärden ska användas i fall där verkställigheten av ett beslut om betalningssäkring inte kan avvaktas (prop. 1978/79:28, s. 164–166). Ett förvar kan därför ses som ett förstadium till verkställighet av ett beslut om betalningssäkring. Skälet till att verkställigheten inte kan avvaktas ska vara att det finns en akut sabotagerisk, dvs. en akut risk för att egendomen undanskaffas.

Det är bara egendom som kan betalningssäkras som får tas i förvar. Med att egendom kan betalningssäkras avses att förutsättningarna för beslut om betalningssäkring och verkställighet är uppfyllda i förhållande till den aktuella egendomen. Dessutom krävs att det finns risk för att egendomen undanskaffas (prop. 1978/79:28, s. 164–166).

Med att ta egendomen i förvar förstås att den skattskyldige fråntas den faktiska rådigheten över egendomen. Den betalningsskyldige förlorar möjligheten att förfoga över egendomen (prop. 1978/79:28, s. 164–166).

Av *andra stycket* följer att om egendom tagits i förvar ska Skatteverket så snart det kan ske och senast inom fem dagar ansöka om betalningssäkring hos länsrätten. Samma uttryck används i 45 kap. 15 § andra stycket för att ange hur snabbt en granskningsledare ska underställa länsrätten ett beslut om bevissäkring.

Om Skatteverket inte ansöker om betalningssäkring eller om ansökan avslås, ska egendomen omedelbart återställas. Beslutar länsrätten om betalningssäkring, ska egendomen bli kvar i förvar till dess att beslutet verkställs om inte rätten beslutar annat.

Behörig länsrätt

13 §

I 20 § betalningssäkringslagen pekas behörig länsrätt ut. Paragrafen har ändrats ett flertal gånger sedan ikraftträdandet men fick sin nuvarande lydelse 2007 (prop. 2006/07:96). Den ersätts nu av förevarande paragraf.

Det bör noteras att paragrafen inte förutsätter att det finns något beslut att överklaga för den förelagde utan behörig länsrätt är den som hade varit behörig att pröva ansökan om ansökan hade varit ett överklagande från den som betalningssäkringen gäller. Bestämmelser om behörig länsrätt för överklagande finns i 67 kap.

Av 20 § andra stycket betalningssäkringslagen framgår vilken länsrätt som är behörig i mål där Tullverket företräder det allmänna, dvs. i mål som avser skatt som ska betalas till Tullverket eller transporttillägg enligt punktskattekontrollagen.

Som sägs i 1 § är bestämmelserna om betalningssäkring inte direkt tillämpliga på tull och annan skatt m.m. som ska betalas till Tullverket. Betalningssäkring ska dock få användas även i fortsättningen och i tullagen samt punktskattekontrollagen hänvisas därför till det här kapitlet. Hänvisningarna omfattar även den här paragrafen. I 1 kap. 6 c § tullagen och 4 kap. 5 a § punktskattekontrollagen finns dock en alternativ forumbestämmelse.

Muntlig förhandling

14 §

Paragrafen ersätter 8 § betalningssäkringslagen, som är från 1990 (prop. 1989/90:3, s. 21–23 och 45). Enligt 8 § nämnda lag ska länsrätt och kammarrätt hålla muntlig förhandling om den betalningsskyldige begär det och det inte är uppenbart obehövt. Den betalningsskyldige ska vidare upplysas om rätten till muntlig förhandling.

Av 9 § FPL följer att länsrätt och kammarrätt ska hålla muntlig förhandling om en enskild begär det. Muntlig förhandling behöver dock inte hållas om det är obehövt eller särskilda skäl talar mot det. Om det i lag eller förordning meddelats bestämmelser som avviker från förvaltningsprocesslagen gäller de bestämmelserna.

