

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

Avd. X Undantag från kontroll

47 kap. Handlingar och uppgifter som inte får granskas

Inledning

Dagens bestämmelser om rätt att undanta handlingar och uppgifter från kontroll finns i 3 kap. 13–14 c §§ TL. I 14 kap. 5 § och 7 a § andra stycket SBL och 3 § tredje stycket torgkontrollagen samt 17 kap. 7 § LSK hänvisas till bestämmelserna i taxeringslagen. När det i fortsättningen sägs att en paragraf i den här lagen ersätter, motsvarar m.m. någon av paragraferna i taxeringslagen inkluderar det även nyss nämnda hänvisningar dit.

Tvångsätgärdslagen har egna bestämmelser om rätt att undanta handlingar. Bestämmelserna, som finns i 16–19 §§, 21 § fjärde stycket och 28 § nämnda lag, är nästan helt identiska med dem som ges i taxeringslagen.

Bestämmelserna om rätt att undanta handlingar och uppgifter från kontroll fick sitt innehåll genom lagstiftning 1994 (prop. 1993/94:151, s. 93–98). Bestämmelserna i 3 kap. 13 § TL och 16 § tvångsätgärdslagen har inte ändrats sedan dess. Hänvisningen till nämnda paragraf i taxeringslagen i 14 kap. 7 a § andra stycket SBL ersatte tidigare hänvisningar i samma ämne (prop. 1996/97:100, s. 599). En hänvisning till 3 kap. 13 § TL fanns med i den ursprungliga lydelsen av torgkontrollagen (prop. 1996/97:100, s. 173). Bestämmelsen i LSK ersatte en tidigare bestämmelse som också hänvisade till nyss nämnda paragraf i taxeringslagen (prop. 2001/02:25, s. 204).

Från föreläggande kan såväl handlingar som uppgifter undantas. Om det är fråga om att undanta handlingar har Skatteverket begärt att få specifika handlingar eller kopior av dessa, t.ex. fakturor. Är det i stället uppgifter som ska undantas har Skatteverket bara begärt uppgifter om något förhållande, t.ex. hur stora utbetalningar som gjorts till en viss person under beskattningsåret. Föreläggandet avser alltså inte några specifika handlingar med koppling till utbetalningarna utan bara uppgifter om utbetalningarna. Den skattskyldige förutsätts givetvis sammanställa uppgifterna i en handling, men det är inte den handlingen, som ju inte existerade vid tidpunkten för föreläggandet, som Skatteverket begärt in utan uppgifterna.

Rätten till undantag från revision och tvångsätgärder avser bara handlingar. Denna skillnad jämfört med föreläggande berörs inte i

förarbetena men bakgrunden är sannolikt att kontrollen vid såväl revision som tvångsåtgärder är inriktad på handlingar. Det är handlingar som får granskas respektive eftersökas och omhändertags för granskning. Att granskningen leder till att uppgifter samlas in är en annan sak. För den enskilde är det nämligen tillräckligt att handlingar får undantas eftersom det leder till att handlingen inte får granskas, vilket i sin tur innebär att uppgifter som finns i handlingarna inte kan samlas in.

Vi föreslår i avsnitt 9.5 att överklagandeförbudet för vitesförelägganden ska slopas. Den som föreläggs vid vite att lämna handlingar eller uppgifter och som anser att handlingar eller uppgifter ska undantas får i fortsättningen överklaga vitesföreläggandet. Rätten att begära undantag ersätts alltså av en rätt att överklaga.

De förutsättningar som i dag gäller för undantag ska givetvis kunna tillämpas i mål där ett vitesföreläggande överklagats. För att uppnå det behöver dagens förutsättningar för undantag formuleras om till bestämmelser om handlingar och uppgifter som inte får granskas vid en kontroll. Det görs i 1 §.

Den förelagde behöver givetvis inte börja med att vända sig till länsrätten utan kan först begära omprövning av vitesföreläggandet och åberopa att föreläggandet omfattar handlingar som inte får granskas.

Överklagandeförbudet för beslut om revision ska vara kvar och det ska i likhet med i dag inte heller gå att överklaga beslut som fattas under själva kontrollen, som t.ex. vilka handlingar den kontrollerade ska tillhandahålla. I sådana fall och i fall där handlingar och uppgifter eftersöks med stöd av ett beslut om bevissäkring ska den kontrollerade även i fortsättningen kunna begära att handlingar och uppgifter undantas från kontroll.

Vilka som har rätt att hos länsrätten begära undantag regleras därför här skiljt från vilka handlingar och uppgifter som inte får granskas vid en kontroll. I 2 § sägs att den som är föremål för revision, bevissäkring eller tillsyn över kassaregister får begära att handlingar undantas från kontrollen. Av 3 § följer att beslut om undantag fattas av länsrätten.

1 §

Paragrafen ersätter 3 kap. 13 § TL och 16 § tvångsätgärdslagen.

Enligt dagens bestämmelser kan enskilda begära att handlingar eller uppgifter undantas från

1. föreläggande eller revision enligt 3 kap. 5 respektive 8 §§ TL,
2. föreläggande, tredjemansföreläggande och revision enligt 14 kap. 3, 4 respektive 7 a §§ SBL,
3. revision enligt 3 § torgkontrollagen,
4. tredjemansföreläggande enligt 17 kap. 3–5 §§ LSK, och
5. tvångsätgärder enligt tvångsätgärdslagen.

De bestämmelser som räknats upp ovan ersätts nu av bestämmelser i den här lagen. I 37 kap. finns bestämmelser om föreläggande. Bestämmelserna om revision finns i 42 kap. Tvångsätgärdena regleras i 45 kap. under det nygamla namnet bevissäkring.

Till skatteförfarandelagen förs även bestämmelserna om kontroll i torgkontrollagen, branschkontrollagen och kassaregisterlagen. Dessa lagars bestämmelser om kontrollbesök, särskilda kontrollåtgärder och tillsyn över kassaregister finns i 43 kap. Kontrollen är inte inriktad på handlingar på samma sätt som revision och bevissäkring. Det är t.ex. enbart vid tillsyn över kassaregister som en enskild är skyldig att tillhandahålla handlingar. Att nu aktuella kontroller omfattas av förevarande paragrafs ordalydelse saknar därför, med undantag för tillsynen över kassaregister, praktisk betydelse.

I *första stycket* sägs till skillnad från i dag inte vilka handlingar som på begäran av enskild ska undantas från kontroll utan vilka handlingar och uppgifter som Skatteverket inte får granska vid en kontroll. Skälet till det är att i fortsättningen ska vitesförelägganden få överklagas och förevarande bestämmelse ska därför även vara tillämplig i mål där ett vitesföreläggande överklagats. Som framgår av 2 § ska rätten att begära att handlingar undantas från kontroll inte längre omfatta den som föreläggs. Den som föreläggs vid vite ges i stället som redan nämnts rätt att överklaga föreläggandet.

Punkterna 1 och 2 motsvarar punkterna 1 och 2 i 3 kap. 13 § första stycket TL.

Bestämmelserna i *andra och tredje styckena* hämtas från 3 kap. 13 § andra och tredje styckena TL. Enligt tredje stycket ska bestämmelserna i första och andra styckena även gälla vid föreläggande att lämna uppgift. Det innebär att den som förelagts

vid vite att lämna uppgifter kan överklaga föreläggandet och anföra att föreläggandet avser uppgifter som Skatteverket inte får granska.

Det bör noteras att utvidgningen till uppgifter enbart avser förelägganden och att det alltså inte finns någon möjlighet att med stöd av 2 § begära att uppgifter undantas från revision eller bevissäkring. Denna skillnad har berörts i inledningen.

2 §

Här sägs att på begäran av den som är föremål för revision, bevissäkring eller tillsyn över kassaregister ska en handling som inte får kontrolleras undantas från kontrollen. Att rätten att begära undantag inte längre ska omfatta förelägganden är en följd av att vitesförelägganden i fortsättningen ska få överklagas. Den som förelagts vid vite får alltså i stället överklaga och anföra att handlingarna inte får granskas.

Bestämmelser om att handlingar på begäran av en enskild ska undantas från revision och tvångsåtgärder finns i dag i 3 kap. 13 § TL och 16 § tvångsåtgärdslagen.

Rätten att begära att handlingar undantas ska i likhet med i dag inte enbart gälla handlingar som avses i 1 § utan även handlingar som inte omfattas av revisionen eller bevissäkringen. Dagens bestämmelser finns i 3 kap. 14 b § andra stycket TL och i 17 § tvångsåtgärdslagen. I paragraferna, som behållit sina ursprungliga lydelse, sägs att anser en enskild att en handling eller uppgift inte omfattas av kontrollen ska frågan om undantagande handläggas på samma sätt som en begäran om undantag enligt 3 kap. 13 § TL respektive 16 § tvångsåtgärdslagen (prop. 1993/94:151, s. 159 och 171).

Vid en revision får revisorn granska handlingar som rör verksamheten. Handlingar som inte rör verksamheten omfattas alltså inte av kontrollen och revisorn har därför ingen rätt att begära att få granska sådana handlingar. Om revisorn ändå gör det kan den reviderade med stöd av förevarande paragraf begära att handlingen ska undantas från revisionen (prop. 1993/94:151, s. 171).

Som redan nämnts ska rätten att begära att handlingar undantas inte längre omfatta förelägganden utan den som förelagts vid vite får i stället överklaga föreläggandet. Det behövs ingen särskild bestämmelse för att länsrätten ska kunna pröva om Skatteverkets föreläggande avser uppgifter som verket saknar befogenhet att begära in. Den som förelagts kan alltså överklaga och anföra att Skatteverket överskridit sin föreläggandebefogenhet.

Föreläggande utan vite ska inte få överklagas (67 kap. 5 §). Den som förelagts utan vite ska inte heller ha rätt att begära att handlingar eller uppgifter undantas från föreläggandet. Däremot kan den förelagde begära omprövning av föreläggandet och invända att det avser handlingar som inte får granskas (se vidare kommentaren till 66 kap.). Om Skatteverket avslår begäran och den förelagde ändå inte tillhandahåller handlingen får verket ta ställning till om tvång ska användas, dvs. vite eller bevissäkring.

Det är tillräckligt att den förelagde har rätt att överklaga om Skatteverket följer upp det första föreläggandet med ett vitesföreläggande. Om föreläggandet utan vite inte följs kan Skatteverket ansöka om bevissäkring (45 kap. 8 §). Här tillgodoses rättsäkerheten genom att bevissäkring beslutas av länsrätten och att det av förevarande paragraf följer att rätten att undanta handlingar gäller vid bevissäkring.

Den som revideras är enligt 42 kap. 9 § skyldig att tillhandahålla de handlingar som behövs för revisionen. Om den reviderade vägrar att lämna ut en handling, får Skatteverket enligt 44 kap. 1 § förelägga den reviderade vid vite att tillhandahålla handlingen. Utgångspunkten är att föreläggandet ska förenas med vite eftersom den reviderade normalt redan vägrat att på revisorns begäran tillhandahålla handlingen. Det finns med andra ord i regel anledning att anta att föreläggandet inte kommer att följas. Något hinder mot att förelägga utan vite finns dock inte utan det är tvärtom nödvändigt för att få använda bevissäkring i fall där vitesförbud råder enligt 44 kap. 4 §.

Under en revision kan alltså Skatteverket helt formlöst be den reviderade att tillhandahålla en handling eller förelägga den reviderade med eller utan vite att göra det. Den reviderade kan redan när Skatteverket ber att få handlingen begära att den ska undantas från kontrollen. Rätten att begära undantag bör därför även omfatta att den reviderade utan vite föreläggs att lämna ut handlingen. För att det ska gälla behövs ingen särskild föreskrift utan det följer av att den som är föremål för revision får begära undantag. En reviderad som föreläggs vid vite behöver inte begära undantag eftersom vitesförelägganden får överklagas.

Av 43 kap. 4 § följer att Skatteverket för tillsynen över kassaregister har rätt att få tillträde till verksamhetslokaler där verksamheten bedrivs. Om Skatteverket begär det ska den som tillsynen avser tillhandahålla de handlingar som behövs för tillsynen. Rätten att begära att handlingar som inte får granskas vid

en kontroll eller inte omfattas av kontrollen ska undantas omfattar därför även den som är föremål för tillsyn.

3 §

Bestämmelserna i paragrafen flyttas hit från 3 kap. 14 § TL. Förevarande paragraf ersätter även 17 § första stycket första meningen tvångsätgärdslagen och bestämmelsen i 28 § samma lag om behörig domstol för en begäran om undantag.

Innehållet i dagens bestämmelser tillkom genom lagstiftning 1994 (prop. 1993/94:151, s. 93–98). Bestämmelsen om behörig domstol är dock från 2004 (prop. 2002/03:99 s. 297).

I *första stycket* sägs nu att länsrätten beslutar om undantag från kontroll. Behörig är den länsrätt som när begäran om undantag görs är behörig att pröva ett överklagande från den som begär undantag. Bestämmelser om behörig länsrätt för överklaganden finns i 67 kap.

I dag gäller olika regler för förfarandet beroende på om undantag begärs från ett föreläggande eller från en revision. Eftersom vitesförelägganden i fortsättning ska få överklagas ska rätten att begära undantag inte längre gälla förelägganden. Den som är föremål får revision och som utan vite föreläggs att tillhandahålla en handling som behövs för revisionen får dock begära att handlingen undantas från revisionen. Denna fråga behandlas i kommentaren till 2 §.

Om undantag begärs från en revision ska handlingen, om Skatteverket anser att den ändå bör granskas, omedelbart förseglas och överlämnas till länsrätten. Det sägs inte uttryckligen att det är Skatteverket som ska försegla handlingen men det är knappast möjligt att tolka bestämmelsen på något annat sätt. Förfarandet vid tvångsätgärder är detsamma som vid revision.

Det kan tänkas att en reviderad vägrar att tillhandahålla en handling som han eller hon anser ska undantas. I det fallet förefaller en försegling onödig, så vida inte den reviderade vill att rätten ska pröva frågan utan att granska handlingen (se 5 §), utan den reviderade skulle likväl kunna ge in handlingen till länsrätten i samband med att undantag begärs. Det är dessutom tveksamt med hänsyn till bestämmelsernas syfte att en enskild ska behöva lämna över en handling till Skatteverket för försegling och ingivande till länsrätten.

Om undantag begärs från revision eller tvångsätgärd enligt dagens bestämmelser synes det vara revisorn eller gransknings-

ledaren som, efter att ha provat om handlingen trots begäran om undantag ändå bör granskas, ombesörjer att begäran och handlingen ges in till länsrätten.

Det finns skäl att göra några smärre ändringar i förfarandet för undantag av handlingar från revision och tvångsätgärden bevis-säkring.

En enskild som vill få undantag ska i fortsättningen alltid ge in en begäran om undantag till länsrätten.

Avgörande för vem som ska ge in den handling som begärs undantagen till länsrätten bör vara vem som faktiskt har handlingen. Det innebär att om en enskild begär undantag för en handling som Skatteverket redan har ska Skatteverket omedelbart försegla handlingen och ge in den till länsrätten. Det bör noteras att en begäran i efterhand inte är poänglös eftersom ett bifall till begäran innebär att handlingen eller uppgiften varken får återges eller återopas (se kommentaren till 6 §).

Om den enskilde däremot inte lämnat över någon handling och Skatteverket inte heller på annat sätt fått tillgång till aktuell handling ska den enskilde ge in handlingen till länsrätten. En bestämmelse med detta innehåll finns i *andra stycket*.

Enligt 3 kap. 14 § tredje stycket TL och 17 § första stycket andra meningen tvångsätgärdslagen ska länsrätten *utan dröjsmål* pröva en begäran om undantag. 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 lagen¹.

4 §

Paragrafen ersätter 3 kap. 14 a § andra stycket TL och 18 § tvångsätgärdslagen. Bestämmelserna, som har gällt sedan 1994, reglerar fall där en begäran om undantag avser upptagningar som endast kan läsas, avlyssnas eller uppfattas med tekniska hjälpmedel (prop. 1993/94:151, s. 93–98 och 170).

Av 3 § följer att en enskild som begär undantag ska ge in den handling som begäran avser till länsrätten. Om han eller hon är

¹ Motsvarande gäller bestämmelsen i 12 kap. 7 b § SBL om att mål om företrädaransvar ska handläggas skyndsamt och bestämmelsen i 15 § första stycket sista meningen tvångsätgärdslagen om att länsrätten utan dröjsmål ska pröva om det underställda beslutet ska bestå.

förhindrad att göra det på grund av att handlingen redan lämnats till Skatteverket ska verket förseгла handlingen och ge in den till länsrätten.

I 3 kap. 14 a § TL och 17 § andra stycket tvångsätgärdslagen föreskrivs att i fråga om handlingar som endast kan uppfattas med tekniska hjälpmedel bestämmer länsrätten i vilken form och på vilket sätt handlingen ska tillhandahållas i målet. Bestämmelsen har tillkommit för att länsrätten ska kunna kräva att handlingen tillhandahålls i en form som länsrätten kan ta del av. Det är den enskilde som kan åläggas att tillhandahålla handlingen på ett sätt som gör det möjligt för länsrätten att ta del av handlingen. Om länsrätten får in en handling som domstolen saknar tekniska hjälpmedel för att läsa kan alltså länsrätten ålägga den enskilde att ge in handlingen i en form som domstolen kan läsa.

Enligt 11 kap. 4 § regeringsformen (RF) ska föreskrifter om rättegång meddelas i lag. I förarbetena uttalade departementschefen att rättgångsförfarandet i huvudsak bör ha karaktären av lag. Han erinrade vidare om att kravet på lag inte utesluter att regeringen meddelar verkställighetsföreskrifter (prop. 1973:90, s. 387 och 388).

De aktuella bestämmelserna föreskriver att en begäran om undantag ges in till länsrätten. Detsamma gäller den handling som begäran avser. Om det rör sig om en upptagning som endast kan uppfattas med tekniska hjälpmedel bestämmer länsrätten i vilken form eller på vilket sätt upptagningen ska tillhandahållas i målet. Denna befogenhet för länsrätten får ses som en verkställighetsföreskrift till bestämmelsen att den som begär undantag ska ge in den handling som begäran avser och befogenheten kan därför regleras i förordning. Bestämmelsen som ger länsrätten nu aktuell befogenhet flyttas alltså ned till förordning.

5 §

Här återfinns den bestämmelse som i dag ges i 3 kap. 14 b § första stycket TL och 17 § tredje stycket tvångsätgärdslagen.

En möjlighet att begära att länsrätten ska pröva frågan om undantag utan att granska handlingen har funnits sedan 1994 (prop. 1993/94:151, s. 93–98, 170 och 171).

6 §

Den här paragrafen ersätter 3 kap. 14 § c TL och 19 § tvångsätgärdslagen, som behållit sina ursprungliga lydelse från 1994.

I paragrafen sägs att har en handling undantagits från kontroll får innehållet inte återropas eller återges. Detsamma gäller om Skatteverket efter en begäran om undantag men utan beslut av länsrätten återlämnat en handling. Det anges dock inte längre särskilt eftersom ordalydelsen ”har undantagits från kontroll” även får anses täcka det fallet.

Bestämmelserna tar sikte på fall där granskningen av en handling påbörjats innan den enskilde begär att den ska undantas (prop. 1993/94:151, s. 160 och 171).

Ordalydelsen ”eller del av handling” upprepas inte här eftersom det inte anses tillföra något utan det är tillräckligt att som förutsättning ange att en handling har undantagits från kontroll. Det får även anses täcka in beslut som bara avser en del av en handling.

I dagens bestämmelser anges att handlingens innehåll inte får återges eller återropas vid redogörelse för granskningen eller annars inför myndighet. Detta är onödigt detaljerat och det sägs nu bara att Skatteverket inte får återge eller återropa innehållet.

Det finns inte någon bestämmelse i taxeringslagen eller tvångsätgärdslagen som säger hur länsrätten efter ett måls avgörande ska hantera en handling som överlämnats till domstolen i samband med en begäran om undantag. Av praxis följer dock att en handling som en domstol beslutat ska undantas ska återlämnas till den enskilde på begäran (RÅ 1998 ref. 34).

Enligt 3 kap. 14 c § andra stycket TL, som har behållit sin ursprungliga lydelse, gäller ett beslut om undantag omedelbart om inte något annat anges i beslutet (prop. 1993/94:151, s. 171). Det följer nu av 68 kap. 3 §.

Avd. XI Särskilda avgifter

48 kap. Förseningsavgift

Huvudregeln för förseningsavgift

1 §

I paragrafen finns huvudregeln om förseningsavgift. Här definieras förseningsavgiften som en särskild avgift. Paragrafen ersätter 15 kap. 8 § första stycket SBL om skattedeklarationer och periodiska sammanställningar samt 5 kap. 9 § första stycket TL om självdeklarationer. Av 5 kap. 13 § TL framgår att taxeringslagens bestämmelser om förseningsavgift gäller också särskilda uppgifter som ska lämnas av stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund (5 kap. 1 § LSK), handelsbolag och europeiska ekonomiska intressegrupperingar (5 kap. 2 § LSK) samt ägare till ersättningsbostad i utlandet med uppskovsbelopp (5 kap. 2 a § LSK).

Skattebetalningslagens bestämmelser om förseningsavgift fanns ursprungligen i 15 kap. 6 § första stycket SBL (prop. 1996/97:100, s. 602). Stycket justerades 2000 och 2002 med anledning av att regler om förenklad skattedeklaration infördes och ändrades lagtekniskt (prop. 2000/01:7, s. 32 och prop. 2001/02:127, s. 224). 2001 gjordes justeringar när förseningsavgiftens belopp förändrades (prop. 2001/02:29, s. 30). I samband med 2003 års översyn av de särskilda avgifterna fick bestämmelserna sin nuvarande placering (prop. 2002/03:106, s. 247). Härefter har mindre justeringar gjorts 2007 (prop. 2007/08:25, s. 270).

Bestämmelserna som nu finns i 5 kap. 9 § första stycket TL fanns vid lagens tillkomst i 5 kap. 5 § första stycket (prop. 1989/90:74, s. 410). I det stycket gjordes justeringar 1991 och 1994 (prop. 1991/92:43, s. 112 och 113 samt prop. 1993/94:152, s. 58). Bestämmelserna flyttades år 2003 till 5 kap. 9 § första stycket TL (prop. 2002/03:106, s. 238 och 239).

Paragrafen gäller ”den som ska” deklarerera inkomst eller lämna skattedeklaration, periodiska sammanställningar eller särskilda uppgifter. Den omfattar uppgiftsskyldighet som följer direkt av lagen, men också deklARATIONSSKYLDIGHET som uppkommer först efter föreläggande.