I den proposition som föregick 1990 års bestämmelse om muntlig förhandling uttalade departementschefen att den betalningsskyldiges inflytande på frågan om muntlig förhandling bör vara större än vad som följer av förvaltningsprocesslagen. Departementschefen anförde vidare att den betalningsskyldige i princip bör vara tillförsäkrad en rätt till muntlig förhandling. En domstol borde enligt departementschefen bara få gå emot en betalningsskyldigs önskemål i fall där en muntlig förhandling uppenbarligen inte skulle fylla något syfte, som t.ex. i fall där det kan antas att ansökan om betalningssäkring kommer att avslås (prop. 1989/90:3, s. 21–23 och 45).

Den betalningsskyldiges rätt till muntlig förhandling är mer eller mindre ovillkorlig och påminner i det avseendet om skatt-

skyldigas rätt till muntlig förhandling i mål om särskilda avgifter. I mål om särskilda avgifter får länsrätt och kammarrätt bara avslå en begäran om muntlig förhandling om det finns anledning att anta att avgift inte kommer att tas ut. Bestämmelsen tillkom 1987 och finns i dag i 6 kap. 24 § TL dit 22 kap. 13 § SBL hänvisar. I förarbetena anförde departementschefen att redan av förvaltningsprocesslagen följer att en domstol ska ta stor hänsyn till en enskilds önskemål om muntlig förhandling men att det i fråga om särskilda avgifter fanns skäl att gå ett steg längre och låta den skattskyldiges önskemål vara utslagsgivande. Som skäl för sin ståndpunkt anförde departementschefen att det rörde sig om en sanktionsavgift och eftergift kan ske med hänsyn till den skattskyldiges personliga förhållanden (prop. 1987/88:55, s. 12 och 13).

Genom hänvisningar till skattebetalningslagen gäller bestämmelsen om muntlig förhandling i mål om särskilda avgifter även i mål om kontrollavgifter enligt torgkontrollagen, branschkontrollagen och kassaregisterlagen. Givetvis omfattas också den kontrollavgift som regleras i skattebetalningslagen, närmare bestämt i 15 kap. 9 § SBL, och som påförs säljare av investeringsguld som inte fullgjort skyldigheten att anteckna en köparens identitet (prop. 2006/07:105, s. 99, 100 och 166). Dessa kontrollavgifter ska i fortsättningen regleras i förevarande lag.

Även bestämmelserna om företrädaransvar innehåller en bestämmelse om muntlig förhandling där företrädarens önskemål i princip är utslagsgivande. Av 12 kap. 7 a § SBL följer nämligen att länsrätt och kammarrätt bara får avslå en begäran om muntlig förhandling från företrädaren när det finns anledning att anta att han eller hon inte kommer att åläggas betalningsskyldighet (prop. 2002/03:128, s. 32, 33 och 53).

Bestämmelserna om muntlig förhandling i mål om betalningssäkring, särskilda avgifter och företrädaransvar är snarlika och de skulle därför kunna slås samman till en gemensam bestämmelse. Ett problem är dock att länsrätten beslutar om betalningssäkring och företrädaransvar som första instans medan frågor om särskilda avgifter prövas först efter överklagande. Bestämmelserna om muntlig förhandling i mål om särskilda avgifter ges i taxeringslagen i kapitlet om överklagande. Hänvisningen dit i skattebetalningslagen finns i den lagens kapitel om överklagande. Även här är det logiskt att placera bestämmelser om muntlig förhandling i mål om särskilda avgifter i kapitlet om överklagande.

Det är däremot inte bra att placera bestämmelser om muntlig förhandling i mål om betalningssäkring och företrädaransvar bland bestämmelser som ges under rubriken "Överklagande". Skälet till det är att bestämmelserna då blir svåra att hitta eftersom länsrätten beslutar som första instans och inte efter överklagande. Att länsrätten och inte Skatteverket beslutar som första instans är ett avsteg från huvudregeln att Skatteverket fattar beslut enligt denna lag. Det bör därför framgå redan av förevarande kapitel och av kapitlet om företrädaransvar att det är länsrätten som beslutar. Där det sägs att länsrätten beslutar bör det även sägas att länsrätten ska hålla muntlig förhandling om den enskilde begär det och det inte är uppenbart obehövt. Det nu sagda talar för att bestämmelsen om muntlig förhandling i mål om betalningssäkring bör ges här.

Å andra sidan gäller bestämmelsen om muntlig förhandling även handläggningen i kammarrätt och kammarrätten beslutar efter överklagande. Att dela upp bestämmelsen och här bara ange när länsrätten ska hålla muntlig förhandling och först i kapitlet om överklagande reglerar frågan om muntlig förhandling i kammarrätten är alltför krångligt och bör därför inte vara aktuellt. Då är det klart bättre, även om systematiken inte blir helt logisk, att låta förevarande bestämmelse även reglerar frågan om muntlig förhandling i kammarrätten. Trots att kammarrätten beslutar efter överklagande sägs det alltså redan här att kammarrätten ska hålla muntlig förhandling om den betalningsskyldige begär det.

Ordalydelsen i bestämmelsen om muntlig förhandling i mål om betalningssäkring skiljer sig från den i bestämmelserna om muntlig förhandling i mål om särskilda avgifter respektive företrädaransvar. I sistnämnda bestämmelser sägs att muntlig förhandling inte behöver hållas om det finns anledning att anta att avgift eller ansvar inte kommer att beslutas medan förutsättningen för att inte behöva hålla förhandling i mål om betalningssäkring är att det är uppenbart obehövt. Med uppenbart obehövt avses bl.a. att det finns anledning att anta att betalningssäkring inte kommer att beslutas men även att den betalningsskyldige upprepade gånger utan några egentliga skäl begär att muntlig förhandling ska hållas (prop. 1989/90:3, s. 45).

Förfarandet för betalningssäkring skiljer sig från förfarandet för företrädaransvar och särskilda avgifter när det gäller den enskildes möjlighet att få beslutet ändrat. Av 8 § följer nämligen att den betalningsskyldige när som helst kan begära att länsrätten prövar om betalningssäkringen bör hävas. Det finns alltså fler alternativ än

överklagande och möjligheten att begära hävning är öppen även efter det att tiden för överklagande gått ut. Denna skillnad kan åberopas som skäl för att länsrätten bör ha möjlighet att avslå en begäran om muntlig förhandling även i fall där det finns anledning att betalningssäkring kommer att bestå. Värdet av att ha enhetliga bestämmelser om muntlig förhandling i nu aktuella fall får dock anses väga tyngre. Med hänsyn härtill bör bestämmelsen om muntlig förhandling anpassas till motsvarande bestämmelser om muntlig förhandling i mål om företrädaransvar och särskilda avgifter. Det föreskrivs därför att muntlig förhandling inte behöver hållas om det finns anledning att anta att en ansökan om betalningssäkring kommer att avslås eller att en betalningssäkring kommer att hävas.

Regleringen innebär att om länsrätten avslagit en begäran om muntlig förhandling får länsrätten inte bifalla en ansökan om betalningssäkring eller avslå en begäran om hävning utan att först hålla muntlig förhandling (jfr prop. 1987/88:55, s. 13).

Avslutningsvis bör något sägas om den betalningsskyldiges rätt till muntlig förhandling enligt Europeiska konventionen om de mänskliga rättigheterna. Ett verkställt beslut om betalningssäkring innebär att den betalningsskyldiges rådighet över egendomen inskränks. Eftersom ett mål om betalningssäkring avser inskränkningar i äganderätten bör den betalningsskyldige ha rätt till muntlig förhandling enligt artikel 6 i konventionen.

Underrättelse om beslut

15 §

I paragrafen, som ersätter 9 § betalningssäkringslagen, finns bestämmelser om att den betalningsskyldige ska underrättas om ett beslut om betalningssäkring omedelbart men att underrättelsen under vissa förutsättningar får skjutas upp.

Den som varit part i ett mål ska enligt 31 § FPL underrättas om domstolens beslut i målet. Från denna regel finns inget undantag i förvaltningsprocesslagen. Om det i annan lag eller förordning finns bestämmelser som avviker från förvaltningsprocesslagen gäller dock dessa bestämmelser.