Med uttrycket ”i rätt tid” avses deklARATIONSTIDPUNKTEN enligt 26 kap. eller 32 kap. och tidpunkten då särskilda uppgifter eller periodiska sammanställningar ska ha kommit in till Skatteverket

enligt 33 kap. 8 eller 9 § eller 35 kap. 3 §. Om anstånd med att deklarerar eller lämna särskilda uppgifter har medgetts enligt 36 kap. är det i stället den tid som anges i anståndsbeslutet som gäller. För den som är deklarationsskyldig på grund av ett föreläggande är rätt tid den dag som anges i föreläggandet.

Andra juridiska personer än dödsbon som deklarerar inkomst elektroniskt har en extra månad på sig att deklarerar (32 kap. 2 § tredje stycket). Det innebär att frågan om en annan juridisk person än ett dödsbo ska påföras förseningsavgift på grund av att skyldigheten att deklarerar inkomst inte fullgjorts i rätt tid inte kan bedömas förrän även den förlängda fristen löpt ut. Den som deklarerar elektroniskt under den extra månaden ska givetvis inte påföras förseningsavgift. Av den som under samma period deklarerar på papper ska däremot förseningsavgift tas ut.

Av *andra stycket* framgår att förseningsavgift inte tas ut om det är fråga om förenklad arbetsgivardeklaration enligt 26 kap. 5 §, särskild skattedeklaration för redovisning av mervärdesskatt enligt 26 kap. 8 § andra stycket, särskilda uppgifter som redare ska lämna enligt 33 kap. 6 § eller särskilda uppgifter om nedsättning av utländsk skatt enligt 33 kap. 7 §. Bestämmelserna om förseningsavgift i skattebetalningslagen och taxeringslagen innehåller inga undantag för förenklad arbetsgivardeklaration (med skattebetalningslagens terminologi förenklad skattedeklaration) och vissa särskilda uppgifter. Förseningsavgift tas inte ut i dessa fall, men det framgår på annat sätt än genom undantag i förseningsavgiftsbestämmelserna. För förenklad skattedeklaration är endast de bestämmelser om skattedeklaration som räknas upp i 10 kap. 13 a § tredje stycket SBL tillämpliga och där finns ingen hänvisning till bestämmelsen om förseningsavgift. Särskilda uppgifter som redare ska lämna ingår inte i uppräknningen i 5 kap. 13 § TL av de särskilda uppgifter som förseningsavgiften ska tillämpas på. Uppgift om nedsättning av utländsk skatt är enligt 15 kap. 8 § LSK inte reglerad som en skyldighet att lämna särskilda uppgifter utan som en annan uppgiftsskyldighet till vilken ingen förseningsavgift är knuten. Att undantagen i nu aktuell paragraf är mer omfattande jämfört med de bestämmelser om förseningsavgift som den ersätter har alltså rent lagtekniska orsaker.

Behovet av förseningsavgiften för skattedeklaration kan diskuteras. Förseningsavgiften för skattedeklaration infördes genom skattebetalningslagen. Förseningsavgiften för tidigare motsvarigheter till skattedeklarationerna (uppbördsdeklaration och

särskild deklaration för mervärdeskatt) avskaffades 1993. Deklarationerna lämnades då på inbetalningskortets baksida och redovisning och betalning var alltså integrerade. Förseningsavgifterna ansågs därför ha spelat ut sin roll. Den verkliga påtryckningen var i stället dröjsmålsavgiften som utgick när betalningen skedde för sent.

Förseningsavgifterna ansågs åter vara nödvändiga när inbetalning och redovisning enligt skattebetalningslagen skulle ske i olika handlingar. Förseningsavgiften ska verka som påtryckningsmedel för att deklarationerna ska komma in i rätt tid (prop. 1996/97:100, s. 451–453). Under 2007 togs 174 200 förseningsavgifter ut på grund av att skattedeklaration inte lämnats i rätt tid.

Det förfarande som gäller för skattedekclarationer innehåller andra påtryckningsmedel som kan vara väl så effektiva som förseningsavgiften. Den som inte lämnar skattedeklaration i tid kommer att få ett nollbeslut som efter en tid omprövas skönsmässigt (11 kap. 19 § andra och tredje styckena SBL). Hög kostnadsränta löper från den ursprungliga förfallodagen (19 kap. 7 § andra stycket SBL) och skattetillägg påförs (15 kap. 2 § SBL). Genom att komma in med deklarationen inom två månader efter beslutet om skattetillägg blir den skattskyldige av med skattetillägget (15 kap. 3 § SBL).

Möjligheten att bli av med skattetillägget genom att komma in med en skattedeklaration inom viss tid är ett mycket starkt påtryckningsmedel. Förseningsavgiften på 500 kronor är i jämförelse försumbar. Förseningsavgiften ökar inte heller ju längre förseningen är och bidrar nog inte alls till att den som väl har blivit försenad med deklarationen faktiskt kommer in med denna.

Den höga kostnadsränta som beräknas på det belopp som Skatteverket skönsmässigt fastställt bör effektivt avskräcka från förseningar. Till skillnad från skattetillägget försvinner inte kostnadsräntan på grund av att deklaration så småningom lämnas. Endast kostnadsränta på den del av skönsbeskattningen som visar sig vara för hög justeras när beskattningen omprövas.

Regelverket innefattar alltså såväl en reell påtryckning för att få in redovisningen (skattetillägget) som en direkt och bestående kostnad för förseningen (hög kostnadsränta). Sett till deklara-tions-skyldiga som ska redovisa skatt med inte obetydliga belopp framstår dessa påtryckningsmedel som fullt tillräckliga. För den gruppen kan förseningsavgiften med den administration som den för med sig inte vara motiverad. Problemet är dock att det finns ett

betydande antal deklarationsskyldiga som redovisar låga belopp eller inga belopp alls². I sådana fall fungerar kostnadsränta och skattetillägg inte som påtryckningsmedel att lämna deklARATIONEN I tid.

Om förseningsavgiften för skattedeKLARATION tas bort kommer det således att finnas en grupp som kan lämna deklARATIONEN för sent utan att drabbas av någon sanktion. Risken är då att antalet för sena deklARATIONER blir alltfler. Det leder i sin tur till ökad administration eftersom varje skatt som inte redovisas i tid genererar ett ärende om omprövning. Mot den bakgrunden har vi kommit till slutsatsen att förseningsavgiften bör finnas kvar även för skattedeKLARATIONERNA.

Förseningsavgift om uppgifterna är bristfälliga

2 §

Paragrafen motsvarar 5 kap. 9 § andra stycket TL som tillkom genom lagstiftning 1992 (bestämmelsen togs då in i 5 kap. 5 § första stycket, prop. 1991/92:43, s. 82–87, 112 och 113). Bestämmelsen ändrades 1994 när den allmänna självdeklARATIONEN döptes om till särskild självdeklARATION (prop. 1993/94:152, s. 58). Av 5 kap. 13 § TL framgår att bestämmelsen gäller också särskilda uppgifter som ska lämnas av stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund (5 kap. 1 § LSK), handelsbolag och europeiska ekonomiska intressegrupperingar (5 kap. 2 § LSK) samt ägare till ersättningsbostad i utlandet med uppskovsbelopp (5 kap. 2 a § LSK).

Den uppgiftsskyldige ska enligt paragrafen inte anses ha deklarerat inkomst eller lämnat särskilda uppgifter, om de uppgifter som har lämnats eller godkänts är så bristfälliga att de uppenbarligen inte kan läggas till grund för inkomstbeskattningen. För att förseningsavgift ska kunna tas ut måste väsentliga uppgifter saknas. Bristerna ska vara grava och uppenbara. De uppgifter som lämnats eller godkänts ska vara så bristfälliga att en meningsfull granskning inte kan påbörjas. Ett exempel, som nämns i förarbetena till den nuvarande bestämmelsen, på en brist som kan vara så allvarlig att förseningsavgift ska tas ut, är att utdrag ur räkenskaperna saknas

² Under 2007 var det varje månad mellan 270 000 och 300 000 som i skattedeKLARATIONER redovisade belopp att betala under 10 000 kronor.

(prop. 1991/92:43, s. 85 och 112). Det motsvaras i dag av att det särskilda räkenskapsutdraget saknas.

Enligt praxis gäller vissa minimikrav för att en självdeklaration ska anses föreligga. De krav som ställs enligt förevarande paragraf är högre än dessa minimikrav. Enligt praxis har vissa föreskrifter ansetts vara så viktiga att de måste vara uppfyllda för att en deklaration överhuvudtaget ska föreligga. Deklarationen ska ha lämnats enligt fastställt formulär. Vidare ska handlingen vara undertecknad av den deklarationsskyldige eller behörig företrädare och innehålla åtminstone någon beloppsmässig uppgift till ledning för taxeringen (prop. 1991/92:43, s. 83, RÅ 1951 Fi 1436, RÅ 1955 ref. 32 och RÅ 1975 ref. 4). Är inte dessa krav uppfyllda föreligger ingen deklaration och det finns därmed grund att ta ut förseningsavgift (jfr dock 4 § om uppgifter som inte är undertecknade). I sådana fall blir det inte aktuellt att tillämpa förevarande paragraf. Andra krav (som t.ex. de omfattande kraven på vilka uppgifter som deklarationen ska innehålla) kan åsidosättas utan att bristen förtär en handling dess karaktär av deklaration.

Som konstaterats är de krav som ställs i förevarande paragraf högre än de som följer av den praxis som redogjorts för ovan. Det innebär att även den som uppfyller kraven i praxis och alltså har deklarerat eller lämnat särskilda uppgifter, ändå kan drabbas av förseningsavgift. Uppgifterna som har lämnats eller godkänts ska då vara så bristfälliga att de uppenbarligen inte kan läggas till grund för inkomstbeskattningen.

Undantagen

Fysiska personer i utlandet

3 §

Paragrafen innehåller ett undantag från 1 § om förseningsavgift för fysisk person som deklarerar inkomst för sent. Om personen vid deklarationstidpunkten den 2 maj är bosatt utomlands eller stadigvarande vistas utomlands ska förseningsavgift tas ut först om han eller hon deklarerar senare än den 31 maj.

Det finns ingen direkt motsvarighet till bestämmelsen, men enligt nuvarande 4 kap. 5 § andra stycket LSK gäller ett senare datum, den 31 maj, som sista dag för deklaration om den deklarationsskyldige är bosatt utomlands eller stadigvarande vistas

utomlands. Vi föreslår att den särskilda regleringen avskaffas till förmån för en deklarationstidpunkt som gäller för alla fysiska personer.

Även personer som är bosatta i utlandet eller stadigvarande vistas där ska alltså i princip deklarera senast den 2 maj. Undantagsvis kan problem uppstå vilket motiverar här aktuellt undantag från förseningsavgiften. Se kommentaren till 32 kap. 1 §.

Nu aktuell bestämmelse gäller endast deklarationsskyldigheten för inkomst. Den särskilda deklarationstidpunkten i 4 kap. 5 § andra stycket LSK gäller enligt 5 kap. 4 § första stycket samma lag de särskilda uppgifter som en icke deklarationsskyldig fysisk person ska lämna om ersättningsbostad med uppskovsbelopp i utlandet (5 kap. 2 a § LSK). Det är i förhållande till deklarationsskyldigheten en begränsad uppgiftsskyldighet som bör kunna hanteras i tid. Det finns därför inte skäl att låta undantaget från förseningsavgift omfatta även sådana särskilda uppgifter.

Om uppgifterna inte är undertecknade

4 §

Om grunden för att ta ut förseningsavgift är att den som ska deklarera inkomst eller lämna särskilda uppgifter inte har undertecknat uppgifterna, ska förseningsavgift endast tas ut om den uppgiftsskyldige inte följt ett föreläggande att underteckna uppgifterna. Den uppgiftsskyldige får alltså en chans att läka bristen och därigenom slippa förseningsavgift.

Paragrafen gäller endast den som ska deklarera inkomst eller lämna särskilda uppgifter. Skattedeklarationer omfattas inte. Förseningsavgift för särskilda uppgifter kan enligt 1 § bara komma i fråga för vissa särskilda uppgifter³. Enligt vårt förslag ska inte något krav på undertecknande gälla för de särskilda uppgifter som handelsbolag och europeiska intressegrupperingar ska lämna. Sådana särskilda uppgifter omfattas därför inte av förevarande paragraf (se kommentaren till 38 kap. 3 §). Periodiska sammanställningar behöver inte undertecknas och omfattas därför inte heller av bestämmelsen.

³ Särskilda uppgifter som ska lämnas av stiftelser, ideella föreningar, registrerade trossamfund, handelsbolag, europeiska ekonomiska intressegrupperingar och ägare till ersättningsbostad i utlandet med uppskovsbelopp.

Paragrafen ersätter bestämmelsen i 5 kap. 12 § TL som ursprungligen fanns i 5 kap. 5 § fjärde stycket TL (prop. 1989/90:74, s. 410). Den ändrades när möjligheterna att lämna deklaration i form av ett elektroniskt dokument infördes (prop. 1996/97:100, s. 652). I samband med översynen av de särskilda avgifterna 2003 fick bestämmelsen sin nuvarande placering och lydelse (prop. 2002/03:106, s. 238 och 239).

Här anpassas lydelsen till en uppgiftsorienterad deklara-tions-skyldighet för inkomst. Se kommentaren till 29 kap. 1 §.

Vidare klargörs genom sista meningen i första stycket att förseningsavgiften ska bestämmas enligt 6 § om föreläggandet inte följs. I en sådan situation ska alltså 7 § om flera förseningsavgifter inte tillämpas. Detta framgick av lagtexten fram till 2003 års lagändring. Ändringen kommenteras inte i förarbetena och har sannolikt inte varit avsedd. Om förseningsavgift tas ut endast på grund av att det saknas en underskrift har Skatteverket fått in uppgifter. Det finns därför inte anledning att se lika allvarligt på den situationen jämfört med om den deklara-tions-skyldige överhuvudtaget inte hörts av.

Inte mer än en förseningsavgift för skattedeklaration

5 §

Av paragrafen, som är ny, framgår att den som vid ett och samma deklara-tions-stillfälle är försenad med flera skattedekla-rationer inte ska drabbas av mer än en förseningsavgift. Motsvarande gäller enligt skattebetalningslagen eftersom arbetsgivaravgifter, skatte-avdrag och mervärdesskatt ska redovisas i en och samma deklara-tion.

För att bestämmelserna om skyldigheten att lämna skatte-deklara-tion ska bli så lättillgängliga som möjligt föreslår vi en reglering som utgår från att arbetsgivardeklara-tion, mervärdes-skattedekla-ration och punktskattedekla-ration är självständiga varianter av skattedekla-rationen. Den som ska redovisa arbetsgivar-avgifter, avdragen skatt, mervärdesskatt och punktskatt ska alltså i formell mening lämna tre deklara-tioner. Det innebär givetvis inte att det behöver krävas tre separata handlingar eller underskrifter. Skatteverket får utforma formulär för uppgiftslämnandet som är lämpliga för de olika sätten att deklara-tera.

Nu aktuell bestämmelse innebär att arbetsgivardeklaration, mervärdesskattedeklaration och punktskattedeklaration hålls samman i förseningsavgiftssammanhang så att maximalt en förseningsavgift tas ut för varje deklarationstillfälle. Utan bestämmelsen skulle den som vid samma deklarationstillfälle är försenad med flera av deklarationerna få två eller tre förseningsavgifter. En sådan skärpning av regleringen är enligt utredningens mening inte motiverad.

Enligt skattebetalningslagen får den som i rätt tid lämnar en underskriven skattedeklaration enligt fastställt formulär som innehåller i vart fall någon beloppsmässig uppgift till ledning för beskattningen ingen förseningsavgift. Det beror på att den deklara-tions-skyldige anses ha lämnat skattedeklaration även om han i deklara-tionen exempelvis endast redovisat mervärdesskatt men utelämnat arbetsgivaravgifter och avdragen skatt. Om en ny deklaration med fullständiga uppgifter inkommer för sent tas inte förseningsavgift ut (Skatteverkets handledning *Särskilda avgifter enligt skattebetalningslagen*, 2008, s. 157). I detta avseende innebär de bestämmelser som vi föreslår en skärpning; en förseningsavgift ska tas ut om inte såväl arbetsgivardeklaration som mervärdesskattedeklaration har lämnats i rätt tid. Den deklara-tions-skyldige måste alltså för att undgå förseningsavgift lämna åtminstone någon relevant beloppsmässig uppgift avseende såväl arbetsgivarredovisningen som mervärdesskatteredovisningen. En oredovisad skatt ger upphov till onödig administration på samma sätt som en utebliven deklaration gör. Det är därför rimligt att en förseningsavgift tas ut av den som inte lämnar båda deklara-tionerna i tid.

Den som i dag är sen med redovisningen av såväl arbetsgivaravgifter, avdragen skatt och mervärdesskatt som punktskatt vid samma redovisningstillfälle får två förseningsavgifter, en för skattedeklara-tionen och en för punktskattedeklara-tionen. I fortsättningen ska bara en förseningsavgift tas ut i en sådan situation.

Förseningsavgiftens storlek

6 §

Förseningsavgiftens storlek regleras i paragrafen. Av *första stycket* framgår att förseningsavgiften är 5 000 kronor för ett aktiebolag eller en ekonomisk förening som inte deklarerar inkomst i rätt tid. Av övriga som inte deklarerar inkomst i rätt tid tas förseningsavgift

ut med 1 000 kronor. Förseningsavgiften 1 000 kronor gäller även den som är för sen med att lämna särskilda uppgifter eller periodisk sammanställning. Förseningsavgift för särskilda uppgifter kan enligt 1 § bara komma i fråga för vissa särskilda uppgifter, nämligen särskilda uppgifter som ska lämnas av stiftelser, ideella föreningar, registrerade trossamfund, handelsbolag, europeiska ekonomiska intressegrupperingar och ägare till ersättningsbostad i utlandet med uppskovsbelopp. Det är således bara sådana särskilda uppgifter som avses i nu aktuell paragraf.

Av den som inte lämnar skattedeklaration i rätt tid tas normalt förseningsavgift ut med 500 kronor. Förseningsavgiften är dock enligt *andra stycket* i stället 1 000 kronor om det är fråga om en skattedeklaration som ska lämnas efter föreläggande. Enligt 15 kap. 8 § SBL gäller detsamma om den deklarationsskyldige har varit försenad med skattedeklaration för minst en av de tre närmast föregående redovisningsperioderna. Vi föreslår ingen förhöjd avgift vid upprepad försening.

En förseningsavgift på 500 kronor bör nämligen vara ett tillräckligt påtryckningsmedel för företag som ska redovisa en låg skatt eller ingen alls. För den som ska redovisa större belopp finns det andra påtryckningsmedel vid sidan av förseningsavgiften. Den som inte lämnar skattedeklaration i tid kommer att få ett nollbeslut som efter en tid omprövas skönsmässigt. Hög kostnadsränta löper från den ursprungliga förfallodagen och skattetillägg påförs. Skattetillägget kan den deklarationsskyldige bli av med genom att lämna deklarationen inom två månader efter beslutet om skattetillägg. Kostnadsräntan justeras bara i den mån skönsbeskattningen visar sig vara för hög. Det finns alltså starka skäl för att lämna deklarationen samtidigt som förseningen får bestående ekonomiska konsekvenser i form av hög kostnadsränta.

Av 7 § framgår att flera förseningsavgifter i vissa fall kan tas ut av den som ska deklarerar inkomst eller lämna särskilda uppgifter.

Paragrafen motsvarar 15 kap. 8 § andra stycket SBL om skattedeklarationer och periodiska sammanställningar samt 5 kap. 10 § TL om självdeklarationer. Att taxeringslagens bestämmelser om förseningsavgift också gäller särskilda uppgifter som ska lämnas av stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund (5 kap. 1 § LSK), handelsbolag och europeiska ekonomiska intressegrupperingar (5 kap. 2 § LSK) samt ägare till ersättningsbostad i utlandet med uppskovsbelopp (5 kap. 2 a § LSK) sägs i 5 kap. 13 § TL.

Skattebetalningslagens bestämmelser om förseningsavgiftens storlek fanns ursprungligen i 15 kap. 6 § första stycket SBL (prop. 1996/97:100, s. 602). Stycket har ändrats 2000 och 2002 med anledning av att regler om förenklad skattedeklaration först infördes och därefter justerades lagtekniskt (prop. 2000/01:7, s. 32 och prop. 2001/02:127, s. 224). Förseningsavgiften var ursprungligen 1 000 kronor för såväl periodiska sammanställningar som skattedeklarationer. Genom lagstiftning 2001 infördes de nuvarande två avgiftsnivåerna 500 kronor och 1 000 kronor (prop. 2001/02:29, s. 17, 18 och 30). I samband med 2003 års översyn av bestämmelserna om särskilda avgifter fick bestämmelserna sin nuvarande lydelse och placering i 15 kap. 8 § andra stycket SBL (prop. 2002/03:106, s. 247).

Taxeringslagens bestämmelser som nu finns i 5 kap. 10 § TL fanns vid lagens tillkomst i 5 kap. 5 § första stycket (prop. 1989/90:74, s. 410). I det stycket gjordes justeringar 1991 och 1994 (prop. 1991/92:43, s. 112 och 113 samt prop. 1993/94:152, s. 58). Bestämmelserna flyttades år 2003 till 5 kap. 10 § första stycket TL (prop. 2002/03:106, s. 238 och 239). Förseningsavgiften höjdes i detta sammanhang till de nuvarande nivåerna 1 000 kronor och 5 000 kronor.

Flera förseningsavgifter

7 §

Förseningsavgift som gäller deklarationsskyldighet för inkomst och särskilda uppgifter tas enligt paragrafen ut i tre steg. Denna ordning infördes i 5 kap. 11 § TL genom lagstiftning 2003 och har härefter inte ändrats (prop. 2002/03:106, s. 188–191, 238 och 239).

Paragrafen gäller den som direkt enligt lagen är deklarationsskyldig för inkomst. Den som är deklarationsskyldig enligt ett föreläggande omfattas alltså inte.

Nuvarande reglering omfattar även den som är deklarationsskyldig efter föreläggande. Så var dock inte fallet enligt tidigare bestämmelse om fyrdubbling av förseningsavgiften; i dåvarande 5 kap. 5 § andra stycket TL begränsades tillämpningsområdet uttryckligen till skattskyldig som ”utan föreläggande ska lämna självdeklaration”. När den nuvarande bestämmelsen tillkom angavs inga skäl för att den även skulle omfatta den som är deklarationsskyldig enligt föreläggande. Avsikten har sannolikt inte varit att

förändra rättsläget på den punkten. Ordningen med förseningsavgift i tre steg har tillkommit för att förmå även den som är försenad att deklarerera så tidigt som möjligt under granskningsperioden och härigenom göra den masshantering som deklarationsgranskningen innebär så effektiv som möjligt. Personer som endast är deklarationsskyldiga på grund av ett föreläggande hanteras separat och här bör det vara fullt tillräckligt med en förseningsavgift.

Nu aktuell bestämmelse avser, förutom den som ska deklarerera inkomst utan föreläggande, även den som ska lämna särskilda uppgifter. Det är dock givetvis bara den som ska lämna sådana särskilda uppgifter som enligt 1 § kan leda till förseningsavgift som omfattas.

Den andra förseningsavgiften tas enligt *första stycket* ut om skyldigheten att deklarerera eller lämna särskilda uppgifter inte fullgjorts inom tre månader från den tidpunkt då skyldigheten skulle ha fullgjorts. För fysiska personer och dödsbon infaller den tidpunkten den 2 augusti eftersom sådana personer ska deklarerera senast den 2 maj. För andra juridiska personer ska deklarations-tidpunkten enligt vårt förslag vara beroende av vilket räkenskapsår som tillämpas; sista dag att deklarerera är den 1 mars, den 1 juli, den 1 november eller den 15 december (32 kap. 2 § första och andra styckena). Den förlängda deklarationsfrist som gäller för andra juridiska personer än dödsbon om de deklarerar elektroniskt, ska inte beaktas i detta sammanhang (32 kap. 2 § tredje stycket). Det framgår av *tredje stycket*. Sista dagen att deklarerera innan två förseningsavgifter ska tas ut är alltså den 1 juni, den 1 oktober, den 1 februari respektive den 15 mars. Motsvarande tidpunkter som för deklaration gäller för särskilda uppgifter (33 kap. 8 och 9 §§).

Efter ytterligare två månader ska enligt *andra stycket* den tredje förseningsavgiften tas ut om den uppgiftsskyldige fortfarande inte har deklarerat eller lämnat särskilda uppgifter.

Skatteverket kan ta ut flera förseningsavgifter i samma beslut om mer än en tidsfrist har försuttits (RÅ 2007 ref. 30). En person som inte har deklarerat när fem månader har gått från deklarations-tidpunkten kan alltså i ett och samma beslut påföras tre förseningsavgifter.

Även för den som har haft anstånd med att deklarerera eller lämna särskilda uppgifter gäller de ovan angivna tidsgränserna för den andra och tredje förseningsavgiften. Det framgår genom att tiden ska räknas från den tidpunkt då skyldigheten *enligt lagen* skulle ha

fullgjorts. Tiden ska alltså räknas från den lagstadgade deklarations-tidpunkten (eller tidpunkten för att lämna särskilda uppgifter). Av den nuvarande lagtexten framgår inte tydligt vad som gäller i detta avseende. Att deklarationstidpunkten senarelagts genom ett anstånd är enligt utredningens bedömning inte ett tillräckligt skäl för att förskjuta även tidsgränserna då flera förseningsavgifter ska tas ut. Anståndet minskar den tid som Skatteverket har till sitt förfogande för utredning och beslutsfattande. Det är därför särskilt viktigt att den som har fått anstånd deklarerar vid anståndstidens utgång. Om så inte sker bör förseningen i avgiftssammanhang bedömas utan hänsyn till anståndet. Det innebär också att regleringen blir lättare att tillämpa.

En fysisk person som vid deklarationstidpunkten är bosatt utomlands eller stadigvarande vistas utomlands slipper enligt 2 § förseningsavgift om han eller hon deklarerar senast den 31 maj. Den bestämmelsen ändrar inte den lagstadgade deklarations-tidpunkten för dessa personer utan gör endast undantag från förseningsavgiften vid kortare förseningar. Deklarationstidpunkten är alltså den 2 maj även i dessa fall och tidsfristen för beräkning av de tre månader efter vilka en andra förseningsavgift tas ut ska alltså räknas från den dagen.

49 kap. Skattetillägg

1 §

Paragrafen definierar skattetillägg som en särskild avgift och anger kapitlets innehåll.

Tillämpningsområdet för skattetillägg

2 §

Enligt 2 kap. 1 § är lagen tillämplig på alla skatter utom de som särskilt undantas i den paragrafen. En skatt som lagen är tillämplig på är särskild löneskatt enligt lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster. Skattetillägg tas i dag inte ut på sådan särskild löneskatt som den enskilde själv ska betala. Undantaget i förevarande paragraf innebär att det ska gälla även fortsättningsvis. För övriga skatter som lagen tillämpas på gäller bestämmelserna om skattetillägg.

Det bör också nämnas att det i andra lagar finns hänvisningar till bestämmelserna om skattetillägg i 15 kap. SBL. En sådan hänvisning finns i lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta. Eftersom förevarande lag ska tillämpas på förfarandet vid uttag av sådan skatt blir bestämmelserna om skattetillägg tillämpliga utan hänvisning. I lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl. kommer däremot även i fortsättningen en hänvisning till bestämmelserna om skattetillägg att behövas. Hänvisningen till 15 kap. SBL kommer att ersättas av en hänvisning till här aktuellt kapitel. Bestämmelserna om skattetillägg kommer därmed att tillämpas på en skatt som inte framgår av lagens tillämpningsområde.

3 §

Lagen gäller enligt 2 kap. 2 § för ett antal uppräknade avgifter. Skattetillägg tas emellertid inte ut på alla de avgifter som lagen är tillämplig på. Det anges därför särskilt här i *första stycket* att bestämmelserna om skattetillägg ska tillämpas på arbetsgivaravgift enligt 2 kap. socialavgiftslagen, sådan avgift enligt 1 och 3 §§ lagen om allmän löneavgift som arbetsgivaren ska betala samt avgift enligt lagen om kommunal fastighetsavgift. På övriga avgifter som lagen är tillämplig på tas inget skattetillägg ut. Någon förändring av möjligheterna att ta ut skattetillägg är det inte fråga om utan skillnaderna i regleringen i förhållande till taxeringslagen och skattebetalningslagen har lagtekniska orsaker.

I kapitlets övriga bestämmelser anges endast vad som gäller för skattetillägg som tas ut på skatt. Enligt bestämmelser i *andra stycket* ska det som sägs om skatt i detta kapitel även gälla de avgifter som anges i förevarande paragraf.

Skattetillägg vid oriktig uppgift

4 §

I paragrafen finns grunderna för att ta ut skattetillägg vid oriktig uppgift. Paragrafen motsvarar 5 kap. 1 § första stycket TL och 15 kap. 1 § första stycket SBL. Paragraferna fick båda sin nuvarande lydelse vid 2003 års översyn av de särskilda avgifterna (prop. 2002/03:106, s. 115–120, 233, 234 och 246). 15 kap. 1 § första stycket SBL var dessförinnan inte ändrad (prop. 1996/97:100, s. 600 och 601). 5 kap. 1 § första stycket TL har ändrats ytterligare

två gånger (prop. 1989/90:74, s. 409 och 410). År 1991 ändrades bestämmelsen i två avseenden; dels tillkom rekvisitet ”under förfarandet”, dels begränsades utrymmet för att ta ut skattetillägg vid oriktig uppgift i domstol till fall då den oriktiga uppgiften prövats i sak (prop. 1991/92:43, s. 81 och 109). År 1997 justerades bestämmelsen så att också uppgifter som getts in med automatisk databehandling skulle omfattas (prop. 1996/97:100, s. 652).

Enligt *punkten 1* ska skattetillägg tas ut av den som på något annat sätt än muntligen *under förfarandet* har lämnat en oriktig uppgift till ledning för egen beskattning. Deklarerade uppgifter, uppgifter i svar på en förfrågan och uppgifter som lämnas till en revisor i samband med en revision är exempel på uppgifter som är lämnade under förfarandet. En begäran om omprövning omfattas också.

En förutsättning för att skattetillägg ska kunna tas ut är att den oriktiga uppgiften lämnats *till ledning för egen beskattning*. 5 kap. 1 § första stycket TL talar i stället om uppgifter lämnade till ledning för *taxering*. Vi har genomgående valt att använda andra uttryck än ”taxeringsår”, ”beslut om årlig taxering” och liknande. Tidsfristerna för deklaration, beslut och andra åtgärder knyts i stället till beskattningsåret. Beslut om slutlig skatt kommer att innefatta såväl dagens taxeringsbeslut som beslutet om skattens storlek (se författningskommentaren till 56 kap. 1 §).

I kravet på att den oriktiga uppgiften ska vara lämnad till ledning för beskattningen ligger att uppgiften ska avse det aktuella beskattningsärendet. De uppgifter som i dag anses lämnade till ledning för taxeringen kommer således att lämnas till ledning för beskattningen, närmare bestämt till ledning för beslut om slutlig skatt. Om en oriktig uppgift som har betydelse för den skattskyldiges *slutliga skatt* däremot lämnas i en bilaga till en *skattedeklaration* kan skattetillägg inte komma i fråga. Uppgiften har inte lämnats till ledning för beslutet om slutlig skatt utan till ledning för beslut om arbetsgivaravgifter, skatteavdrag eller mervärdesskatt. Eftersom den oriktiga uppgiften saknar betydelse för det ärende som den lämnats i har den skattskyldige inte lämnat oriktig uppgift till ledning för beskattningen i paragrafens mening.

Endast uppgifter till ledning för egen beskattning kan leda till skattetillägg. Det sägs nu uttryckligen i bestämmelsen.

I nuvarande bestämmelser anges att det är ”den skattskyldige” som kan påföras skattetillägg. Det förutsätter likställighetsbestämmelser för att t.ex. den som har rätt till återbetalning av

ingående mervärdesskatt eller punktskatt efter ansökan ska omfattas. Vi har strävat efter att formulera lagtexten så att likställighetsbestämmelser inte ska behövas. För att begränsa behovet av likställighetsbestämmelser har vi undvikit att använda termen skattskyldig i paragrafer som även ska gälla andra än skattskyldiga. Vi har därför valt att i stället knyta an till den som lämnar en oriktig uppgift till ledning för egen beskattning.

Eftersom ett beslut om återbetalning av punktskatt ska anses som ett beslut om punktskatt får uppgifterna i ansökan om återbetalning anses lämnade till ledning för egen beskattning (prop. 2001/02:127, s. 174 och 175). Det är tillräckligt för att skattetillägg ska kunna tas ut i fortsättningen. Att den som ansöker om återbetalning av mervärdesskatt lämnar uppgifter till ledning för egen beskattning är självklart eftersom ansökan görs i skattedeklaration och beslut fattas enligt bestämmelserna i 53 kap.

I 5 kap. finns bestämmelser om uppgiftsskyldiga företrädare (ombud för generalrepresentation, representant för enkelt bolag eller partrederi, huvudman för mervärdesskattegrupp och skatterepresentant för utländsk försäkringsgivare). Dessa företrädare ska såväl redovisa som betala sin huvudmans skatt. Om en sådan företrädare lämnar en oriktig uppgift är det därmed företrädaren och inte huvudmannen som ska påföras skattetillägg. Eftersom företrädaren är betalningsskyldig får uppgiften anses lämnad till ledning för dennes egna beskattning.

Det finns vidare företrädare som är behöriga att lämna uppgifter, men inte är betalningsskyldiga för den skatt som uppgifterna gäller. Det gäller t.ex. en firmatecknare för ett aktiebolag, en förmyndare till en omyndig och ett ombud för en utländsk företagare. Uppgifter som lämnas av sådana företrädare anses lämnade av huvudmannen till ledning för dennes beskattning. Bolaget, den omyndige eller den utländske företagaren anses alltså ha lämnat uppgifterna. Det är därmed dessa personer som ska påföras skattetillägg om oriktig uppgift lämnas. Det gäller redan i dag även om det inte finns någon uttrycklig bestämmelse om detta. I förtydligande syfte föreslås en bestämmelse om att uppgifter som lämnas av en behörig företrädare för en uppgiftsskyldig anses lämnade av den uppgiftsskyldige själv, se 4 kap. 1 §.

Här bör också nämnas att skattetillägg kan tas ut av en juridisk person i vissa fall även om företrädaren som lämnade den oriktiga uppgiften var obehörig, se 4 kap. 2 §.

Skattetillägg aktualiseras bara om det oriktiga uppgiftslämnandet har direkt inverkan på skatteuttaget (eller ett underskotts storlek). Det framgår av bestämmelserna om beräkning av skattetillägg i 11–14 §§. Skattetillägg tas därför inte ut av den som lämnar oriktiga uppgifter i anmälan om registrering, skalbolagsdeklaration, preliminär deklaration, ansökan om godkännande för F-skatt eller periodisk sammanställning.

Eftersom 15 kap. 1 § SBL endast gäller skattskyldiga kan skattetillägg inte tas ut med stöd av den bestämmelsen av en person som felaktigt registrerats som skattskyldig. För att det ska vara möjligt att ta ut skattetillägg av en felaktigt registrerad person som i en skattedeklaration yrkar avdrag för ingående mervärdesskatt finns en särskild bestämmelse i 15 kap. 16 § SBL (Skatteverkets handledning *Särskilda avgifter enligt skattebetalningslagen*, 2008, s. 25).

Förevarande paragrafs nya lydelse, som inte begränsar tillämpningsområdet till uppgifter som lämnas av en skattskyldig, innebär att en person som felaktigt registrerats som skattskyldig omfattas av bestämmelsen. En bestämmelse motsvarande 15 kap. 16 § SBL behövs alltså inte för att uppnå det resultatet. 15 kap. 16 § SBL gäller endast den som lämnat oriktig uppgift och därigenom registrerats som skattskyldig. Denna begränsning kommer i fortsättningen inte att gälla. Det bör i praktiken sakna betydelse. Om Skatteverket i något fall felaktigt skulle registrera någon som inte är skattskyldig av andra skäl än att den registrerade lämnat oriktiga uppgifter, får ett eventuellt skattetillägg hanteras inom ramen för befrielsereglerna. Detta gäller t.ex. om den enskilde lämnar korrekta uppgifter om sin verksamhet som visar att verksamheten inte är mervärdesskattepliktig. Om Skatteverket ändå registrerar den enskilde till mervärdesskatt och återbetalar överskjutande ingående mervärdesskatt på förvärv för verksamheten finns det i och för sig grund för skattetillägg. Den enskilde har ju lämnat oriktig uppgift i skattedeklaration eftersom han inte är skattskyldig till mervärdesskatt. Befrielse bör dock medges; felet får anses ursäktligt med hänsyn till Skatteverkets agerande.

Bestämmelsen i *punkten 2* innebär att skattetillägg tas ut av den som lämnar oriktig uppgift i mål om egen beskattning. En skillnad i förhållande till dagens reglering är att det nu framgår uttryckligen av paragrafen att endast uppgifter som lämnats på annat sätt än muntligen kan leda till skattetillägg.

Av *andra stycket* framgår att skattetillägg vid oriktig uppgift i mål om beskattning förutsätter att den oriktiga uppgiften har prövats i sak. Sakprövning krävs däremot inte om oriktig uppgift lämnas i en begäran om omprövning. I sådana fall kan skattetillägg alltså tas ut även om sakprövning inte kommer till stånd på grund av att begäran om omprövning återkallas. Huruvida det är möjligt enligt nuvarande reglering har ifrågasatts (se Länsrättens i Stockholms län dom den 21 december 2007 i mål nr 26610-07⁴). Enligt utredningens mening bör skattetillägg kunna tas ut i den situationen. Annars kommer skattetilläggsystemet inte att vara en effektiv sanktion för oriktiga uppgifter under omprövningsförfarandet. Det blir riskfritt att pröva om en oriktig uppgift passerar Skatteverkets granskning; om verket ifrågasätter uppgiften kan skattetillägg undvikas genom att begäran om omprövning återkallas. Att kravet på sakprövning endast gäller oriktig uppgift i mål om beskattning, och inte i ett ärende hos Skatteverket, förtydligas nu genom bestämmelsen i *andra stycket*.

5 §

Paragrafen innehåller definitionen av oriktig uppgift som i dag finns i 5 kap. 1 § *andra stycket* TL och 15 kap. 1 § *andra stycket* SBL. Definitionen infördes vid 2003 års översyn av de särskilda avgifterna och har inte ändrats (prop. 2002/03:106, s. 115–120, 233, 234 och 246).

Vi föreslår att skyldigheten att lämna självdeklaration ska ersättas med en uppgiftsorienterad deklarationsskyldighet (se kommentaren till 29 kap. 1 §. I fortsättningen fullgörs deklarationsskyldigheten genom att uppgifter lämnas eller godkänns. Uppgifter som Skatteverket har underrättat den deklarationsskyldige om och som är korrekta ska godkännas. En uppgift som inte är korrekt kan däremot inte godkännas. I sådana fall ska den deklarationsskyldige i stället lämna uppgiften (29 kap. 3 §). Godkänner den deklarationsskyldige en felaktig uppgift har han utelämnat en uppgift som han varit skyldig att lämna, dvs. lämnat en oriktig uppgift enligt *första stycket punkten 2*.

Det nya sättet att reglera deklarationsskyldigheten för inkomst förutsätter alltså ingen förändring av bestämmelsen i *första stycket*.

I *andra stycket punkten 1* görs däremot en mindre ändring så att inte bara lämnade uppgifter utan också godkända uppgifter ska

⁴ Domen är överklagad till Kammarrätten i Stockholm, mål nr 1470-08.

beaktas vid bedömningen av om det finns tillräckligt underlag för ett riktigt beslut.

En rent språklig justering föreslås i *andra stycket punkten 2*.

Skattetillägg vid skönsbeskattning

6 §

Paragrafen ersätter 5 kap. 2 § TL och 15 kap. 2 § SBL. 5 kap. 2 § TL fick sin nuvarande lydelse vid 2003 års översyn av de särskilda avgifterna (prop. 1989/90:74, s. 410 och prop. 2002/03:106, s. 234). Även 15 kap. 2 § SBL fick i allt väsentligt sin lydelse genom översynen 2003 (prop. 1996/97:100, s. 601, prop. 2002/03:106, s. 246 och prop. 2007/08:25, s. 270).

Skattetillägg ska enligt bestämmelsen tas ut vid skönsbeskattning. Förutsättningarna för skönsbeskattning regleras i 57 kap. 1 §. Den bestämmelsen gäller vid omprövning av beslut om arbetsgivaravgifter, skatteavdrag, mervärdesskatt och punktskatt, men också beslut om slutlig skatt. Dagens skönstaxering kommer alltså i fortsättningen att benämnas skönsbeskattning. Här aktuell bestämmelse om skattetillägg reglerar därför bara skattetillägg vid skönsbeskattning.

Enligt 5 kap. 2 § 2 TL får skattetillägg vid skönstaxering i avsaknad av deklaration tas ut först om ett föreläggande att deklarerera har sänts ut till den deklARATIONSSKYLDIGE och detta inte har följts. I praktiken skickas föreläggandet ut redan innan skönstaxeringsbeslutet fattas. Det är också en rimlig ordning med hänsyn till den centrala betydelse som de deklARATIONSSKYLDIGAS uppgifter har för att korrekta beslut ska kunna fattas och för att sanktionssystemet ska fungera. Kravet på föreläggande ska därför i fortsättningen gälla beslutet om skönsbeskattning av slutlig skatt. Bestämmelsen finns i 57 kap. 2 §.

7 §

Av paragrafen framgår att den deklARATIONSSKYLDIGE kan bli av med ett skattetillägg som tagits ut vid skönsbeskattning genom att inom viss tid deklarerera. Paragrafen ersätter 5 kap. 3 § TL och 15 kap. 3 § SBL. Båda dessa paragrafer fick sitt sakliga innehåll vid 2003 års reform av de särskilda avgifterna (prop. 1989/90:74, s. 328, 329 och 410 samt prop. 2002/03:106, s. 131 och 246). Bestämmelsen som nu finns i 15 kap. 3 § SBL fanns vid skattebetalningslagens

tillkomst i 15 kap. 5 § SBL (prop. 1996/97:100, s. 602). Efter 2003 års lagstiftningsärende har bara mindre justeringar gjorts av de båda paragraferna (prop. 2002/03:99 och prop. 2003/04:133, s. 24).

Enligt *första stycket punkten 2* ska tidsfristen inom vilken den deklarationsskyldige ska ha deklarerat inkomst – för att bli av med skattetillägget – räknas från utgången av den *månad* då beslutet meddelades. Bestämmelsen i taxeringslagen anger i stället att tidsfristen ska räknas från utgången av det *år* då beslutet fattades. Tidpunkten ansågs vara praktisk eftersom beslut om skattetillägg i dessa fall i regel fattas sent under taxeringsåret. Vi föreslår att juridiska personers deklarationsfrist ska räknas från räkenskapsårets utgång. Det innebär att dagens enda deklarationstillfälle den 2 maj ersätts med fem deklarationstillfällen⁵ vad gäller deklarationsskyldighet för inkomst. Den period under vilken Skatteverket ska fatta beslut om slutlig skatt kommer i fortsättningen att löpa ut vid olika tidpunkter under året. Det är av den anledningen inte längre lämpligt att räkna tiden från utgången av kalenderåret. Vi föreslår därför att bestämmelsen utformas på samma sätt som 15 kap. 3 § SBL och knyter tidsfristen till utgången av den månad då beslutet meddelades. I något fall kan det, beroende på när beslutet meddelas, innebära att den deklarationsskyldige får kortare tid på sig än vad som gäller i dag. Tiden kommer dock aldrig att bli kortare än fyra månader.

I *andra stycket* finns en alternativregel för de fall den deklarationsskyldige gör sannolikt att han eller hon inte fått kännedom om skattetillägget före utgången av den månad då beslutet meddelades. Då ska tidsfristen i stället räknas från den dag då den deklarationsskyldige fick sådan kännedom. Samma tidsfrister som gäller enligt huvudregeln ska alltså tillämpas, men startpunkten för fristen ska senareläggas. För den som ska deklarerat inkomst innebär det en ändring i förhållande till vad som gäller i dag. Tidsfristen förlängs från två till fyra månader. Förändringen innebär att den deklarationsskyldige får lika lång tid på sig för att deklarerat vare sig han eller hon har fått kännedom om beslutet i normal tid eller senare. Det är en rimlig ordning. Vidare är det en fördel att regleringen för de olika deklarationsskyldigheterna konstrueras på samma sätt.

⁵ Deklarationstillfällena är den 1 mars, den 2 maj, den 1 juli, den 1 november och den 15 december, se avsnitt 2.5.2 och 32 kap.