Förvaltningsprocesslagen säger att beslutet ska tillställas part men inget om på vilket sätt. Delgivning är alltså inte obligatorisk utan även andra alternativ är tänkbara, som t.ex. att skicka beslutet i

vanligt brev. Syftet är att det ska vara möjligt för rätten att underrätta en part på det sätt som är lämpligast i det aktuella målet (prop. 1971:30, s. 587).

Att delgivning inte är obligatoriskt enligt förvaltningsprocesslagen framgår även av 47 § där det sägs att om rätten ska underrätta någon om innehållet i en handling får det ske genom delgivning. Det sägs vidare att delgivning ska användas, om det är särskilt föreskrivet eller om det med hänsyn till syftet med bestämmelsen om underrättelse framgår att delgivning bör ske. I övrigt bör delgivning bara tillgripas om det påkallat med hänsyn till omständigheterna.

Enligt 9 § första stycket betalningssäkringslagen ska ett beslut om betalningssäkring delges gäldenären, dvs. den betalningsskyldige. Det innebär att den betalningsskyldige ska underrättas om beslutet genom delgivning enligt delgivningslagen (1970:428). Delgivning används när det är nödvändigt att få bevis om att beslutet nått den betalningsskyldige och när detta skett. I förarbetena till lagen om betalningssäkring av skatter, tullar och avgifter sägs att delgivning bör vara obligatoriskt på grund av en betalningssäkrings karaktär (prop. 1978/79:28, s. 150). Det är rimligt att utgå från att uttalandet syftar på att betalningssäkring är en säkerhetsåtgärd som får verkställas omedelbart.

Att delgivning är obligatoriskt och det oavsett utgången i målet innebär att beslut där länsrätten avslår en ansökan om betalningssäkring och beslut som häver en tidigare beslutad betalningssäkring också ska delges den betalningsskyldige. Eftersom 31 § FPL bara gäller beslut varigenom rätten avgör målet bör det noteras att enligt 9 § betalningssäkringslagen ska även andra beslut än slutliga delges den betalningsskyldige, som t.ex. beslut om förlängning av tidsfristen för betalningssäkring av fordran som inte är fastställd. Eftersom sådana beslut får överklagas särskilt enligt 34 § FPL skulle dock länsrätten även utan 9 § betalningssäkringslagen varit skyldig att underrätta den betalningsskyldige om beslut om att förlänga tidsfristen (jfr Wennergren: *Förvaltningsprocesslagen m.m. En kommentar*, 5:e u, s. 321).

Tvångsåtgärdslagen innehåller också en bestämmelse om beslutsunderrättelse. Den skiljer sig inte från 31 § FPL när det gäller på vilket sätt den som berörs av beslutet ska underrättas. Skillnaden i förhållande till förvaltningsprocesslagen rör i stället tiden för underrättelsen. Enligt tvångsåtgärdslagen ska underrättelse nämligen ske omedelbart medan förvaltningsprocesslagen

inte säger något om när underrättelse ska ske. Det ligger dock i sakens natur att en part ska underrättas om ett slutligt beslut så snart som möjligt (Bohlin och Warnling-Nerep, *Förvaltningsrättens grunder*, s. 159). Av förordningen (2003:234) om tiden för tillhandahållande av domar och beslut, m.m. framgår att en dom eller ett beslut ska skickas till parterna inom en vecka från avgörandet. Om en förvaltningsdomstol gett till känna att avgörandet ska meddelas en viss dag ska dock domen skickas samma dag som den meddelas.

Det finns ingen uttrycklig motivering i förarbetena till tvångs-åtgärdslagen varför den som berörs av ett beslut ska underrättas omedelbart (prop. 1993/94:151). En kvalificerad gissning är dock att motivet är att det rör sig om tvångsåtgärder och att beslutet får verkställas omedelbart. Av 45 kap. 17 § framgår att även i fortsättningen ska underrättelse om sådana beslut ske omedelbart.