Skattetillägg vid omprövning av skönsbeskattningsbeslut

8 §

Paragrafen innebär att den som får ett skönsbeskattningsbeslut avseende slutlig skatt höjt genom omprövning på Skatteverkets initiativ i vissa fall ska påföras skattetillägg. Härigenom ska möjligheten till så kallad skönstaxeringsspekulation stoppas, se avsnitt 7.10. I nuvarande lagstiftning finns ingen motsvarighet till paragrafen.

För att paragrafen ska vara tillämplig ska tre förutsättningar vara uppfyllda. För *det första* ska ett skönsbeskattningsbeslut ha fattats på grund av att personen inte har deklarerat inkomst i rätt tid (det grundläggande skönsbeskattningsbeslutet). Det framgår av *första stycket punkten 1*.

Den andra förutsättningen är att personen i fråga inte heller efter det grundläggande skönsbeskattningsbeslutet deklarerar inom en viss tidsfrist. Av *första stycket punkten 2* framgår att tidsfristen är densamma som gäller enligt 7 § om skattetillägg tagits ut på grund av det grundläggande skönsbeskattningsbeslutet. För att nu aktuell bestämmelse ska vara tillämplig ska alltså tidsfristen för att bli av med det skattetillägg som tagits ut med anledning av det grundläggande skönsbeskattningsbeslutet ha försuttits. Om det grundläggande skönsbeskattningsbeslutet inte har förenats med skattetillägg (t.ex. på grund av att den skett i enlighet med kontrolluppgifter) ska enligt *tredje stycket* tidsfristen i 7 § första stycket räknas från utgången av den månad då det grundläggande skönsbeskattningsbeslutet meddelades. Om den deklarationskyldige gör sannolikt att han eller hon inte har fått kännedom om det grundläggande skönsbeskattningsbeslutet före utgången av den månad då beslutet meddelades ska fristen räknas från dagen för kännedom.

Den tredje förutsättningen är att det grundläggande skönsbeskattningsbeslutet omprövas i höjande riktning på Skatteverkets initiativ.

Om dessa tre förutsättningar är uppfyllda ska skattetillägg tas ut. Av *andra stycket* framgår att 7 § inte är tillämplig på ett sådant beslut. Det är alltså inte möjligt att bli av med skattetillägget genom att deklarerat inkomst. Skattetillägget uppgår enligt 17 § till fyrtio procent av höjningen.

Skattetillägg när skatteavdrag inte gjorts

9 §

I paragrafen, som är ny, finns en bestämmelse om skattetillägg för den som inte gör skatteavdrag.

I skattebetalningslagen finns inga särskilda bestämmelser om skattetillägg på skatteavdrag. Det innebär att grunderna för att ta ut skattetillägg är att oriktig uppgift lämnats eller att skönsbeskattning skett. Om utbetalaren har gjort skatteavdrag men sedan inte redovisar avdraget i deklarationen är förhållandena i väsentliga avseenden jämförbara med skattetillägg på oredovisade arbetsgivaravgifter eller mervärdesskatt. Skattetillägg på gjorda men oredovisade skatteavdrag ska även i fortsättningen påföras enligt de vanliga reglerna. Förevarande paragraf gäller alltså bara skattetillägg när inget skatteavdrag har gjorts.

Utbetalaren ska i skattedeklaration lämna uppgift om den sammanlagda ersättning från vilken han eller hon är skyldig att göra skatteavdrag och sammanlagt avdraget belopp (26 kap. 20 § 1 och 2). Den som har gjort ett för lågt skatteavdrag ska, på samma sätt som i dag, lämna uppgift om det faktiskt gjorda skatteavdraget och inte om det skatteavdrag som bort ha gjorts (prop. 1996/97:100, s. 570).

Uppgift om den sammanlagda ersättning från vilken utbetalaren är skyldig att göra skatteavdrag visar inte om redovisat skatteavdrag är korrekt eller inte. Det beror på att skatteavdragens storlek är beroende av betalningsmottagarens förhållanden. En fysisk persons bosättningskommun avgör t.ex. enligt vilken tabell avdrag ska göras. Mottagarna kan vidare ha särskild beräkningsgrund.

En utbetalare som har gjort ett för lågt skatteavdrag har inte lämnat oriktig uppgift genom att redovisa det för låga skatteavdraget i deklarationen. Om däremot ersättningen som avdrag skulle ha gjorts från inte redovisas i sin helhet föreligger det en oriktig uppgift på den grunden.

En utbetalare som gör ett för lågt skatteavdrag och som i deklarationen redovisar såväl faktiskt avdragen skatt som den sammanlagda ersättningen som avdrag skulle ha gjorts ifrån har enligt Skatteverkets bedömning lämnat en oriktig uppgift trots att ingen av uppgifterna i de aktuella rutorna i deklarationen är felaktiga. Det beror enligt verket på att en skattedeklaration ska innehålla de ytterligare uppgifter som behövs för beräkning och kontroll av bl.a. skatteavdrag. För att ett korrekt beslut ska kunna

fattas krävs att upplysning lämnas om att ersättning utbetalats utan att ett korrekt skatteavdrag har gjorts. Om sådan upplysning saknas innebär denna underlåtenhet enligt verket att utbetalaren lämnat en oriktig uppgift (Skatteverkets handledning *Särskilda avgifter enligt skattebetalningslagen*, 2008, s. 33 och 34).

Om Skatteverket upptäcker att skatteavdrag inte har gjorts, ska verket enligt vårt förslag inte som i dag ompröva beslutet om skatteavdrag utan fatta ett beslut om ansvar för underlåtna skatteavdrag. Vi föreslår att utbetalarens ansvar tydligt ska regleras som ett sidobetalningsansvar, dvs. ett ansvar för annans skatt (se författningskommentaren till 59 kap. 2 §). Det är med andra ord inte utbetalarens egen skatt som riskerar att bli för låg om den oriktiga uppgiften inte upptäcks. Risken är i stället att inget beslut om ansvar för underlåtet skatteavdrag fattas. I ett sådant beslut fastställs inte korrekta skatteavdrag. Utbetalaren ska göras ansvarig för det belopp som kan behövas för att betala mottagarens slutliga skatt för beskattningsåret. Om mottagaren redan betalat sin slutliga skatt för beskattningsåret görs utbetalaren överhuvudtaget inte ansvarig.

Skattetillägg ska tas ut när oriktig uppgift lämnas ”till ledning för egen beskattning” (4 §). Bestämmelserna är inte riktigt anpassade till den situation som vi diskuterar här. Det relevanta felet, att inte göra skatteavdrag, begås redan innan deklARATIONEN lämnas till Skatteverket. Utbetalaren kan inte heller på egen hand rätta felet när väl ersättningen är utbetald. Det är också faktiskt gjorda skatteavdrag som ska redovisas i deklARATIONEN. Att knyta skattetillägget till en oriktig uppgift faller sig därför inte helt naturligt.

Skattetillägg vid oriktig uppgift ska beräknas till ”tjugo procent av den skatt som, om den oriktiga uppgiften hade godtagits, inte skulle ha bestämts” för den som lämnat uppgiften (11 §). Beräkningsbestämmelsen anknyter till beskattningseffekterna för den som lämnat den oriktiga uppgiften. Som ovan konstaterats får ett underlåtet skatteavdrag i vissa fall inga skatteeffekter alls för utbetalaren. Även om ett beslut om ansvar fattas behöver det inte avse hela det belopp som skatteavdrag borde ha gjorts med. En sanktion som syftar till att upprätthålla respekten för preliminärskattesystemet kan inte kopplas till skatteeffekterna för utbetalaren i form av ansvarsbeslut. Skattetillägg måste utgå oavsett om mottagaren i efterhand läker bristen genom att själv betala sin slutliga skatt. Beräkningsbestämmelsen bör därför inte ge intryck

av att skattetillägget bestäms med hänsyn till utbetalarens beskattning.

Bestämmelserna om skattetillägg vid oriktig uppgift är alltså inte lämpligt utformade för att sanktionera skyldigheten att göra skatteavdrag. Det som ska sanktioneras är det uteblivna skatteavdraget. För att det ska bli tydligt föreslås här en bestämmelse enligt vilken grunden för att ta ut skattetillägg är att skatteavdrag inte gjorts.

Den här aktuella bestämmelsen ska tillämpas även när det skatteavdrag som borde ha gjorts måste uppskattas skönsmässigt. Utbetalarens ansvar för underlättna skatteavdrag kan uppskattas enligt 59 kap. 4 §. Någon skönsbeskattning av utbetalaren i den mening som avses i 6 § och 57 kap. sker däremot inte.

Bestämmelsen behandlas i avsnitt 7.8.5.

När skattetillägg inte ska tas ut

10 §

Paragrafen ersätter 5 kap. 8 § TL och 15 kap. 7 § SBL som båda fick sin nuvarande placering och i allt väsentligt gällande lydelse vid 2003 års översyn av de särskilda avgifterna (prop. 2002/03:106, s. 123, 237, 238 och 247 samt prop. 2002/03:99).⁶

Enligt *punkten 1* ska skattetillägg inte tas ut om den oriktiga uppgiften kan rättas med ledning av kontrollmaterial som normalt är tillgängligt för Skatteverket och som har varit tillgängligt för verket inom viss tid. Det nuvarande undantaget i 5 kap. 8 § 2 TL avser endast kontrolluppgifter som ska lämnas utan föreläggande (obligatoriska kontrolluppgifter). Tillämpningsområdet ska enligt vårt förslag utvidgas till att gälla även annat normalt tillgängligt kontrollmaterial än obligatoriska kontrolluppgifter, se avsnitt 7.8.3.

I förarbetena till 2003 års lagstiftning sägs följande om vad som ska anses vara normalt tillgängligt kontrollmaterial (prop. 2002/03:106, s. 123).

Regeringen föreslår ingen ändring av innebörden i uttrycket kontrollmaterial. Med kontrollmaterial skall alltjämt avses material som normalt är tillgängligt vid taxeringen (jfr prop. 1991/92:43 s. 65).

⁶ Tidigare fanns bestämmelserna i 5 kap. 4 § TL (prop. 1989/90:74, s. 410, prop. 1991/92:43, s. 112, prop. 1996/97:45, s. 61 och prop. 1996/97:100, s. 652) samt 15 kap. 4 § SBL (prop. 1996/97:100, s. 601 och 602). Bestämmelsen om obetydliga belopp i punkten 5 var dock före 2003 års lagändring en bestämmelse om befrielse och fanns i 5 kap. 6 § andra stycket TL och 15 kap. 7 § andra stycket SBL. En redogörelse för förarbetena till de sistnämnda bestämmelserna finns i författningskommentaren till paragrafen om befrielse, se 52 kap. 1 §.

Förhållandevis höga krav bör ställas för att kontrollmaterialet skall anses vara normalt tillgängligt. Precis som tidigare bör krävas att materialet tas fram årligen för deklarationskontrollen. Materialet bör också vara generellt i den mening att det omfattar alla eller så gott som alla skattskyldiga i landet eller i ett visst län som haft en utgift eller inkomst etc. av det slag som kontrollmaterialet avser att ge upplysning om. Både kontrollmaterial som har direkt anknytning till den skattskyldige och material av mer allmän karaktär omfattas av uttrycket. Det bör vidare krävas att det genom administrativa rutiner är ordnat så att de som granskar deklARATIONERNA regelmässigt får tillgång till materialet. Något krav på att materialet skall vara direkt tillgängligt ställs inte. Kontrollmaterial som finns tillgängligt i Riksskatteverkets beskattningsdatabas och som rutinmässigt används vid deklarationsgranskningen omfattas av bestämmelsen.

Material som inhämtas genom särskilda förfrågningar, utredningar eller kontrollaktioner omfattas inte av uttrycket kontrollmaterial.

En förutsättning för att material ska anses vara normalt tillgängligt kontrollmaterial är alltså att Skatteverkets administrativa rutiner är så ordnade att de som granskar deklARATIONERNA regelmässigt får tillgång till materialet. Vad som är normalt tillgängligt kontrollmaterial kommer därmed att förändras över tid. Det är nödvändigt för att syftet med bestämmelsen – att göra undantag från skattetillägg när risken för skatteundandragande normalt är begränsad – ska kunna uppnås. Föregående års självdeklARATION har tidigare ansetts vara normalt tillgängligt kontrollmaterial (RÅ 2004 ref. 107). I den tidigare pappersbundna granskningsmiljön användes regelmässigt föregående års deklARATION vid granskningen. Ett sådant arbetssätt är inte längre försvarligt ur effektivitetssynpunkt. Granskaren använder sig numera i stället av uppgifter från deklARATIONEN som har registrerats i beskattningsdatabasen. De uppgifter i beskattningsdatabasen som rutinmässigt används vid deklarationsgranskningen är numera normalt tillgängligt kontrollmaterial. Föregående års självdeklARATION kan däremot inte anses vara normalt tillgängligt kontrollmaterial längre.

Undantaget från skattetillägg är endast tillämpligt om det normalt tillgängliga kontrollmaterialet innehåller tillräcklig information för att det ska vara möjligt att rätta uppgiften utan utredning. I 5 kap. 8 § 2 TL framgår det genom uttrycket "har rättats eller hade kunnat rättas". Det sägs nu på ett enklare sätt; det krävs att den oriktiga uppgiften "kan rättas".

Kontrollmaterialet ska dessutom ha varit tillgängligt för Skatteverket "inom ett år från utgången av beskattningsåret".

Tidsfristen har förlängts med en månad i förhållande till nuvarande bestämmelse. Motsvarande tidsfrist finns i 12 och 15 §§. Skälen för förändringen framgår av författningskommentarerna till dessa paragrafer. Med ett år avses en tolv månadersperiod. Om beskattningsåret t.ex. går ut den 30 juni 2009 ska kontrollmaterialet vara tillgängligt senast den 30 juni 2010.

I skattebetalningslagen finns ingen motsvarighet till bestämmelsen i punkten 1 om att skattetillägg inte ska tas ut om den oriktiga uppgiften kan rättas med ledning av kontrolluppgift. Nu blir undantaget formellt tillämpligt även för oriktiga uppgifter i en skattedeklaration. I praktiken saknar det betydelse eftersom det i dessa fall inte finns några kontrolluppgifter eller annat normalt tillgängligt kontrollmaterial som kan läggas till grund för beslut utan föregående utredning.

Enligt *punkten 2* ska skattetillägg inte tas ut om den uppgiftsskyldige på eget initiativ har rättat den oriktiga uppgiften. Bestämmelsen är generösare än nuvarande motsvarigheter om frivillig rättelse. Kännedom om Skatteverkets generella kontrollaktioner ska i fortsättningen inte beaktas vid bedömningen. Lagtekniskt framgår det genom att rättelsen ska ha skett ”på eget initiativ”. Om den uppgiftsskyldige agerar på grund av kännedom om Skatteverkets generella kontrollaktioner, anses rättelsen gjord på den uppgiftsskyldiges initiativ. Är det däremot så att Skatteverket har beslutat om revision eller annan kontroll av den uppgiftsskyldige som omfattar den aktuella frågan, kan en rättelse inte anses gjord på den uppgiftsskyldiges initiativ. Detsamma gäller en rättelse som görs efter att den uppgiftsskyldige av annan orsak har anledning att tro att Skatteverket har uppmärksammat den oriktiga uppgiften i det enskilda fallet. Nuvarande praxis och förarbeten till bestämmelserna om frivillig rättelse får i denna del även i fortsättningen vara vägledande för bedömningen av om undantaget från skattetillägg kan tillämpas (prop. 1971:10, s. 269 och 270, RÅ79 1:59 samt RÅ80 1:79).

Skattetillägg kan enligt 9 § tas ut på grund av att skatteavdrag inte gjorts. Enligt dagens regler tas skattetillägg på icke avdragen skatt ut på grund av att oriktig uppgift lämnats. Den som inte har gjort skatteavdrag, men som på eget initiativ lämnar uppgift om detta till Skatteverket bör inte drabbas av skattetillägg. I sådana fall finns enligt 59 kap. 2 § möjlighet att göra utbetalaren ansvarig för den skatt som borde ha dragits av. Utbetalaren bör inte dessutom drabbas av skattetillägg. Undantaget i punkten 2 utvidgas därför till

att även omfatta den situationen. För att undantaget ska vara tillämpligt krävs att det av utbetalarens meddelande tydligt framgår att skatteavdrag inte har gjorts på en viss preciserad utbetalning.

I *punkten 3* finns ett undantag för obetydliga belopp. Skattetillägg ska inte tas ut om det skattebelopp som kunde ha undandragits genom felaktigheten eller passiviteten är obetydligt. Av språkliga skäl används här ordet "passiviteten" i stället för dagens uttryck "underlåtenheten". Skatteverket har i ett rättsligt ställningstagande⁷ uttalat sig om vad som är ett obetydligt belopp.

Om en omprövning av ett beslut om skatteavdrag, arbetsgivaravgifter, mervärdesskatt eller punktskatt avser flera redovisningsperioder och det inte framgår till vilka perioder skatten ska hänföras, får en omprövning enligt 66 kap. 33 § hänföras till en viss period. Det hindrar inte att skattetillägg tas ut om den uppgiftsskyldige har lämnat oriktiga uppgifter i en eller flera skattedeclarationer. När undantaget från skattetillägg för obetydliga belopp tillämpas i ett sådant fall bör dock av rättssäkerhetsskäl hänsyn tas till att skattetillägget avser flera perioder. En uppdelning av skattetilläggsbeloppet på de antal perioder som de oriktiga uppgifterna är hänförliga till bör därför göras och om beloppet för varje period är obetydligt bör inget skattetillägg tas ut. Skatteverket tillämpar redan nu bestämmelsen på detta sätt (Skatteverkets handledning *Särskilda avgifter enligt skattebetalningslagen*, 2008, s. 82).

5 kap. 8 § TL och 15 kap. 7 § SBL innehåller två bestämmelser som inte får någon motsvarighet i den nya lagen. Det gäller undantagen för rättelse av felräkning eller skrivfel och avvikelse som avser bedömning av ett yrkande.

Enligt den förstnämnda bestämmelsen ska skattetillägg inte tas ut vid rättelse av en felräkning eller ett skrivfel som uppenbart framgår av deklARATIONEN eller något annat meddelande från den skattskyldige som inte är muntligt. För att bestämmelsen ska kunna tillämpas krävs att felet direkt framgår av deklARATIONEN eller annat skriftligt meddelande. Felaktigheten ska vidare vara så iögonfallande att den som granskar uppgiften med normal noggrannhet inte kan undgå att upptäcka felet (prop. 1971:10, s. 269). Att denna typ av fel inte ska leda till skattetillägg framgår numera redan av definitionen av oriktig uppgift. Enligt definitionen ska en uppgift nämligen inte anses vara oriktig om uppgiften

⁷ *Beloppsgränser för uttag av skattetillägg och för eftertaxering respektive efterbeskattning*, den 17 juni 2005, dnr 130 358414-05/111.

tillsammans med övriga uppgifter som lämnats eller godkänts utgör tillräckligt underlag för ett riktigt beslut (5 § andra stycket 1).

Det förekommer att den som skönsbeskattas i avsaknad av deklARATION har lämnat skriftliga uppgifter på annat sätt än genom en deklARATION. Vid beräkningen av skattetillägg ska uppgifterna beaktas (15 § första stycket 2 a). Skulle uppgifterna till följd av sådan uppenbar felräkning eller skrivfel som diskuterats ovan vara felaktiga, ska givetvis felet rättas innan uppgifterna beaktas vid beräkningen. Det skulle ju aldrig komma i fråga att lägga de felaktiga uppgifterna till grund för beskattningen. Det är självklart och gäller även utan att det uttryckligen sägs att skattetillägg inte ska tas ut vid uppenbar felräkning eller felskrivning (jfr prop. 1977/78:136, s. 198).

Den nuvarande bestämmelsen om att skattetillägg inte ska tas ut om en avvikelse avser bedömning av ett yrkande och avvikelsen inte gäller någon uppgift i sak har inte heller någon självständig betydelse. Ett oriktigt yrkande ska nämligen framgå av deklARATIONsmaterialet. Dessutom måste den deklARATIONsskyldige i någon form ha redovisat de sakförhållanden som ligger till grund för yrkandet (prop. 1977/78:136, s. 144 och 145). Om sakomständigheterna redovisats korrekt föreligger ingen oriktig uppgift eftersom uppgiften (yrkandet) tillsammans med övriga uppgifter som lämnats eller godkänts utgör tillräckligt underlag för ett riktigt beslut (5 § andra stycket 1). Om deklarerade uppgifter visserligen varit ofullständiga, men det av övriga uppgifter från den deklARATIONsskyldige framgår att uppgifterna är motstridiga, orimliga eller att det föreligger en uppenbar brist, föreligger inte heller någon oriktig uppgift; i sådana fall är det uppenbart att uppgiften (yrkandet) inte kan läggas till grund för ett beslut (5 § andra stycket 2).

Beräkning av skattetillägg vid oriktig uppgift

Huvudregeln

11 §

I paragrafen finns huvudregeln för beräkning av skattetillägg vid oriktig uppgift. Paragrafen ersätter 5 kap. 4 § första stycket TL och 15 kap. 4 § första stycket SBL.

Den bestämmelse som nu finns i 5 kap. 4 § första stycket TL fick sin nuvarande placering genom 2003 års översyn av de särskilda avgifterna (prop. 2002/03:106, s. 161–164 och 234). Dessförinnan fanns den i 5 kap. 1 § andra stycket (prop. 1989/90:74, s. 409 och 410). Bestämmelsen är ändrad ett flertal gånger.⁸

Bestämmelsen i 15 kap. 4 § första stycket SBL fanns ursprungligen i 15 kap. 1 § andra stycket SBL (prop. 1996/97:100, s. 600). Den fick sin nuvarande placering genom lagändringen 2003 (prop. 2002/03:106, s. 161–164 och 246). Övriga ändringar är av redaktionell art (prop. 2002/03:99, prop. 2003/04:64, s. 28 och prop. 2007/08:25).

Till skillnad från vad som gäller enligt 5 kap. 4 § första stycket TL ska hänsyn inte längre tas till skatt som, om den oriktiga uppgiften hade godtagits, inte skulle ha påförts den skattskyldiges *make*. Sedan de sista inslagen av sambeskattnings har avskaffats⁹ har en sådan bestämmelse ingen funktion. I fortsättningen ska beräkningen därför endast avse den skattskyldiges egen skatt.

Normalt tillgängligt kontrollmaterial

12 §

Paragrafen motsvarar 5 kap. 4 § andra stycket TL och 15 kap. 4 § andra stycket SBL. Bestämmelserna fick sin nuvarande innebörd genom 2003 års översyn av de särskilda avgifterna (prop. 2002/03:106, s. 123, 234, 235 och 246). Procentsatserna sänktes då till nuvarande 10 respektive 5 procent. Härefter har endast redaktionella ändringar gjorts. Tidigare fanns bestämmelserna i 5 kap. 1 § tredje stycket TL (prop. 1989/90:74, s. 410 och prop. 1991/92:43, s. 109) och 15 kap. 1 § tredje stycket SBL (prop. 1996/97:100, s. 600 och 601).

Av paragrafen framgår att skattetillägget ska beräknas enligt en lägre procentsats, 10 respektive 5 procent, om den oriktiga uppgiften framgår av normalt tillgängligt kontrollmaterial. Med normalt tillgängligt kontrollmaterial avses detsamma som i 10 § 1.

De lägre procentsatserna enligt paragrafen ska tillämpas om det av kontrollmaterial som normalt är tillgängligt för Skatteverket

⁸ Prop. 1990/91:166, s. 73, prop. 1991/92:43, s. 109, prop. 1993/94:50, s. 364, prop. 1994/95:99, s. 69, prop. 1996/97:117, s. 95, prop. 1999/2000:2, prop. 2002/03:99, prop. 2003/04:64, s. 28, prop. 2007/08:26, s. 61 och prop. 2007/08:27, s. 141.

⁹ Förmögenhetsskatten och begränsningsregeln för fastighetsskatt hade inslag av sambeskattnings.

framgår att en uppgift är oriktig. Nuvarande bestämmelse i 5 kap. 4 § andra stycket TL anger i stället att den oriktiga uppgiften *har rättats eller hade kunnat rättas* med ledning av kontrollmaterial som normalt är tillgängligt för Skatteverket. Bestämmelsen i 15 kap. 4 § andra stycket SBL är i stort sett likalydande. Motsvarande uttryck används i 5 kap. 8 § 2 TL. Enligt den bestämmelsen ska skattetillägg inte tas ut om den oriktiga uppgiften har rättats eller hade kunnat rättas med ledning av kontrolluppgift som ska lämnas utan föreläggande.

Uttrycken har emellertid inte samma betydelse. För att de lägre procentsatserna ska tillämpas enligt 5 kap. 4 § TL och 15 kap. 4 § SBL krävs att uppgiftens oriktighet klart framgår av kontrollmaterialet. Det räcker inte att man på grundval av materialet kan misstänka att uppgiften är felaktig. Felets omfattning behöver däremot inte framgå av materialet (prop. 1977/78:136, s. 197). För att skattetillägg inte ska tas ut enligt 5 kap. 8 § TL krävs att den oriktiga uppgiften kan rättas med ledning av kontrolluppgiften. Kontrolluppgiften förutsätts innehålla tillräckligt med information för att Skatteverket med ledning av denna ska kunna fatta ett riktigt beslut. Krävs en utredning ska skattetillägg enligt förarbetena i stället tas ut med tio procent eftersom rättelse i sådana fall får anses ha skett med stöd av tillgängligt kontrollmaterial (prop. 2002/03:106, s. 238).

Det är inte lyckat att använda ett och samma uttryckssätt med två olika betydelser på detta sätt. I här aktuell bestämmelse krävs det inte att en oriktig uppgift faktiskt kan rättas med ledning av kontrollmaterialet, utan det är tillräckligt att det av materialet framgår att en uppgift är oriktig. Bestämmelsen får därför en ny lydelse som på ett bättre sätt beskriver dess innebörd.

Kontrollmaterialet ska ha varit tillgängligt för verket före utgången av året efter beskattningsåret. Enligt taxeringslagen är motsvarande tidpunkt utgången av november taxeringsåret, dvs. vid utgången av den period som Skatteverket har till sitt förfogande för att fatta beslut om årlig taxering. Bestämmelsen i skattebetalningslagen har inte motsvarande koppling till perioden för den första granskningen av deklARATIONEN utan det är tillräckligt att kontrollmaterialet är tillgängligt före utgången av året efter beskattningsåret. Enligt skattebetalningslagens bestämmelse beaktas med andra ord kontrollmaterial som blir tillgängligt en månad senare än vad som gäller enligt taxeringslagen.

Grundbeslutet i skattefrågan fattas även enligt dagens regler regelmässigt före den tidpunkt då kontrollmaterialet senast ska vara tillgängligt. Själva avsikten med den bestämmelse som kom att flyta in i skattebetalningslagen, och som först fanns i 38 § lagen (1984:668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare, var att den skulle tillämpas vid den granskning i efterhand som regelmässigt förekom (prop. 1991/92:43, s. 66). Om kontrollmaterial blir tillgängligt inom den angivna tiden och Skatteverket dessförinnan tagit ut skattetillägg enligt den högre procentsatsen, får verket ta initiativ till en reducering av skattetillägget.

Beslutsfristen för dagens taxeringsbeslut kommer inte att få någon direkt motsvarighet i den nya lagen. Taxeringsbeslutet ska ingå som en del i beslutet om slutlig skatt och någon frist för när detta beslut senast ska fattas föreslås inte. Däremot finns en tidsfrist för när ett besked om slutlig skatt senast ska skickas ut; det ska ske senast den 15 i den tolfte månaden efter beskattningsårets utgång (i de flesta fall den 15 december). Beslutet om slutlig skatt måste alltså fattas dessförinnan. Det är därmed i vart fall teoretiskt möjligt att fatta beslut om slutlig skatt efter utgången av den elfte månaden efter beskattningsåret. Kontrollmaterial som blir tillgängligt under den ordinarie beslutsperioden (efter utgången av den elfte månaden, men före den 15 i den tolfte månaden) skulle alltså inte kunna beaktas om en tidsfrist motsvarande den som gäller enligt 5 kap. 4 § andra stycket TL behålls. Det vore inte en bra ordning.

Det bör däremot inte leda till problem att som gemensam tidpunkt välja den mest generösa. Kontrollmaterialet ska alltså i fortsättningen vara tillgängligt "inom ett år från utgången av beskattningsåret" för att de lägre procentsatserna ska tillämpas. Med ett år avses en tolv månadersperiod. Om beskattningsåret t.ex. går ut den 30 juni 2009 ska kontrollmaterialet vara tillgängligt senast den 30 juni 2010.

Vi föreslår i 10 § 1 att undantaget från skattetillägg för oriktiga uppgifter som kan rättas med ledning av en obligatorisk kontrolluppgift ska utvidgas till att även gälla annat normalt tillgängligt kontrollmaterial. I vissa situationer när skattetillägg i dag tas ut med en lägre procentsats enligt förevarande paragraf kommer enligt vårt förslag inget skattetillägg att tas ut. Avgörande för vilken bestämmelse – låg procentsats eller undantag – som ska tillämpas blir om kontrollmaterialet innehåller tillräcklig information för att den oriktiga uppgiften ska kunna rättas. Denna uppdelning gäller

redan i dag för obligatoriska kontrolluppgifter. Om den oriktiga uppgiften kan rättas med ledning av kontrolluppgiften tas inget skattetillägg ut. Framgår den oriktiga uppgiften av kontrolluppgiften utan att kontrolluppgiften innehåller tillräckliga uppgifter för en rättelse, tas skattetillägg ut med en låg procentsats. Se författningskommentaren till 10 § och avsnitt 7.8.3.

Periodiseringsfel

13 §

Enligt paragrafen ska skattetillägget beräknas efter en lägre procentsats – tio, fem eller två procent – om den oriktiga uppgiften består i att ett belopp hänförs eller kan antas komma att hänföras till fel beskattningsår eller fel redovisningsperiod.

Motsvarande bestämmelser finns i 5 kap. 4 § tredje stycket TL och 15 kap. 4 § tredje stycket SBL. Bestämmelserna fick i huvudsak det nuvarande innehållet genom 2003 års översyn av de särskilda avgifterna (prop. 2002/03:106, s. 172–177, 235 och 246). Härvid infördes den lägre procentsatsen, två procent, för kortare förskjutningar i redovisningen. I samband med att redovisningsperioden för mervärdesskatt förlängdes för mindre företag ändrades förutsättningarna för tillämpning av den nya lägre procentsatsen så att även den som har en redovisningsperiod på tre månader skulle kunna omfattas (prop. 2007/08:25, s. 83, 84 och 270). I övrigt har ändringarna efter 2003 varit av redaktionell karaktär.

Bestämmelsen som nu finns i 5 kap. 4 § tredje stycket TL infördes 1991 och placerades då i 5 kap. 1 § tredje stycket TL (prop. 1991/92:43, s. 67–70, 110 och 111). Bestämmelsen som nu finns i 15 kap. 4 § tredje stycket SBL fanns tidigare i 15 kap. 1 § SBL (prop. 1996/97:100, s. 600 och 601). Procentsatserna sänktes från tjugo procent till tio procent respektive från tio procent till fem procent genom lagstiftning 1997 (prop. 1997/98:10, s. 66–69 och 75).

En mindre justering görs av bestämmelsen i *punkten* 2 om skattetillägg med två procent. Enligt nuvarande bestämmelse krävs att den uppgiftsskyldige hänfört eller kan anses ha avsett att hänföra beloppet till en period som löper ut högst fyra månader *efter* den som beloppet borde ha hänförts till. Här sägs i stället att det ska handla om en period som löper ut högst fyra månader *från* den period som beloppet borde ha hänförts till. Ändringen görs för

att det ska vara tydligt att en för tidig redovisning av ingående mervärdesskatt omfattas av bestämmelsen.

Underskott

14 §

I paragrafen finns en beräkningsbestämmelse för det fall en oriktig uppgift, om den hade följts, skulle ha lett till ett underskott eller en ökning av ett underskott. Paragrafen gäller underskott av en näringsverksamhet eller i inkomstslaget tjänst som inte utnyttjas samma år. Underlaget för beräkning av skattetillägget är en fjärdedel av det underskott som, om den oriktiga uppgiften hade godtagits, felaktigt skulle ha tillgodoräknats.

Skattetillägg kan tas ut även i fall då den oriktiga uppgiften inte har prövats i sak. Det gäller om oriktig uppgift lämnas i ett omprövningsärende och begäran om omprövning återkallas innan Skatteverket prövat den i sak (se författningskommentaren till 49 kap. 4 §). Om den oriktiga uppgiften skulle leda till ett underskott är det missvisande att, som i 5 kap. 6 § första stycket TL, ange att skattetillägget ska beräknas på en fjärdedel av *den minskning av underskottet som rättelsen av den oriktiga uppgiften har medfört*. Den oriktiga uppgiften har ju inte prövats och därmed inte rättats. Här sägs därför i stället att beräkning ska ske på *underskott som, om den oriktiga uppgiften hade godtagits, felaktigt skulle ha tillgodoräknats*.

Om det, på grund av att den oriktiga uppgiften inte följs, i stället blir ett överskott ska skattetillägg beräknas dels enligt förevarande paragraf på minskningen av underskottet, dels enligt 11 § på den undandragna skatten.

Paragrafen motsvarar 5 kap. 6 § första stycket TL som fick sin nuvarande lydelse vid 2003 års översyn av de särskilda avgifterna (prop. 2002/03:106, s. 166, 167 och 236). Bestämmelsen tillkom 1991 och togs då in i 5 kap. 1 § andra stycket TL (prop. 1991/92:43, s. 76–79 och 110). Den ändrades i samband med inkomstskattelagens tillkomst (prop. 1999/2000:2). Bestämmelserna i 5 kap. 6 § andra och tredje styckena TL finns i 16 §.

Beräkning av skattetillägg vid skönsbeskattning

Huvudregeln

15 §

Paragrafen reglerar beräkningen av skattetillägg vid skönsbeskattning. Den ersätter 5 kap. 5 § TL och 15 kap. 5 § SBL. Före 2003 års översyn fanns bestämmelserna i 5 kap. 2 § TL och 15 kap. 2 § andra stycket SBL (prop. 1989/90:74, s. 410 samt prop. 1996/97:100, s. 601 och 652). Bestämmelserna har i allt väsentligt behållit den lydelse de fick vid 2003 års översyn av de särskilda avgifterna (prop. 2002/03:106, s. 130, 235, 236 och 247).

Här görs ett antal redaktionella förändringar av bestämmelsen. I 5 kap. 5 § TL regleras beräkningen vid skönstaxering i avsaknad av deklaration och skattetillägg vid avvikelse från deklaration i två olika bestämmelser. Nu sammanförs bestämmelserna till en gemensam bestämmelse på motsvarande sätt som i 15 kap. 5 § SBL.

Vi använder inte begreppet ”skönstaxering” i lagen, se kommentaren till 57 kap. 1 §. Skönstaxering enligt taxeringslagen och skönsbeskattning enligt skattebetalningslagen ryms här båda i begreppet ”skönsbeskattning”.

I stället för att som i dagens bestämmelser ange procentsatsen genom en hänvisning till bestämmelsen om beräkning av skattetillägg vid oriktig uppgift, sägs nu direkt i bestämmelsen att skattetillägg tas ut med fyrtio procent på slutlig skatt och med tjugo procent på annan skatt. Syftet är att bestämmelsen ska bli lättare att läsa.

Enligt dagens regler ska kontrolluppgifter som ska lämnas utan föreläggande vid beräkningen av skattetillägg räknas den uppgiftsskyldige till godo. Vi föreslår att det även ska gälla annat normalt tillgängligt kontrollmaterial, se avsnitt 7.8.4. Det är endast sådant normalt tillgängligt kontrollmaterial som kan läggas till grund för beslut om skatt utan föregående utredning från Skatteverket som avses. Det framgår av att skattetillägg ska beräknas på den skatt som till följd av skönsbeskattningen bestäms för den deklara-tions-skyldige utöver vad som annars skulle ha bestämts enligt kontrollmaterialet (jfr prop. 2002/03:106, s. 130, 235 och 236).

För att kontrollmaterialet ska beaktas krävs att det har varit tillgängligt för Skatteverket inom viss tid. I 5 kap. 5 § TL sägs att kontrolluppgiften ska ha varit tillgänglig ”före utgången av november taxeringsåret”. Tidsfristen överensstämmer med den

som gäller för att fatta grundläggande beslut om årlig taxering enligt 4 kap. 2 § TL. Den sistnämnda beslutsfristen kommer inte att få någon direkt motsvarighet i den nya lagen. Taxeringsbeslutet ska ingå som en del i beslutet om slutlig skatt och någon frist för när detta beslut senast ska fattas föreslås inte. Däremot finns en tidsfrist för när ett besked om slutlig skatt senast ska skickas ut; det ska ske senast den 15 i den tolfte månaden efter beskattningsårets utgång (i de flesta fall den 15 december). Beslutet om slutlig skatt måste alltså fattas dessförinnan. Det är därmed i vart fall teoretiskt möjligt att fatta beslut om slutlig skatt efter utgången av den elfte månaden efter beskattningsåret. Kontrollmaterial som blir tillgängligt under den ordinarie beslutsperioden (efter utgången av den elfte månaden, men före den 15 i den tolfte månaden) skulle alltså inte kunna beaktas om en tidsfrist motsvarande den som gäller enligt 5 kap. 4 § andra stycket TL behålls.

Motsvarande situation gäller den tidsfrist som finns i 12 §. Där föreslår vi att kontrollmaterial som varit tillgängligt ”inom ett år från utgången av beskattningsåret” ska beaktas. Med ett år avses en tolv månadersperiod. Om beskattningsåret t.ex. går ut den 30 juni 2009 ska kontrollmaterialet vara tillgängligt senast den 30 juni 2010. Tidsfristen i nu aktuell bestämmelse bör utformas på samma sätt. Se också 10 §.

Hänsynen till kontrollmaterial vid beräkningen av skattetillägg i skönstaxeringssituationer infördes i 5 kap. 5 § TL vid 2003 års översyn. Motsvarande bestämmelse finns inte i skattebetalningslagen. När vi nu för samman bestämmelserna i en paragraf blir bestämmelsen om hänsyn till kontrollmaterial formellt tillämplig även för skönsbeskattning som gäller skatt som ska redovisas i en skattedeklaration. I praktiken saknar det betydelse eftersom det i dessa fall inte finns något normalt tillgängligt kontrollmaterial som kan läggas till grund för beslut utan föregående utredning.

Underskott

16 §

I paragrafen finns särskilda beräkningsbestämmelser för fall då skönsbeskattningen påverkar ett underskott av en näringsverksamhet eller i inkomstslaget tjänst. Paragrafen motsvarar 5 kap. 6 § andra och tredje styckena TL som fick den nuvarande lydelsen vid 2003 års översyn av de särskilda avgifterna (prop. 2002/03:106,

s. 166, 167 och 236). Bestämmelserna tillkom 1991 och togs då in i 5 kap. 2 § första och andra styckena TL (prop. 1991/92:43, s. 76–79, 111 och 112). De ändrades i samband med inkomstskattelagens tillkomst (prop. 1999/2000:2). Bestämmelserna i 5 kap. 6 § första stycket TL finns i 14 §.

Om skönsbeskattningen inte bara innebär att ett underskott minskar eller utnyttjas utan också att skatt påförs, ska skattetillägg beräknas på två underlag. Enligt här aktuella bestämmelser ska skattetillägg beräknas på en fjärdedel av det underskott som minskats eller utnyttjats. Dessutom ska skattetillägg beräknas på den undandragna skatten enligt 15 §.

Beräkning av skattetillägg vid omprövning av skönsbeskattningsbeslut

17 §

Av paragrafen framgår att skattetillägg som under vissa förutsättningar ska tas ut enligt 8 § när ett skönsbeskattningsbeslut omprövas, ska beräknas till fyrtio procent av den ytterligare skatt som tagits ut genom omprövningsbeslutet. Se författningskommentaren till 8 § och avsnitt 7.10.

Paragrafen har ingen tidigare motsvarighet.

Beräkning av skattetillägg när skatteavdrag inte gjorts

18 §

Av paragrafen, som är ny, framgår att skattetillägg på icke avdragen skatt ska beräknas till fem procent av det belopp som borde ha dragits av. Se kommentaren till 9 § och avsnitt 7.8.5.

Underlaget ska bestämmas utan hänsyn till andra frågor

19 §

Paragrafen ersätter 5 kap. 7 § TL och 15 kap. 6 § SBL som båda fick sin nuvarande lydelse genom 2003 års lagstiftning (prop. 2002/03:106, s. 159–161, 168, 169, 236, 237 och 247). Tidigare fanns bestämmelserna i 5 kap. 2 a § TL (prop. 1991/92:43, s. 71–75 och 112) och 15 kap. 3 § SBL (prop. 1996/97:100, s. 601).

När underlaget för skattetillägg bestäms ska hänsyn bara tas till förhållanden som rör samma fråga som den som föranlett

skattetillägget. Om skattetillägg exempelvis ska tas ut på grund av att en kapitalvinst vid försäljning av fastighet inte redovisats ska hänsyn tas till kostnader för inköp av fastigheten. Däremot ska hänsyn inte tas till förhållanden som rör annan fråga, det så kallade kvittningsförbudet (jfr kommentaren till 20 §). Det innebär t.ex. att underlaget för beräkning av skattetillägget inte påverkas av att den skattskyldige, sedan den oredovisade vinsten upptäckts, invänder att han haft kapitalförluster vid försäljning av aktier som motsvarar den oredovisade kapitalvinsten.

De nuvarande bestämmelserna reglerar vilka invändningar som *inte* ska beaktas. För att bestämmelsen ska bli lättare att förstå formuleras den nu om så att den i stället anger vilka förhållanden som ska beaktas. Uttrycket "invändning" i dagens paragrafer ersätts här med "förhållanden". Det sistnämnda beskriver bättre de olika situationer som avses. Hänsyn ska t.ex. tas till ett avdragsyrkande oavsett om det framställs som en invändning mot Skatteverkets övervägande om att ta ut skattetillägg eller av annan anledning (givetvis under förutsättning att avdraget rör samma fråga som skattetillägget). Den uppgiftsskyldige kan ju t.ex. ha framställt yrkandet i en begäran om omprövning redan innan Skatteverket uppmärksammat en oriktig uppgift.

Enligt nuvarande bestämmelser ordalydelser är det beräkningen av *skattetillägget* som inte ska påverkas av invändningar som gäller en annan fråga än den som ligger till grund för tillägget. Intill 2003 års lagändring tog bestämmelserna sikte på *underlaget* och inte direkt på skattetillägget. Av förarbetena att döma var avsikten inte att göra någon ändring i denna del. Invändningar som gäller annan fråga kan nämligen påverka det faktiska uttaget av skattetillägg utan att för den skull påverka underlaget för beräkning av skattetillägg, se 20 §. Nu justeras bestämmelsen så att det klart framgår att det är *underlaget för skattetillägg* som ska bestämmas utan hänsyn till förhållanden som gäller en annan fråga. Med underlag avses den beloppsmässiga storleken på den oriktiga uppgiften eller den skönsmässiga höjningen.

Genom 2003 års lagstiftning kompletterades paragrafen med ett exempel på vad som är en annan fråga, nämligen invändning som går ut på att skatten ska påverkas först under en kommande period. Av förarbetena framgår att det som avses är yrkande om uppskov med beskattningen enligt 47 kap. inkomstskattelagen när en oredovisad fastighetsavyttring uppmärksammas och yrkande om avsättning till periodiseringsfond eller expansionsfond när oredo-

visade intäkter uppmärksammas. Bestämmelsens innebörd är att yrkanden som rör en annan fråga än den skattetilläggsgrundande inte ska påverka underlaget för skattetillägg. Det gäller oavsett om yrkandet påverkar skatten det innevarande året eller ett annat år. Exemplet tillför inget och slopas därför här.

Det bör dock noteras att ett yrkande om avsättning till periodiseringsfond eller expansionsfond i vissa fall kan röra samma fråga som den som föranlett skattetillägget. Så kan vara fallet när skattetillägg tas ut vid skönsbeskattning av en helt oredovisad näringsverksamhet. Saken utgörs då i normalfallet av alla de inkomst- och avdragsposter som ingår i det belopp som uppskattas. I en sådan situation ska underlaget för skattetillägg justeras med anledning av yrkandet.

Rätträkning

20 §

Paragrafen innehåller en ny bestämmelse som kompletterar det så kallade kvittningsförbudet i 19 §. Av 19 § framgår att underlaget för skattetillägg inte ska påverkas av någon annan fråga än den som har föranlett skattetillägget.

Förevarande paragraf reglerar nästa steg i beräkningen av skattetillägget, dvs. i vilket inkomstkikt skattetillägget ska beräknas. Det sker genom så kallad rätträkning. Rätträkning innebär att hänsyn tas till sådana förändringar av underlaget för inkomstskatt (exempelvis ett avdragsyrkande från den uppgiftsskyldige som gäller en annan fråga än den som ligger till grund för skattetillägget) som hade kunnat göras redan vid deklarationstillfället. Uppenbara felskrivningar och felräkningar av den typ som inte är oriktiga uppgifter ska också rättas.