Enligt 10 § betalningssäkringslagen får beslut om betalningssäkring genast verkställas. Med hänsyn till att det ska gälla också i fortsättningen och till att underrättelse om beslut om bevissäkring ska ske omedelbart bör även den betalningsskyldige underrättas omedelbart. Nästa fråga är om delgivning alltså ska vara obligatoriskt eller om länsrätten bör avgöra på vilket sätt den betalningsskyldige ska underrättas om ett beslut om betalningssäkring, dvs. den ordning som gäller för underrättelse om beslut om bevissäkring.

Om det inte är särskilt föreskrivet ska delgivning enligt 47 § FPL användas när det med hänsyn till syftet med bestämmelsen om underrättelsen framgår att delgivning bör ske eller när det är påkallat av omständigheterna. Det innebär att även om delgivning inte är föreskrivet bör länsrätten delge beslut om betalningssäkring som gått den betalningsskyldige emot. Ett bevis för att den betalningsskyldige fått del av sådana beslut behövs nämligen för att beräkna tiden för överklagande. Däremot är det knappast motiverat att delge beslut där länsrätten avslår Skatteverkets ansökan om betalningssäkring. Eftersom Regeringsrättens beslut inte kan överklagas behöver domstolens beslut inte delges (prop. 1971:30, s. 587).

Mot bakgrund av nu angivna förhållanden är det rimligt att dra slutsatsen att det inte behövs ett undantagslöst krav på delgivning för att delgivning ska ske i fall där det är motiverat. Dagens krav innebär snarare att delgivning sker i fler fall än vad som är nödvändigt. Bestämmelsen om obligatorisk delgivning bör därför

tas bort och behovet av delgivning bör i stället bedömas enligt 47 § FPL. Här sägs därför bara att den betalningsskyldige ska underrättas om beslutet. På vilket sätt det bör ske avgör länsrätten med ledning av 47 § FPL. Det är samma ordning som gäller för beslut om bevissäkring och som alltså ska gälla för sådana beslut.

Det bör nämnas att det inte finns något krav på att Skatteverket ska delges beslut om betalningssäkring och med hänsyn till 47 § FPL får det antas att delgivning inte används för att informera Skatteverket om beslut om betalningssäkring.

Enligt 9 § andra stycket betalningssäkringslagen får delgivning skjutas upp till verkställigheten om det kan befaras att genomförandet av beslutet avsevärt försvåras om beslutet delges den betalningsskyldige före verkställigheten.

En liknande bestämmelse finns i 20 § tvångsåtgärdslagen där det sägs att den som berörs av beslutet inte behöver underrättas omedelbart om det kan befaras att det därigenom blir svårare att genomföra beslutet.

Av förarbetena framgår att möjligheten i 9 § andra stycket nämnda betalningssäkringslagen att skjuta upp delgivningen till verkställigheten tar sikte på fall där den betalningsskyldige kan befaras sabotera verkställigheten (prop. 1978/79:28, s. 69, 122 och 150). Det ska med andra ord finnas risk för att den betalningsskyldige undanskaffar egendom som får tas i anspråk för att säkerställa betalningsskyldigheten, dvs. egendom som kan betalningssäkras. I 5 och 13 §§ betalningssäkringslagen där förutsättningarna för betalningssäkring respektive att ta egendom i förvar finns används ordet ”risk”. Eftersom det ordet ger uttryck för i stort sett samma beviskrav som ”kan befaras” bör det användas även här.

Det bör vidare tydliggöras vad risken ska avse. Som förutsättning för att granskningsledaren ska få ta egendom i förvar gäller enligt 12 § att det finns en akut risk för att den betalningsskyldige undanskaffar egendom som kan betalningssäkras. Syftet med betalningssäkring är att säkerställa betalningen av skatt i fall där det finns risk för betalningssabotage. Möjligheten att skjuta upp en beslutsunderrättelse till verkställigheten bör kopplas till denna risk, som bl.a. kommer till uttryck i 12 §.

Mot bakgrund av det nu sagda föreskrivs i *andra stycket* att underrättelse får ske i samband med att betalningssäkringen verkställs om det finns risk för att den betalningsskyldige undanskaffar egendom som kan betalningssäkras.