Rätträkning kan bli aktuell vid beräkning av såväl skattetillägg på grund av oriktig uppgift som skattetillägg på grund av skönsmässig avvikelse från deklarerade uppgifter.

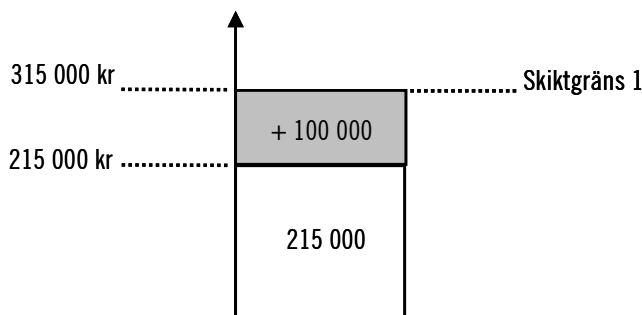
Denna paragraf gäller bara ändringar som avser en annan fråga än den som ligger till grund för skattetillägget. Om ändringen avser samma fråga som den som föranlett skattetillägget, ska underlaget för skattetillägg i stället minskas enligt 19 §.

Följande två exempel får illustrera hur bestämmelsen ska tillämpas. Skiktgränserna för statlig inkomstskatt antas vara 315 000 kronor och 475 000 kronor.

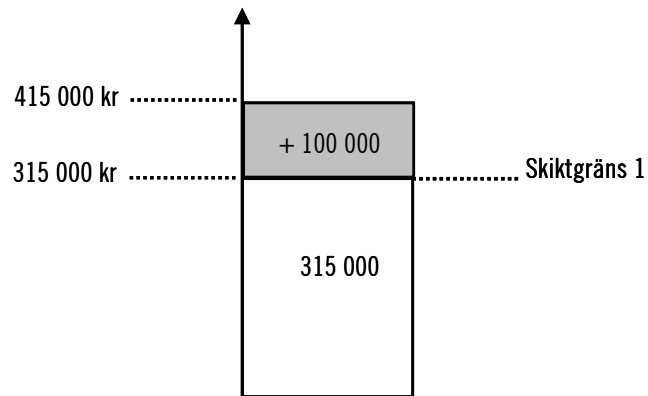
Exempel 1

I exemplet har vi bortsett från egenavgifter. En enskild näringsidkare deklarerar och beskattas för inkomst av näringsverksamhet med 315 000 kronor. Härefter upptäcker Skatteverket en oredovisad inkomst på 100 000 kronor. Näringsidkaren invänder då att han vill göra värdeminskningssavdrag med 100 000 kronor. Avdraget, som gäller en annan fråga än den oredovisade inkomsten och som hade kunnat göras redan vid deklarationstillfället, godtas av Skatteverket. Det ursprungliga beskattningsbeslutet är alltså beloppsmässigt riktigt. Den oriktiga uppgiften är 100 000 kronor.

Rätträkningsmetoden ger följande resultat. Först justeras den ursprungligen beslutade inkomsten med värdeminskningssavdraget på 100 000 kronor eftersom detta avdrag hade kunnat göras vid deklarationstillfället. Det ger en utgångspunkt för skattetilläggsberäkningen på 215 000 kronor. Härpå läggs den oriktiga uppgiften. Skattetillägg beräknas med 40 procent av skatten i skiktet 215 000–315 000 kronor. Grovt räknat innebär det ett skattetillägg på 12 000 kronor.



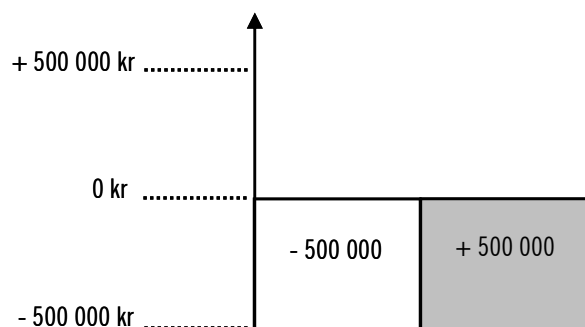
Om rätträkning inte görs blir utfallet ett annat. Den oriktiga uppgiften läggs direkt på den ursprungligen beslutade inkomsten. Skattetillägg beräknas med 40 procent av skatten i skiktet 315 000–415 000 kronor. Det innebär att den nedre skiktgränsen för statlig inkomstskatt passeras. Skattetillägg kommer därmed att beräknas på statlig skatt trots att sådan skatt inte ska betalas. Skattetillägget beräknas i ett inkomstskikt som är högre än den beskattade inkomsten. Det kan också beskrivas som att beräkning görs på *fiktiv skatt*. Skattetillägget blir grovt räknat 20 000 kronor.



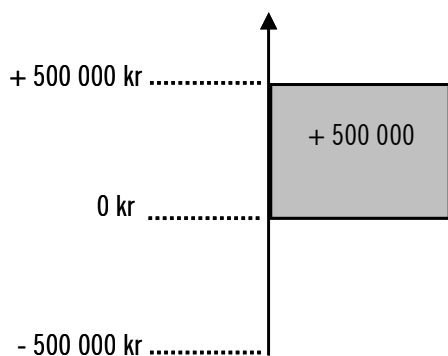
Exempel 2

Ett bolag deklarerar och beskattas för inkomst av näringsverksamhet med 0 kronor. Härefter upptäcker Skatteverket en oredovisad inkomst på 500 000 kronor. Bolaget invänder då att bolaget vill göra ett avdrag med 500 000 kronor. Avdraget, som gäller en annan fråga än den oredovisade inkomsten och som hade kunnat göras redan vid deklarationstillfället, godtas av Skatteverket. Det ursprungliga beskattningsbeslutet är alltså beloppsmässigt riktigt. Den oriktiga uppgiften är 500 000 kronor.

Rätträkningsmetoden ger följande resultat. Först justeras den ursprungligen beslutade inkomsten med avdraget på 500 000 kronor eftersom detta avdrag hade kunnat göras vid deklarationstillfället. Det ger en utgångspunkt för skattetilläggsberäkningen på -500 000 kronor. Härpå läggs den oriktiga uppgiften. Underskotts-skattetillägg beräknas med 40 procent på en fjärdedel av 500 000 kronor. Skattetillägget blir 50 000 kronor.



Om rätträkning inte görs utan beräkning i stället görs på *fiktiv skatt* blir utfallet ett annat. Den oriktiga uppgiften läggs direkt på den ursprungligen beslutade inkomsten. Skattetillägg beräknas med 40 procent av skatten i skiktet 0–500 000 kronor. Skattetillägg kommer därmed att beräknas på statlig skatt trots att ingen skatt ska betalas.¹⁰ Skattetillägget blir 56 000 kronor.



Som exemplen ovan visar innebär rätträkningen att skattetillägget beräknas på faktisk skatt (eller underskott) i stället för på fiktiv skatt. Det får betydelse för skattetilläggets storlek i situationer då någon av skiktgränserna passeras eller då inkomsten rör sig mellan underskott och överskott. För de uppgiftsskyldiga är rätträkningen så gott som uteslutande positiv eftersom den nästan undantagslöst

¹⁰ Vi har i exemplet utgått från en skattesats på 28 procent.

leder till ett lägre skattetillägg.¹¹ Det skulle också av praktiska skäl vara svårt för Skatteverket att hantera en annan ordning eftersom det ställer krav på att verket i ett stort antal fall håller reda på dels den korrekta beskattningen, dels den fiktiva beskattningen som legat till grund för skattetillägget. Rätträknningen ger också ett mer korrekt resultat än en beräkning på fiktiv skatt. Skatteverket tillämpar i praktiken redan rätträkning även om det saknas uttryckligt lagstöd för detta. Utredningens bedömning är att rätträkning bör användas och att det bör framgå av lagen.

Bestämmelsen avser inte ändringar som blir möjliga först genom att Skatteverket har avvikit skönsmässigt från lämnade uppgifter eller rättat den oriktiga uppgiften. Det innebär att den inte kan tillämpas om den uppgiftsskyldiges begäran om avdrag är direkt beroende av Skatteverkets höjningsbeslut. Så är t.ex. fallet om den som ertappats med en oredovisad fastighetsavyttring yrkar uppskov med kapitalvinsten. Yrkandet om uppskofsavdrag hade inte kunnat begäras före höjningen (kapitalvinsten var ju inte redovisad). Först genom att den oriktiga uppgiften rättas och kapitalvinsten tas upp blir yrkandet om uppskofsavdrag möjligt. Rätträkning ska därför inte göras. Den oriktiga uppgiften (i beloppsmässig mening) får då läggas på toppen av inkomsterna, vilket innebär att skattetillägget beräknas på fiktiv skatt.

Andra exempel på ändringar som bestämmelsen ofta inte kan tillämpas på är avsättning till periodiseringsfond eller expansionsfond. Om den som har underlåtit att redovisa en inkomst i näringsverksamheten redan i deklarationen har gjort (i förhållande till redovisade inkomster) maximal avsättning till periodiseringsfond leder ett yrkande om ytterligare avdrag inte till rätträkning. Den oriktiga uppgiften läggs på toppen av inkomsterna och skattetillägget beräknas delvis på fiktiv skatt. Har däremot inte maximalt avdrag för avsättning till periodiseringsfond gjorts i deklarationen, kan ett så stort belopp som motsvarar utrymmet för det ytterligare avdrag som förelåg vid deklarationstillfället rätträknas. Skattetillägget kommer i en sådan situation att räknas dels på faktisk skatt, dels på fiktiv skatt.

¹¹ Rätträkning kan leda till ett något högre skattetillägg i undantagsfall. Så kan bli fallet om den uppgiftsskyldige medges ett grundavdrag som han inte skulle ha tillgodoförts om deklarationen följts.

Mer än en procentsats

21 §

I paragrafen finns bestämmelser om hur beräkningen av skattetillägg ska göras om tillägget ska tas ut enligt mer än en procentsats. Paragrafen ersätter 5 kap. 23 § TL som ändrades senast vid 2003 års översyn av de särskilda avgifterna (prop. 2002/03:106, s. 245). Dessförinnan fanns bestämmelserna i 5 kap. 13 § andra–fjärde styckena (prop. 1989/90:74, s. 412, prop. 1991/92:43, s. 113 och prop. 1999/2000:2).

Bestämmelserna arbetas nu om redaktionellt. Av *första stycket* framgår att paragrafen är tillämplig när skattetillägg på slutlig skatt ska beräknas enligt flera procentsatser. *Andra stycket* reglerar hur beräkningen ska göras om skattetilläggen ska beräknas på undandragen skatt. Skatten på det sammanlagda undandragna beloppet ska då fördelas på de respektive undanhållna delbeloppen efter den kvotdel som vart och ett av de undanhållna beloppen utgör av de sammanlagda undanhållna beloppen. Följande exempel får illustrera bestämmelsen:

A har underlåtit att deklarerat två inkomster i inkomstslaget tjänst, en på 20 000 kronor och en på 30 000 kronor. Skattetillägg ska tas ut med 20 procent på den första oriktiga uppgiften och med 10 procent på den andra. Det sammanlagda undandragna beloppet är 50 000 kronor. Vi kan anta att skatten på beloppet är 25 000 kronor. Skattetillägg med 20 procent ska beräknas på ett skattebelopp om 10 000 kronor ($20\,000/50\,000 \times 25\,000$). Det innebär att skattetillägget blir 2 000 kronor (20 procent av 10 000).

Skattetillägg med 10 procent ska beräknas på 15 000 kronor ($30\,000/50\,000 \times 25\,000$). Detta skattetillägg blir alltså 1 500 kronor (10 procent av 15 000).

Skattetillägg som tas ut på minskning av underskott ska enligt *tredje stycket* beräknas på motsvarande sätt. Det är dock av förklarliga skäl inte skatten utan minskningen av underskottet som ska proportioneras.

De ovan angivna beräkningsreglerna tillämpas även i de fall skattetillägg ska beräknas både på undandragen skatt och minskning av underskott. Då ska beräkningen enligt *fjärde stycket* göras på de båda underlagen var för sig.

50 kap. Kontrollavgift

1 §

Paragrafen definierar kontrollavgifterna som särskilda avgifter och anger kapitlets innehåll.

Kontantbranschen samt restaurang- och frisörverksamhet

Kassaregister

2 §

I paragrafen finns grunderna för att ta ut kontrollavgift av den som inte fullgör skyldigheten att använda kassaregister. Bestämmelserna är hämtade från 24 § första stycket kassaregisterlagen (prop. 2006/07:105, s. 95 och 96). Bestämmelsen är ändrad en gång i samband med att ett krav på återkommande teknisk kontroll av kassaregister slopades (prop. 2008/09:113, s. 15).

I kassaregisterlagen anges grunderna för kontrollavgift i fem punkter. Här finns två punkter. *Punkten 1*, som motsvarar punkterna 1, 2, 4 och 5 i den nuvarande paragrafen, avser skyldigheten att använda kassaregister. Häri innefattas skyldigheten att ha ett kassaregister som uppfyller föreskrivna krav. Kontrollavgift ska alltså tas ut av den som överhuvudtaget inte har något kassaregister trots att ett sådant ska användas enligt 39 kap. 4–6 §§. Den som använder ett kassaregister som inte uppfyller föreskrivna krav ska också påföras en kontrollavgift. Samtliga kassaregister som finns i verksamheten ska med andra ord vara certifierade eller ha en tillverkardeklaration enligt 39 kap. 9 § och får inte ha förändrats på ett otillåtet sätt. Detaljkraven framgår av verkställighetsföreskrifter.

Av 39 kap. 7 § framgår att all försäljning ska registreras. Registreringskravet omfattar även annan löpande användning av kassaregister. Vid varje försäljning ska ett kvitto tas fram och erbjudas kunden. Den som underlåter att registrera en försäljning eller annan användning har alltså inte fullgjort sin skyldighet att använda kassaregister. Detsamma gäller den som inte tar fram och erbjuder kunden ett kvitto. Bristen i dessa avseenden utgör alltså grund för kontrollavgift.

Skyldigheten att använda kassaregister innefattar vidare ett krav på att bevara de registrerade uppgifterna, se kommentaren till 39 kap. 7 §. Den som underlåter att göra det har inte fullgjort

skyldigheten att använda kassaregister och ska därför påföras kontrollavgift.

I *punkten 2*, som motsvarar den nuvarande punkten 3, sägs att kontrollavgift tas ut av den som inte har lämnat uppgift om de kassaregister som finns i verksamheten. Enligt 7 kap. 3 § ska en anmälan om registrering innehålla uppgift om de kassaregister som finns i verksamheten. En underrättelse om förändringar ska lämnas till Skatteverket enligt 7 kap. 4 §.

Kontrollavgiftens syfte är att verka för att skyldigheten att använda kassaregister efterlevs. Avgiften ska tas ut för brister som konstateras när denna skyldighet kontrolleras, dvs. brister som kommit fram till följd av tillsyn eller kontrollbesök. Det är däremot inte meningen att kontrollavgift ska tas ut om det vid en revision framgår att kassaregisterkravet inte har efterlevts. I sådana fall ska Skatteverket utreda vilken skatt den kontrollerade rätteligen ska betala och, om det finns grund för det, påföra skattetillägg.

Att kontrollavgiften är knuten till brister som framkommit vid tillsyn eller ett kontrollbesök sägs nu uttryckligen i bestämmelsen. Kontrollen vid ett kontrollbesök kommer i många fall att avslutas genom att Skatteverket en tid efter en kundräkning eller ett provköp, begär ut uppgifter från kassaregistret. Dessa uppgifter stäms av mot observationerna från kontrollbesöket. Om slutsatsen blir att kravet på registrering i kassaregister inte har följts finns det grund för kontrollavgift. Den efterföljande avstämningen är bara en avslutande del av kontrollen och bristen har i paragrafens mening framkommit vid kontrollbesöket.

3 §

Av paragrafen framgår kontrollavgiftens storlek. Innehållet är hämtat från 24 § andra stycket, 25 och 26 §§ kassaregisterlagen (prop. 2006/07:105, s. 96). 25 § kassaregisterlagen är ändrad en gång i samband med att ett krav på återkommande teknisk kontroll av kassaregister slopades (prop. 2008/09:13, s. 15).

Enligt *första stycket* är kontrollavgiften 10 000 kronor. Endast en kontrollavgift ska tas ut vid varje kontrolltillfälle, oavsett om en eller flera överträdelse har konstaterats (prop. 2006/07:105, s. 96). Det sägs nu uttryckligen i lagen.

I *andra stycket* finns en särskild bestämmelse om avgiftsnivån för det fall en avgift redan har tagits ut och ytterligare en avgift ska tas ut för en överträdelse som har inträffat inom ett år. Kontroll-

avgiften är i sådana fall 20 000 kronor. Tillsammans med 7 § ersätter bestämmelsen 25 och 26 §§ kassaregisterlagen.

25 och 26 §§ kassaregisterlagen innehåller båda bestämmelser om när kontrollavgiften ska vara 20 000 kronor i stället för 10 000 kronor. Enligt 25 § kassaregisterlagen är förutsättningarna för förhöjd avgift att avgift tagits ut enligt 24 § första stycket 1–3 och att ett föreläggande om att göra rättelse inom viss tid inte följts. Förhöjd avgift enligt 26 § kassaregisterlagen kan tas ut om en kontrollavgift tagits ut för en överträdelse och näringsidkaren därefter inom ett år gjort sig skyldig till ytterligare en överträdelse.

Gränserna mellan de båda bestämmelserna är inte helt tydlig. 25 § kassaregisterlagen avser ytterligare en kontrollavgift för samma brist medan 26 § kassaregisterlagen avser ytterligare en kontrollavgift för en ny brist. Huruvida det är fråga om samma brist eller en ny brist kan vålla gränsdragningsproblem.

I 25 § kassaregisterlagen ligger en underförstådd begränsning i möjligheterna att ta ut kontrollavgift för de fall en kontrollavgift tidigare tagits ut; det krävs ett formligt föreläggande om rättelse som inte följts. Av beslutet om kontrollavgift ska framgå vilka brister som ligger till grund för avgiften. Näringsidkaren är skyldig att följa bestämmelserna om kassaregister och är därför också skyldig att åtgärda dessa brister. Att vid sidan av beslutet om kontrollavgift också utfärdas ett föreläggande om att dessa brister ska åtgärdas förefaller därför vara en onödig omgång.

Vi föreslår att det i stället införs en bestämmelse som anger att en andra kontrollavgift inte får tas ut förrän näringsidkaren fått skälig tid på sig att åtgärda bristerna, se 7 §. Härigenom tydliggörs att ansvaret för att reglerna följs ligger hos näringsidkaren även efter det att en kontrollavgift har tagits ut. Vid sidan av beslutet om kontrollavgift kommer det inte att behövas något formligt föreläggande. Skatteverket bör givetvis informera om denna skyldighet vid tillsynen eller kontrollbesöket och en upplysning kan lämpligen tas in i en bilaga till beslutet om kontrollavgift.

Dagens två bestämmelser om i vilka fall kontrollavgiften ska vara 20 000 kronor i stället för 10 000 kronor bör ersättas av en gemensam bestämmelse som motsvarar dagens 26 §. Förhöjd avgift kommer att gälla för kontrollavgifter som tas ut på grund av överträdelser som inträffar inom ett år räknat från den senaste kontrollavgiften. Det gäller oberoende av om överträdelsen avser samma brist eller om det är fråga om nya brister. Ska kontrollavgift tas ut på grund av samma brist är dock enligt 7 § förutsättningen

för att överhuvudtaget ta ut kontrollavgift att näringsidkaren fått skälig tid att åtgärda bristen.

Av 24 § andra stycket kassaregisterlagen framgår att kontrollavgiften tillfaller staten. Det följer nu av 3 kap. 15 §.

Personalliggare

4 §

Paragrafen ersätter 12 § första stycket branschkontrollagen som har kvar sin ursprungliga lydelse (prop. 2005/06:169, s. 128).

I branschkontrollagen anges grunderna för kontrollavgift i fyra punkter. Här sammanfattas grunderna i två punkter. *Punkten 1*, som ersätter punkterna 1–3 i den nuvarande paragrafen, avser den som inte har fullgjort skyldigheten att dokumentera identifikationsuppgifter. Så är fallet om personalliggare överhuvudtaget inte förs. Bestämmelsen avser också den situationen att personalliggaren är bristfällig. Enligt punkten 2 i nuvarande bestämmelse ska kontrollavgift tas ut om näringsidkaren för en personalliggare, men denna är så bristfällig att den inte kan ligga till grund för kontroll. Det finns alltså ett visst utrymme för brister utan att kontrollavgift för den skull ska tas ut. Exempel på när avgift ska tas ut är enligt regeringen att det inte finns några personer antecknade eller att de personer som anges där är så bristfälligt antecknade att det inte går att kontrollera vilka de är (prop. 2005/06:169, s. 128). Vid bedömningen av om skyldigheten att föra personalliggare är fullgjord bör på motsvarande sätt det avgörande vara om personalliggaren kan ligga till grund för kontroll. Om bristerna har liten betydelse för kontrollen bör skyldigheten anses fullgjord och ingen avgift ska tas ut.

Skyldigheten att föra en personalliggare innefattar ett krav på att *bevara de dokumenterade uppgifterna*. Om uppgifterna inte bevaras ska alltså kontrollavgift tas ut enligt punkten 1. Det är bevarandekravet som sådant och inte de bevarade uppgifternas riktighet som kontrolleras och som är sanktionerat genom kontrollavgift, se författningskommentaren till 39 kap. 13 §. Skatteverket ska däremot givetvis kontrollera de aktuella uppgifterna och om dessa är så ofullständiga eller felaktiga att skyldigheten att föra personalliggare inte kan anses fullgjord ska som ovan sagts kontrollavgift tas ut.

Personalliggaren ska enligt 40 kap. 13 § finnas tillgänglig för Skatteverket i verksamhetslokalen. Skyldigheten följer direkt av lagen och förutsätter inte någon begäran från Skatteverket. Det innebär att Skatteverket vid ett kontrollbesök alltid ska kunna granska personalliggaren. Är personalliggaren inte tillgänglig vid ett kontrollbesök ska kontrollavgift tas ut enligt *punkten 2* i förevarande paragraf (motsvarar den nuvarande *punkten 4*).

5 §

Av paragrafen framgår kontrollavgiftens storlek. Innehållet är hämtat från 12 § andra stycket, 13 och 15 §§ branschkontrollagen (prop. 2005/06:169, s. 28 och 29).

Enligt *första stycket* är kontrollavgiften dels 10 000 kronor för varje kontrolltillfälle, dels 2 000 kronor för varje person som vid kontrollen är verksam utan att vara dokumenterad i en tillgänglig personalliggare. Även om det skulle finnas flera olika typer av brister i en personalliggare ska endast en kontrollavgift på 10 000 kronor tas ut vid varje kontrolltillfälle. Det framgår nu direkt av paragrafen. Kontrollavgiften på 2 000 kronor för varje verksam person som inte är dokumenterad ska enligt förarbetena tas ut även om det, på grund av att personalliggaren inte är tillgänglig, inte är möjligt att kontrollera om de är dokumenterade eller inte (prop. 2005/06:169, s. 51). Det bör enligt utredningens mening framgå av lagen. I förtydligande syfte anges därför att avgiften tas ut för varje person som är verksam och inte är dokumenterad ”i en tillgänglig personalliggare”.

Skyldigheten att föra personalliggare kan anses fullgjord även om det finns vissa brister (se kommentaren till 4 §). Kontrollavgift med 10 000 kronor ska då inte tas ut. Däremot kan det bli aktuellt att ta ut en kontrollavgift med 2 000 kronor för att en person som inte är dokumenterad är verksam vid kontrollen. Kontrollavgift på 2 000 kronor förutsätter alltså inte att en kontrollavgift på 10 000 kronor tas ut vid samma tillfälle.

I *andra stycket* finns en särskild bestämmelse om avgiftsnivån för det fall en avgift redan har tagits ut och ytterligare en avgift ska tas ut för en överträdelse som har inträffat inom ett år. Kontrollavgiften är i sådana fall 20 000 kronor. Tillsammans med 7 § ersätter bestämmelsen 14 och 15 §§ branschkontrollagen.

14 och 15 §§ branschkontrollagen innehåller båda bestämmelser om att kontrollavgiften ska vara 20 000 kronor i stället för 10 000 kronor. Enligt 14 § branschkontrollagen är förutsätt-

ningarna för förhöjd avgift att avgift tagits ut enligt 12 § och att ett föreläggande om att göra rättelse inom viss tid inte följts. Förhöjd avgift enligt 15 § branschkontrollagen kan tas ut om en kontrollavgift tagits ut för en överträdelse och näringsidkaren därefter inom ett år gjort sig skyldig till ytterligare en överträdelse.

Gränserna mellan de båda bestämmelserna är inte helt tydlig. 14 § branschkontrollagen förefaller avse ytterligare en kontrollavgift för samma brist medan 15 § samma lag avser ytterligare en kontrollavgift för nya brister. Huruvida det är fråga om samma brist eller nya brister kan vålla gränsdragningsproblem.

I 14 § branschkontrollagen ligger en underförstådd begränsning i möjligheterna att ta ut kontrollavgift för de fall en kontrollavgift tidigare tagits ut; det krävs ett formligt föreläggande om rättelse som inte följts. Av beslutet om kontrollavgift ska framgå vilka brister som ligger till grund för avgiften. Näringsidkaren är skyldig att följa bestämmelserna om personalliggare och är därför också skyldig att åtgärda dessa brister. Att vid sidan av beslutet om kontrollavgift också utfärda ett föreläggande om att dessa brister ska åtgärdas förefaller därför vara en onödig omgång.

Vi föreslår att det i stället införs en bestämmelse som anger att en andra kontrollavgift inte får tas ut förrän näringsidkaren fått skälig tid på sig att åtgärda bristerna, se 7 §. Härigenom tydliggörs att ansvaret för att reglerna följs ligger hos näringsidkaren även efter det att en kontrollavgift har tagits ut. Vid sidan av beslutet om kontrollavgift kommer det inte att behövas något formligt föreläggande. Skatteverket bör givetvis informera om denna skyldighet vid kontrollbesöket och en upplysning kan lämpligen tas in i en bilaga till beslutet om kontrollavgift.

Dagens två bestämmelser om i vilka fall kontrollavgiften ska vara 20 000 kronor i stället för 10 000 kronor bör ersättas av en gemensam bestämmelse som motsvarar dagens 15 § branschkontrollagen. Förhöjd avgift kommer att gälla för kontrollavgifter som tas ut på grund av överträdelser som inträffar inom ett år räknat från den första kontrollavgiften. Det gäller oberoende av om överträdelsen avser samma brist eller nya brister. Ska kontrollavgift tas ut på grund av samma brist är dock enligt 7 § förutsättningen för att överhuvudtaget ta ut kontrollavgift att näringsidkaren fått skälig tid att åtgärda bristen.

Av 12 § andra stycket branschkontrollagen framgår att kontrollavgiften tillfaller staten. Det följer nu av 3 kap. 15 §.

När kontrollavgift inte får tas ut

6 §

Paragrafen ersätter 28 § kassaregisterlagen (prop. 2006/07:105, s. 97 och 75) och 17 § branschkontrollagen (prop. 2005/06:169, s. 129).

Enligt paragrafen får kontrollavgift inte tas ut för en överträdelse som omfattas av ett vitesföreläggande. Härigenom förhindras att den enskilde drabbas av dubbla sanktioner. Om Skatteverket har vitesförelagt en näringsidkare att t.ex. skaffa ett certifierat kassaregister och verket vid tillsyn eller kontrollbesök konstaterar att föreläggandet inte har följts ska alltså inte någon kontrollavgift tas ut.

Det finns inte någon motsvarighet för skattebetalningens kontrollavgift avseende investeringsguld eller för kontrollavgiften enligt torgkontrollagen. Vitesförelägganden riktade till personer som kan drabbas av sådana kontrollavgifter kan avse att lämna ut dokumenterade uppgifter, men däremot inte att fullgöra dokumentationsskyldigheten. Kontrollavgifterna avser inte vägran att lämna ut uppgifter. Den situation som regleras här uppkommer alltså inte i dessa fall.

Här kan också nämnas att vi föreslår att vitesförelägganden ska få överklagas (se avsnitt 9.5).

7 §

Paragrafen har ingen direkt motsvarighet, men tillsammans med 3 § andra stycket och 5 § andra stycket ersätter den 25 § kassaregisterlagen (prop. 2006/07:105, s. 96) och 14 § branschkontrollagen (prop. 2005/06:169, s. 128). Se kommentarerna till 3 och 5 §§.

Bestämmelserna i 39 kap. om skyldigheten att använda kassaregister och föra personalliggare gäller givetvis även efter att en kontrollavgift har tagits ut på grund att kraven inte följts.

Skatteverket kan enligt 2 och 4 §§ ta ut kontrollavgift vid varje kontrolltillfälle då brister har konstaterats. Det är emellertid inte rimligt att avgift tas ut för samma brist förrän näringsidkaren haft skälig tid på sig för att åtgärda bristen. Om t.ex. en näringsidkare påförs kontrollavgift med 10 000 kronor för att han inte har något certifierat kassaregister bör han kunna fortsätta att bedriva verksamheten utan sådant kassaregister och utan att riskera ytterligare kontrollavgift under den tid inköpet tar i anspråk.

Hur lång tid som ska anses skälig beror givetvis på vilka åtgärder som ska vidtas. Att lämna uppgifter till Skatteverket om vilka kassaregister som finns i verksamheten bör inte kräva mer än ett par dagar. Vad som är en skälig tid för att åtgärda ett kassaregister som inte uppfyller kraven får bedömas utifrån kötider och dylikt. Inköp av kassaregister bör normalt få ta någon eller några veckor i anspråk. En personalliggare kan beställas från Skatteverket. Skälig tid att skaffa en personalliggare bör därför bedömas utifrån den tid det tar för Skatteverket att leverera en sådan.

Andra brister är sådana att de kan åtgärdas i det närmaste omgående. Det gäller kravet att registrera alla försäljningar och att erbjuda kvitto för den som har ett certifierat kassaregister. Kravet att göra korrekta och fullständiga anteckningar för den som har en personalliggare och att hålla denna tillgänglig kan likaså i princip omgående uppfyllas. Om bristen som föranlett kontrollavgift är att uppgifter inte har bevarats behövs inte heller någon längre tid för att vidta rättelse. Det handlar ju om att för framtiden följa kravet på bevarande och inte att rekonstruera tidigare uppgifter, jfr kommentaren till 39 kap. 17 §.

I nyss nämnda fall kan bristen som lett till kontrollavgift åtgärdas mycket snabbt. Begränsningen i möjligheten att ta ut kontrollavgift får då ingen betydelse; någon ny kontroll som skulle kunna leda till ytterligare kontrollavgift kommer inte att företas under den tidsfrist under vilken näringsidkaren ska åtgärda bristen.

Om bristen inte åtgärdas inom skälig tid riskerar näringsidkaren att drabbas av ytterligare kontrollavgift om Skatteverket gör en kontroll och bristen då kvarstår. Sker kontrollen inom ett år räknat från beslutet om kontrollavgift är kontrollavgiften dessutom enligt 3 § andra stycket och 5 § andra stycket 20 000 kronor i stället för 10 000 kronor.

Torg- och marknadshandel samt omsättning av investeringsguld

8 §

I paragrafen finns bestämmelser om kontrollavgift för den som inte har fullgjort dokumentationsskyldigheten vid upplåtelse av torg- och marknadsplats eller vid omsättning av investeringsguld. Paragrafens innehåll är hämtat från 5 § första stycket torgkontrollagen och 15 kap. 9 § SBL.

Torgkontrollagen tillkom 1998 (prop. 1997/98:100, s. 175 och 215). Den enda ändringen som gjorts av 5 § i den lagen är att ”skattemyndigheten” har bytts ut mot ”Skatteverket” (prop. 2002/03:99).

Bestämmelsen om kontrollavgift för den som inte fullgör dokumentationsskyldighet vid omsättning av investeringsguld tillkom 1999 och placerades då i 15 kap. 6 a § SBL (prop. 1998/99:69, s. 41). Bestämmelsen fick sin nuvarande placering i samband med översynen av de särskilda avgifterna 2003 (prop. 2002/03:106, s. 247). Härefter har bestämmelsen endast ändrats när Skatteverket ersatte Riksskatteverket och skattemyndigheterna (prop. 2002/03:99).

Båda dokumentationsskyldigheterna innefattar ett krav på att *bevara de dokumenterade uppgifterna*, se författningskommentarerna till 39 kap. 12 och 14 §§. Dokumentationsskyldigheten förlorar sin mening om inte uppgifterna också bevaras så att Skatteverket kan granska dem. För att kontrollavgiften ska sanktionera dokumentationsskyldigheten i dess väsentligheter bör således även bevarandet omfattas av avgiften. Så är fallet enligt 5 § torgkontrollagen, men däremot inte enligt 15 kap. 9 § SBL. Enligt den sistnämnda bestämmelsen tas kontrollavgift ut om säljaren inte ”fullgjort skyldigheten att utföra en sådan identitetskontroll av köparen som avses i 14 kap. 1 a §”. Häri ligger enligt Skatteverkets uppfattning inte att bevara dokumentationen (Skatteverkets handledning *Särskilda avgifter enligt skattebetalningslagen*, 2008, s. 163 och 164). Den som gör sig av med dokumentationen drabbas alltså inte av någon sanktion.

Nu anges som förutsättning för kontrollavgift att den dokumentationsskyldige ”inte har fullgjort dokumentationsskyldigheten”. Eftersom dokumentationsskyldigheten innefattar skyldigheten att bevara uppgifterna kommer kontrollavgift i fortsättningen att kunna tas ut av den som inte bevarat uppgifterna. Det gäller såväl dokumentationsskyldigheten vid upplåtelse av torg- och marknadsplats som vid omsättning av investeringsguld.

Underlåtenhet att *lämna ut bevarad dokumentation* om köpare av investeringsguld ska enligt förarbetena inte medföra att kontrollavgift påförs; i sådana fall utgörs påtryckningsmedlet av vitesinstitutet (prop. 1998/99:69, s. 41). En vägran att lämna ut dokumenterade uppgifter är alltså ingen grund för att ta ut kontrollavgift. Grunden för kontrollavgift är att dokumentationsskyldigheten inte har fullgjorts. Det är den frågan som Skatteverket

måste bedöma. Skatteverket kan besluta om revision för att kontrollera om uppgiftsskyldigheten har fullgjorts. I anslutning till revisionen kan tvångsåtgärder bli aktuella.

När det gäller kontrollavgift enligt 5 § torgkontrollagen har avsikten uppenbarligen varit att en platsupplåtare som inte lämnar ut uppgifter ska påföras en kontrollavgift (prop. 1997/98:100, s. 175). Med den lydelse som 2 § tredje stycket torgkontrollagen kom att få är det dock osäkert om lagen ger tillräckligt stöd för att ta ut avgift i ett sådant fall. Enligt bestämmelsen får Skatteverket förelägga platsupplåtaren att överlämna uppgifterna. Enligt 5 § torgkontrollagen är förutsättningen för kontrollavgift att platsupplåtaren inte fullgjort sin skyldighet enligt 2 §. När det gäller utlämnandet av uppgifter innehåller 2 § alltså ingen skyldighet för platsupplåtaren att lämna ut uppgifter utan bara en rättighet för Skatteverket att förelägga platsupplåtaren att göra det. Det är tveksamt att tolka en för den enskilde betungande bestämmelse så extensivt att 2 § torgkontrollagen anses innehålla en skyldighet att lämna ut uppgifter som kan leda till kontrollavgift enligt 5 § samma lag.

Enligt utredningens bedömning bör en platsupplåtare som inte lämnar ut uppgifter i kontrollavgiftshänseende behandlas på samma sätt som den som sålt investeringsguld och som inte lämnar ut de dokumenterade uppgifterna. Kontrollavgift ska alltså bara tas ut om dokumentationsskyldigheten inte har fullgjorts.

Enligt *andra stycket* är kontrollavgiften 2 000 kronor för varje tillfälle då skyldigheten inte har fullgjorts. Dokumentations-skyldigheten gäller enligt 39 kap. 12 och 14 §§ vid varje upplåtelse-tillfälle respektive transaktion. En kontrollavgift ska alltså tas ut för varje upplåtelse respektive transaktion. Det innebär att den som hyr ut tio platser vid exempelvis en marknad drabbas av tio kontrollavgifter om dokumentationsskyldigheten inte fullgörs för någon av upplåtelseerna.

51 kap. Befrielse från särskilda avgifter

1 §

Paragrafen innehåller bestämmelser om befrielse från särskild avgift. Den ersätter 5 kap. 14 § TL, 15 kap. 10 och 11 §§ SBL, 5 § andra stycket första meningen torgkontrollagen, 16 § första stycket branschkontrollagen samt 27 § första stycket kassaregisterlagen.

5 kap. 14 § TL och 15 kap. 10 § SBL ändrades senast 2008 då en hänvisning till bestämmelserna i 36 kap. 1 b § brottsbalken om förverkande av utbyte av brottslig verksamhet lades till i tredje stycket 3 (prop. 2007/08:68, s. 78, 101 och 102). I övrigt fick dessa två paragrafer i allt väsentligt sin nuvarande lydelse vid 2003 års översyn av de särskilda avgifterna (prop. 2002/03:106, s. 142–149, 239–244, 247 och 248).¹²

15 kap. 11 § SBL är oförändrad sedan 2003 års översyn (prop. 2002/03:106, s. 248). Dessförinnan fanns bestämmelsen i 15 kap. 8 a § SBL (prop. 1998/99:69, s. 41).

Bestämmelserna i torgkontrollagen, branschkontrollagen och kassaregisterlagen har inte ändrats (prop. 1997/98:100, s. 215, prop. 2005/06:169, s. 129 samt prop. 2006/07:105, s. 96 och 97).

Befrielsereglerna för skattetillägg och förseningsavgift har varit utgångspunkten för de gemensamma regler om befrielse som föreslås här. Det innebär att utrymmet för befrielse blir större för kontrollavgifterna enligt torgkontrollagen och skattebetalningslagen. Uppenbarhetsrekvisitet försvinner och ytterligare grunder för befrielse tillkommer; befrielse ska ske om felaktigheten eller underlåtenheten kan antas ha berott på ålder, hälsa eller liknande förhållande, berott på en felbedömning av en regel eller betydelsen av de faktiska förhållandena, eller föranletts av vilseledande eller missvisande kontrollavgifter. Dessutom införs en möjlighet till delvis befrielse. Förändringarna är motiverade eftersom även dessa avgifter kan uppgå till mycket höga belopp.¹³ Den omständigheten att artikel 6 i Europakonventionen sannolikt omfattar dessa kontrollavgifter är också ett argument för flexibla och generösa bestämmelser om befrielse.

När det gäller kontrollavgifterna enligt branschkontrollagen och kassaregisterlagen har förändringen inte någon större betydelse eftersom befrielse enligt befintliga bestämmelser ska ske om överträdelsen är ringa eller ursäktlig eller om det annars finns särskilda skäl. De exempel på situationer som nämns i förarbetena faller in under här aktuella gemensamma grunder för befrielse (prop. 2005/06:169, s. 129 samt prop. 2006/07:105, s. 96 och 97).

¹² Tidigare fanns bestämmelserna i 5 kap. 6 § första stycket TL och 15 kap. 7 § första stycket SBL (prop. 1989/90:74, s. 410, prop. 1991/92:43, s. 87, 88 och 113 samt prop. 1996/97:100, s. 603 och 653).

¹³ Som exempel kan nämnas att Skärholmens loppmarknad påförts kontrollavgift enligt torgkontrollagen med över 5 miljoner kronor (Kammarrätten i Stockholms dom den 17 november 2003 i mål nr 5619-03).

Dagens bestämmelser om befrielse skiljer på ursäktlighetsfall och andra oskälighetsfall. Eftersom ursäktlighet är en typ av oskälighet tillför den uppdelningen inget i sak. Uppdelningen gör däremot bestämmelsen onödigt omfattande och bör därför inte upprätthållas. I fortsättningen ska det bara finnas en grund för befrielse, nämligen att det skulle vara oskäligt att ta ut avgiften med fullt belopp. Dagens ursäktlighetsgrunder återfinns i *andra stycket punkten 1* som tre exempel på omständigheter som särskilt ska beaktas vid bedömningen av om det skulle vara oskäligt att ta ut avgiften med fullt belopp.

Enligt bestämmelsen i *andra stycket 3* ska särskilt beaktas om en oskäligt lång tid har gått efter det att Skatteverket har funnit anledning att anta att avgift ska tas ut utan att den som avgiften gäller kan lastas för dröjsmålet. Dagens motsvarigheter avser endast skattetillägg. Bestämmelsen infördes bl.a. för att säkerställa att det svenska skattetilläggssystemet ska uppfylla de krav som följer av artikel 6 i Europakonventionen. När förevarande paragraf nu utvidgas till att även omfatta kontrollavgifterna, bör bestämmelserna även omfatta dessa avgifter eftersom de sannolikt också omfattas av artikel 6. I stället för att avgränsa tillämpningsområdet genom uttrycket ”kontrollavgift eller skattetillägg” har det enklare ”avgift” valts. Det innebär att bestämmelsen också kommer att avse förseningsavgift. I praktiken kommer det sannolikt att få en mycket begränsad betydelse. En förseningsavgift får inte påföras senare än två år från den dag då deklarationen skulle ha lämnats och risken är liten för att handläggningen av ett ärende av så enkel beskaffenhet skulle dra ut på tiden.

I undantagsfall kan bestämmelserna om skattetillägg få till följd att dubbla skattetillägg ska tas ut. Det gäller situationer då den uppgiftsskyldige har blivit skönsbeskattad i avsaknad av deklaration och påförts skattetillägg. Detta skattetillägg kommer att kvarstå om den uppgiftsskyldige inte deklarerar inom viss tid. Risken för dubbla skattetillägg uppkommer om den uppgiftsskyldige efter fristen deklarerar eller begär omprövning av skönsbeskattningsbeslutet och härvid lämnar en oriktig uppgift. Det får regelmässigt anses oskäligt att ta ut dubbla skattetillägg. I sådana fall bör befrielse därför medges.

Skattetillägg vid skönsbeskattning på grund av att den skattskyldige inte har deklarerat ska enligt 49 kap. 7 § undanröjas om skattedeklaration lämnas eller inkomst deklarerar inom viss tid. Tröskeleffekten för den som missar de angivna tidsfristerna och

drabbas av fullt skattetillägg är stor. Att deklARATIONSSKYLDIGHETEN fullgjorts korrekt om än för sent är emellertid en omständighet som ska beaktas vid bedömningen av om det finns skäl för befrielse (jfr RÅ 2008 ref. 61 I refererad ovan i avsnitt 7.6). Om fristen missats med endast några dagar och skatten kan bestämmas i enlighet med deklarerade uppgifter bör det i många fall finnas skäl att delvis befria från skattetillägg med stöd av proportionalitetsbestämmelsen.

Skattetillägg ska enligt 49 kap. 10 § 3 inte tas ut om det skattebelopp som kunde ha undandragits är obetydligt. Eftersom skattetillägg i vissa fall tas ut med 2 procent kan skattetillägget trots den bestämmelsen bli så lågt att det inte är försvarligt att ta ut det. I sådana fall bör befrielse från skattetillägget medges. Enligt vår bedömning är 200 kronor en rimlig nedre gräns. Om delvis befrielse medges kan det kvarvarande beloppet också hamna under 200 kronor. Även i sådana fall bör hel befrielse medges.

Delvis befrielse av skattetillägg och förseningsavgift kan enligt nuvarande bestämmelser göras till hälften eller en fjärdedel. Vi föreslår att nivåerna för befrielse i lagtexten ska tas bort. Skälen finns i avsnitt 7.8.1. Där redogör vi också för vissa hållpunkter för tillämpningen.

2 §

Paragrafen motsvarar 5 kap. 21 § TL som fick sin nuvarande lydelse genom 2003 års översyn av de särskilda avgifterna (prop. 2002/03:106, s. 245).

52 kap. Beslut om särskilda avgifter

1 §

Paragrafen anger kapitlets innehåll.

Beslut om förseningsavgift

2 §

Paragrafen reglerar vid vilken tidpunkt ett beslut om förseningsavgift senast ska meddelas. Paragrafen har ingen motsvarighet i taxeringslagen eller skattebetalningslagen. Under vilken tidsperiod beslut om förseningsavgift kan fattas får i de lagarna i stället läsas

ut av bestämmelserna om omprövning. Innebörden av dessa bestämmelser är att beslut om förseningsavgift ska meddelas senast under andra året efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret har gått ut (4 kap. 14 § första stycket TL och 21 kap. 9 § första stycket SBL) eller, om det innebär en längre frist, inom ett år från den dag då den deklarationsskyldige deklarerade, dock senast under sjätte året efter utgången av det kalenderår då beskattningsåret gått ut (4 kap. 14 § andra stycket TL och 21 kap. 9 § andra stycket SBL).