Avslutningsvis kan nämnas att i 4 kap. 12 § utsökningsbalken används även ordet ”risk” och uttrycket ”undanskaffar egendom” för att ange när underrättelse inte behöver ske. Där sägs nämligen att gäldenären inte behöver underrättas innan utmätning sker om det finns risk att gäldenären undanskaffar eller förstör egendom eller saken eljest är brådskande.

Ersättning för skada

16 §

Paragrafen anger under vilka förutsättningar en betalningsskyldig kan få ersättning för skada (skadestånd) till följd av betalningssäkring för en icke fastställd betalningsskyldighet. Att skadan ska ha tillfogats genom beslutet om betalningssäkring är självklart och uttrycket ”som därigenom tillfogats honom” tas därför bort.

Den betalningsskyldige har rätt till ersättning dels om betalningsskyldigheten inte alls fastställs slutligt, dels om betalningsskyldigheten fastställs men till ett väsentlig lägre belopp än det som betalningssäkrats. En motsvarande bestämmelse om skadestånd finns i dag i 21 § första stycket betalningssäkringslagen. Bestämmelser om ersättning för skada infördes 1990 och förutsättningarna för ersättning har inte ändrats sedan dess (prop. 1989/90:3, s. 38–42, 48 och 49).

I 21 § andra stycket betalningssäkringslagen föreskrevs från början att ersättning lämnas endast för skada som är av någon betydelse och att rätten till ersättning inte omfattade kostnader för biträde eller utredning (prop. 1989/90:3, s. 41, 48 och 49). År 1994 slopades begränsningen till skador av någon betydelse (prop. 1993/94:151, s. 146, 147 och 172). Samtidigt ersattes bestämmelsen om att ersättning inte utgår för kostnader för utredningen och biträde med en hänvisning till lagen ersättningslagen.

Av förarbetena att döma är syftet med hänvisningen till ersättningslagen att processkostnader ska ersättas enligt bestämmelserna i den lagen (prop. 1993/94:151, s. 147). Det som gällde när ersättningsrätten infördes gäller alltså alltså alltså, dvs. processkostnader omfattas inte av rätten till ersättning.

Ersättningslagen upphävs och bestämmelserna i lagen flyttas över till förevarande lag, närmare bestämt till 40 kap. I *andra stycket* föreskrivs därför att första stycket inte gäller för kostnader som

omfattas av bestämmelserna i 40 kap. om ersättning för kostnader för biträde.

17 §

Enligt paragrafen får ersättning för skada vägras eller sättas ned om den betalningsskyldige medverkat till skadan eller det annars är oskäligt att ersättning utgår. Det sägs i dag i 22 § betalningssäkringslagen, som är från 1990 och aldrig har ändrats (prop. 1989/90:3, s. 41, 42, 49 och 50).

18 §

Talan om skadestånd till följd av betalningssäkring av en icke fastställd betalningsskyldighet förs hos allmän domstol. Ett alternativt tillvägagångssätt för den betalningsskyldige är att först vända sig till Justitiekanslern (JK) och begära skadestånd av staten. JK kan, inom ramen för statens s.k. frivilliga skadereglering enligt förordningen (1995:1301) om handläggning av skadeståndsanspråk mot staten, besluta om skadestånd till en enskild. Denna skadereglering är helt kostnadsfri för den enskilde.

Frågor om ersättning för skada är de enda frågor i denna lag som ska prövas av allmän domstol. För att undvika att sådana frågor hamnar hos Skatteverket eller hos länsrätten ges därför här en upplysning om att frågor om ersättning för skada prövas på det sätt som gäller för skadeståndsanspråk mot staten. Att Justitiekanslern handlägger anspråk på ersättning med stöd av 21 § betalningssäkringslagen framgår av 3 § förordningen om handläggningen av skadeståndsanspråk mot staten. Bestämmelsen i förordningen ska i fortsättningen hänvisa till 16 §.