Här föreslås i förtydligande syfte uttryckliga bestämmelser om när besluten senast ska meddelas. Förseningsavgift på grund av att deklarationsskyldigheten för inkomst inte fullgörs i rätt tid tas normalt ut under den period som Skatteverket har på sig att fatta beslut om slutlig skatt eller kort tid därefter. Detsamma gäller förseningsavgift för att särskilda uppgifter inte lämnats i tid. Förseningsavgiften som avser skattedeklaration och periodisk sammanställning tas normalt ut i nära anslutning till förseningen. Det är rimligt att Skatteverket reagerar på förseningen på detta sätt.

En tvåårsfrist för beslut om förseningsavgift bör därför kunna gälla generell. Fristen ska räknas från den dag då uppgiftsskyldigheten senast skulle ha fullgjorts enligt lagen eller, om personen är deklarationsskyldig först efter föreläggande, från den dag då deklARATIONEN senast skulle ha lämnats enligt föreläggandet.

Skulle Skatteverket i något fall efter tvåårsfristen uppmärksamma att en person rätteligen bort deklarerat, lämna särskilda uppgifter eller lämna periodisk sammanställning kan förseningsavgift inte tas ut. Det bör dock vara så ovanligt att det saknar betydelse för sanktionssystemets effektivitet. Att välja en längre tidsfrist eller att införa en särskild reglering för att fånga in även dessa fall är därför inte motiverat. Däremot är det inget som hindrar att den uppgiftsskyldige i detta fall föreläggs, eventuellt vid vite, att lämna deklARATION.

Paragrafen avser endast grundbeslut om förseningsavgift. Bestämmelser om omprövning finns i 66 kap.

Tvåårsfristen för beslut om skattetillägg vid oriktig uppgift och skönsbeskattning

3 §

Paragrafen har ingen motsvarighet i taxeringslagen eller skattebetalningslagen. Under vilken tidsperiod beslut om skattetillägg kan fattas får i stället läsas ut av dessa lagars bestämmelser om omprövning. Några undantagssituationer är dock särskilt reglerade för skattetilläggen. Det gäller beslut om skattetillägg på grund av oriktig uppgift i ett omprövningsärende (5 kap. 18 § första stycket TL) och oriktig uppgift i ett mål om taxering eller beskattning (5 kap. 18 § andra stycket TL och 15 kap. 13 § SBL). Särskilda bestämmelser finns också om att beslut om skattetillägg ska justeras om ett beslut om taxering eller ett beskattningsbeslut i den aktuella frågan ändras (5 kap. 19 § TL och 15 kap. 14 § SBL). Vidare finns bestämmelser om att eftertaxering och efterbeskattning inte får avse enbart särskild avgift (5 kap. 16 § TL och 21 kap. 13 § tredje stycket SBL). De sistnämnda bestämmelserna innebär att ett beslut om skattetillägg ska fattas samtidigt som eftertaxering eller efterbeskattning sker av den fråga som skattetillägget avser. Tidsfristerna för eftertaxering och efterbeskattning blir härigenom avgörande för när beslut om skattetillägg senast kan meddelas.

Den valda lagstiftningstekniken medför att tidsfristerna för grundbeslut regleras på två olika ställen i lagarna och att slutsatserna i stor utsträckning får dras från bestämmelser som enligt sin lydelse gäller omprövning. Regleringen blir tydligare om lagen uttryckligen reglerar vilka tidsfrister som gäller för beslut om skattetillägg. I förevarande paragraf finns därför huvudregeln enligt vilken ett beslut om skattetillägg på grund av oriktig uppgift eller skönsbeskattning ska meddelas senast under andra året efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret har gått ut (tvåårsfristen). Tidsfristen motsvarar den som gäller för omprövning till den skattskyldiges nackdel enligt 4 kap. 14 § första stycket TL och 21 kap. 9 § första stycket SBL.

Om skattetillägget ska tas ut avseende skatt för beskattningsåret 2008 ska alltså beslutet meddelas senast den 31 december 2010. För den som har exempelvis det brutna räkenskapsåret den 1 juli 2008 till den 30 juni 2009, ska beslut om skattetillägg meddelas senast den 31 december 2011.

I de undantagssituationer som regleras i 4–7 §§ får beslut om skattetillägg på grund av oriktig uppgift eller skönsbeskattning meddelas senare.

Av bestämmelserna i 66 kap. framgår att beslut om skattetillägg kan omprövas.

Begreppet taxeringsår används varken i denna paragraf eller i lagen i övrigt, se avsnitt 5.2.5.

Beslut efter tvåårsfristen

Skattetillägg vid för sen eller utebliven deklaration

4 §

Av paragrafen framgår att den period under vilken beslut om skattetillägg på grund av oriktig uppgift eller skönsbeskattning kan meddelas förlängs för den som inte deklarerar i tid eller inte deklarerar alls.

Paragrafen har ingen direkt motsvarighet i taxeringslagen och skattebetalningslagen. Vad som gäller får läsas ut av bestämmelserna om förlängd tidsfrist för ordinarie omprövning till den skattskyldiges nackdel i 4 kap. 14 § andra stycket TL och 21 kap. 9 § andra stycket SBL. Det är emellertid inte helt klart om dessa bestämmelser gäller i fall där den skattskyldige inte deklarerat alls. Vi föreslår i 66 kap. 20 § en omprövningsbestämmelse av vilken det tydligt framgår att den förlängda tidsfristen gäller såväl den som deklarerar för sent som den som överhuvudtaget inte deklarerar. Motsvarande ska gälla för beslut om skattetillägg. I annat fall kan den som inte deklarerat alls hamna i ett bättre läge än den som deklarerat i tid. Se författningskommentaren till 66 kap. 20 §.

I *första stycket* anges vad som gäller om den deklarationsskyldige deklarerar efter utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut. Det är bara i sådana fall som tvåårsfristen behöver förlängas med ett år räknat från deklarationsdagen. Om den deklarationsskyldige deklarerar tidigare ger nämligen tvåårsfristen minst ett år räknat från deklarationsdagen. Med deklarationsdagen menas den dag då den deklarationsskyldige faktiskt deklarerat, dvs. då deklarerade uppgifter kommit in till Skatteverket.

Vad som gäller om den deklarationsskyldige inte deklarerar alls regleras i *andra stycket*. Ett beslut om skattetillägg får då meddelas inom sex år från utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut.

Skattetillägg vid efterbeskattning

5 §

I paragrafen finns ett undantag från huvudregeln i 3 § för fall då skattetillägg tas ut samtidigt som den skatt som tillägget avser beslutas genom efterbeskattning. Beslut om efterbeskattning ska som huvudregel meddelas senast under det sjätte året efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret gått ut (66 kap. 25 §). Förutsättningarna för att efterbeskattning ska få ske finns i 66 kap. 25–32 §§.

Paragrafen är ny, men motsvarande gäller till följd av 5 kap. 16 § TL och 21 kap. 13 § tredje stycket SBL. Bestämmelsen i 5 kap. 16 § TL fanns ursprungligen i 8 § samma kapitel. Båda bestämmelserna fick sin nuvarande lydelse vid 2003 års översyn av de särskilda avgifterna (prop. 1989/90:74, s. 410 och 411, prop. 1996/97:100, s. 634 samt prop. 2002/03:106, s. 245 och 250). Tidigare kunde ett beslut om efterbeskattning eller eftertaxering avse enbart särskild avgift om en felräkning, felskrivning eller annat uppenbart förbiseende skulle rättas. Lagändringen 2003 innebar att den möjligheten togs bort.

Oriktig uppgift i ett omprövningsärende

6 §

Enligt paragrafen får ett beslut om skattetillägg på grund av en oriktig uppgift i ett omprövningsärende meddelas efter tvåårsfristen om det meddelas samtidigt med beslutet i omprövningsärendet. Normalt innefattar beslutet i omprövningsärendet en prövning i sak. Om begäran om omprövning återkallas avslutas ärendet med ett avskrivningsbeslut. Skattetillägg kan tas ut även i ett sådant fall, se kommentaren till 49 kap. 4 §. Beslutet om skattetillägg ska i så fall meddelas samtidigt som avskrivningsbeslutet.

Paragrafen ersätter 5 kap. 18 § första stycket TL som fick sin nuvarande lydelse vid 2003 års översyn av de särskilda avgifterna (prop. 2002/03:106, s. 245). Bestämmelsen fanns tidigare i 5 kap. 10 § första stycket TL (prop. 1989/90:74, s. 411). Någon motsvarande bestämmelse finns inte för skattetillägg som tas ut enligt skattebetalningslagen. Här utvidgas tillämpningsområdet till att gälla generellt för skattetillägg. Även skattetillägg som i dag tas ut enligt skattebetalningslagen ska alltså omfattas.

Som följande exempel visar innebär dagens reglering ett antal skillnader beroende på om den oriktiga uppgiften lämnas i ett omprövningsärende enligt taxeringslagen eller skattebetalningslagen.

Om Skatteverket efter sin ordinarie omprövningsfrist upptäcker den oriktiga uppgiften och avslår begäran om omprövning kan skattetillägg tas ut enligt taxeringslagen men inte enligt skattebetalningslagen. Skulle däremot Skatteverket i stället följa den oriktiga uppgiften och först efter sin ordinarie omprövningsfrist upptäcka oriktigheten kan skattetillägg däremot tas ut även enligt skattebetalningslagen, men då med stöd av bestämmelserna om efterbeskattning.

Om den skattskyldige återkallar sin begäran om omprövning kan Skatteverket ta ut skattetillägg i samband med att ärendet avskrivs enligt taxeringslagen men inte enligt skattebetalningslagen.

De omotiverade skillnaderna försvinner nu genom att förevarande bestämmelse blir generellt tillämplig oberoende av vilken sorts skatt som skattetillägget avser.

Oriktig uppgift i ett mål om beskattning

7 §

Paragrafen innehåller en bestämmelse om att skattetillägg på grund av en oriktig uppgift som lämnas i ett mål om skatt får tas ut även efter tvåårsfristen. Beslutet ska meddelas senast inom ett år från utgången av den månad då domstolens beslut fick laga kraft.

Paragrafen motsvarar 5 kap. 18 § andra stycket TL och 15 kap. 13 § SBL som båda fick sin nuvarande placering vid 2003 års översyn av de särskilda avgifterna (prop. 2002/03:106, s. 245). Bestämmelserna fanns tidigare i 5 kap. 10 § andra stycket TL (prop. 1989/90:74, s. 329, 330, 411 och 412) och 15 kap. 9 § SBL (prop. 1996/97:100, s. 603).

Beslut om skattetillägg på grund av att skatteavdrag inte gjorts

8 §

I paragrafen, som saknar motsvarighet i skattebetalningslagen, finns en bestämmelse om när beslut om skattetillägg på icke avdragen skatt senast ska meddelas. Förutsättningen för att besluta

om ett sådant skattetillägg är att skatteavdrag inte har gjorts. Beslutet saknar samband med de skattebeslut som fattas för varje redovisningsperiod på grundval av en skattedeklaration. De i 3–7 §§ angivna beslutsfristerna för skattetillägg vid oriktig uppgift och skönsbeskattning kan därför inte tillämpas.

Redan i förutsättningen för skattetillägg – skatteavdrag har inte gjorts – ligger att utbetalaren har brutit mot reglerna på ett sådant sätt att en sexårsfrist för beslut är motiverad. Motsvarande beslutsfrist gäller för beslut om utbetalarens ansvar för underlåtna skatteavdrag, se 59 kap. 6 §.

Förutom skattetillägget kan den som underlåter att göra skatteavdrag enligt 59 kap. också bli ansvarig för den skatt som borde ha dragits av. Om sådant ansvar ska beslutas, ska enligt *andra stycket* beslutet om skattetillägg meddelas samtidigt som ansvarsbeslutet. Ett beslut om skattetillägg förutsätter inte att beslut om ansvar fattas, men om så sker ska besluten meddelas samtidigt. Skatteverket kan alltså inte först besluta om ansvar för underlåtna skatteavdrag och därefter ta ut skattetillägg på samma grund.

Beslut om kontrollavgift

9 §

Paragrafen reglerar när ett beslut om kontrollavgift senast ska meddelas. Paragrafen har ingen motsvarighet i skattebetalningslagen, torgkontrollagen, branschkontrollagen eller kassaregisterlagen.

I skattebetalningslagen finns ingen särskild reglering av vilken beslutsfrist som gäller för kontrollavgift för den som omsätter investeringsguld. Skatteverket konstaterar i handledningen att bestämmelsen är en ordningsföreskrift som inte riktigt passar in i strukturen i övrigt i skattebetalningslagen. Enligt verket är det oklart vilka tidsmässiga förutsättningar som gäller för meddelande av beslut om kontrollavgift. Det ligger enligt verket närmast till hands att anta att sexårsfristen för efterbeskattning är tillämplig (Skatteverkets handledning *Särskilda avgifter enligt skattebetalningslagen*, 2008, s. 223 och 224).

I kassaregisterlagen, branschkontrollagen och torgkontrollagen finns ingen reglering av tidsfristen för beslut om kontrollavgift.¹⁴ I lagarna sägs däremot att skattebetalningslagens bestämmelser om debitering, betalning, överklagande och förfarandet i övrigt gäller i fråga om kontrollavgift. Vad det närmare innebär i fråga om frister för att meddela beslut diskuteras inte i förarbetena till lagarna. Vad som gäller får, på samma sätt som gäller kontrollavgiften för investeringsguld, anses oklart.

Kontrollavgifterna enligt kassaregisterlagen och branschkontrollagen har visserligen anknytning till den dokumentationsskyldiges skatt på så sätt att syftet med skyldigheten i förlängningen är att den dokumentationsskyldige ska redovisa och betala skatt på rätt sätt. De dokumenterade uppgifterna läggs däremot inte till grund för beskattningen på samma sätt som uppgifter i deklARATIONER. Det finns alltså inte något sådant direkt samband mellan kontrollavgiften och beskattningen som motiverar att de omprövningsfrister som gäller enligt 4 kap. TL och 21 kap. SBL tillämpas för beslut om skattetillägg. Kontrollavgifterna enligt torgkontrollagen och skattebetalningslagen sanktionerar en dokumentationsskyldighet som syftar till att möjliggöra kontroll av någon annan än den dokumentationsskyldige. Här finns alltså ingen anknytning mellan kontrollavgiften och den dokumentationsskyldiges beskattning. Att tillämpa de omprövningsfrister som gäller enligt 4 kap. TL och 21 kap. SBL som beslutsperiod är därför inte logiskt. Det finns således ingen anledning att knyta beslutfristen för beslut om kontrollavgift till dessa tidsfrister.

Beslut om kontrollavgift bör meddelas i så nära anslutning som möjligt till kontrollen. Den som har kontrollerats har givetvis intresse av att så snart som möjligt få besked om utfallet av kontrollen. En snabb reaktion är också avgörande för att det preventiva syftet ska kunna uppnås. En beslutsfrist på två år räknat från den dag då beslutet om kontroll meddelades bör vara fullt tillräcklig. Skatteverket bör endast undantagsvis, t.ex. om det är svårt att fastställa vem som bedriver en verksamhet, ha behov av att utnyttja hela beslutsfristen.

Paragrafen gäller endast grundbeslut om kontrollavgift. Bestämmelser om omprövning finns i 66 kap.

¹⁴ Det finns däremot en särskild reglering av omprövnings- och överklagandefristen för kontrollavgift enligt kassaregisterlagen och branschkontrollagen (21 kap. 5 § och 22 kap. 4 § SBL).

Inget beslut för en person som har avlidit

10 §

Paragrafen ersätter 5 kap. 20 § andra stycket TL och 15 kap. 15 § SBL som båda fick sin nuvarande lydelse 2003 (prop. 2002/03:106, s. 245 och 249). Bestämmelsen i skattebetalningslagen utvidgades då till att även omfatta kontrollavgift. I övrigt fanns motsvarande bestämmelser tidigare i 5 kap. 12 § första stycket TL samt 15 kap. 4 § 4 och 6 § andra stycket SBL (prop. 1989/90:74, s. 412 och prop. 1996/97:100, s. 602).

Bestämmelsen avser beslutet att ta ut förseningsavgift, skattetillägg eller kontrollavgift. Ett sådant beslut får inte fattas efter det att den person som det gäller har avlidit. Om personen avlider efter beslutet är bestämmelsen däremot inte tillämplig och den särskilda avgiften kan drivas in.

Bestämmelser om särskilda avgifter som inte får någon motsvarighet

15 kap. 16 § SBL

Enligt 15 kap. 16 § SBL ska bestämmelserna om särskilda avgifter i 15 kap. 1–15 §§ även gälla den som har lämnat oriktiga uppgifter och därigenom har registrerats som skattskyldig enligt 3 kap. 1 § SBL. Med stöd av den först nämnda bestämmelsen kan skattetillägg tas ut av en felaktigt registrerad som i skattedeklaration yrkar avdrag för ingående mervärdesskatt (Skatteverkets handledning *Särskilda avgifter enligt skattebetalningslagen*, 2008, s. 25). Den särskilda bestämmelsen i 15 kap. 16 § SBL behövdes på grund av att skattetilläggsbestämmelserna enligt sina lydelse gällde ”den skattskyldige”. Den som är felaktigt registrerad är ju inte skattskyldig. Vi har utformat 49 kap. 4 § så att skattetillägg ska kunna tas ut i nämnda situation (se författningskommentaren till 49 kap. 4 §).

Hänvisningen i 15 kap. 16 § SBL avser emellertid inte endast skattetillägg utan också förseningsavgift. Av förarbetena till den ursprungliga bestämmelsen framgår att den i första hand tog sikte på skattetillägg vid oriktig uppgift. I författningskommentaren sägs emellertid att bestämmelsen också innebär att övriga regler om avgift blir tillämpliga. Lämnas inte deklaration ska förseningsavgift och skattetillägg påföras i samband med att skönsbeskattning sker. En annan följd är att påförda avgifter ska stå kvar även sedan det

har upptäckts att skattskyldighet inte förelegat (prop. 1977/78:136, s. 225 och 226). Avsikten var alltså att en förseningsavgift som tas ut av en felaktigt registrerad person innan Skatteverket upptäcker detta ska kvarstå.

Våra bestämmelser om förseningsavgift knyter an till deklARATIONSSKYLDIGHETEN (48 kap. 1 §). Eftersom det är skattskyldigheten till mervärdesskatt och inte registreringen som enligt 26 kap. 3 § avgör huruvida deklARATION ska lämnas kommer den som felaktigt registrerats inte att kunna påföras förseningsavgift. Skulle förseningsavgift ha beslutats innan Skatteverket fått kännedom om den felaktiga registreringen ska den undanröjas.

Enligt utredningens mening finns det inte anledning att ta ut förseningsavgift av den som felaktigt registrerats. Några beslut om skatt ska ju i sådana fall rätteligen inte fattas. Förseningsavgiftens funktion att verka pådrivande för att uppgifter ska lämnas till underlag för beslut om skatt passar inte särskilt väl in i en sådan situation. Om en person som är felaktigt registrerad lämnar oriktiga uppgifter i en skattedeclaration kan skattetillägg tas ut. Oriktiga uppgifter i registreringsanmälan och skattedeclaration omfattas dessutom av skattebrottslagen. Dessa sanktioner bör vara tillräckliga. I de, med all sannolikhet fåtal fall, där det i efterhand framkommer att en person som påförts förseningsavgift faktiskt inte varit deklARATIONSSKYLDIG, bör förseningsavgifterna undanröjas samtidigt som fattade skattebeslut omprövas.

Det finns alltså inte något behov av en bestämmelse motsvarande 15 kap. 16 § SBL.

5 kap. 8 § 1 och 3 TL samt 15 kap. 7 § 1 och 2 SBL

Undantagen från skattetillägg vid rättelse av felräkning eller skrivfel och vid avvikelse som avser bedömning av ett yrkande får inga motsvarigheter. Skälen för att slopa bestämmelserna finns i kommentaren till 49 kap. 10 §.

5 kap. 15 § TL och 15 kap. 12 § SBL

Enligt 5 kap. 15 § TL och 15 kap. 12 § SBL ska bestämmelserna om befrielse från särskild avgift beaktas även om något yrkande om befrielse inte har framställts, om vad som förekommer i ärendet

eller målet ger anledning till det. Båda bestämmelserna fick sin nuvarande lydelse vid 2003 års översyn av de särskilda avgifterna (prop. 2002/03:106, s. 244 och 248).

Enligt sin lydelse ger bestämmelsen Skatteverket och domstol en skyldighet att *utan yrkande* beakta befrielsebestämmelserna. Av förarbetena framgår att det till skyldigheten är kopplat ett *utredningsansvar*. När det finns grund för antagandet att viss befrielsegrund föreligger ska beslutsfattaren enligt förarbetena höra med den skattskyldige om ytterligare upplysningar kan lämnas för bedömning av frågan om befrielse (prop. 1977/78:136, s. 212 och prop. 1989/90:74, s. 325).

Vad först gäller skyldigheten att beakta bestämmelserna om befrielse *utan yrkande* kan konstateras att det inte finns någon bestämmelse enligt vilken befrielse förutsätter en ansökan eller ett yrkande. Befrielsebestämmelserna är vidare formulerade som skabestämmelser; om förutsättningar för befrielse finns ska sådan medges. Att Skatteverket ska beakta befrielsebestämmelserna är lika självklart som att bestämmelserna om att skattetillägg inte ska tas ut i vissa fall ska beaktas. Det tillför inte heller något att särskilt säga att domstol ska beakta befrielsebestämmelserna om vad som förekommer i målet ger anledning till det. Yrkar den klagande att ett skattetillägg ska sättas ned eller undanröjas ska domstolen, om de omständigheter som framförts utgör skäl för det, sätta ned skattetillägget genom befrielse även om den skattskyldige inte uttryckligen åberopat tillämpning av de bestämmelserna.

Skatteverkets *utredningsansvar* regleras i 41 kap. 1 §; Skatteverket ska se till att ärendena blir tillräckligt utredda. För domstolarna finns en motsvarande bestämmelse i 8 § FPL. 5 kap. 15 § TL och 15 kap. 12 § SBL kan ses som en erinran om betydelsen av utredningsansvaret just i skattetilläggsärenden. Sedan den ursprungliga motsvarigheten till dessa bestämmelser kom till har omprövningsförfarandet införts. En av grundprinciperna i det nya förfarandet är att ärendena ska utredas hos Skatteverket. Ett ärende ska innan det når domstol i princip vara färdigutrett (prop. 1989/90:74, s. 283 och 284). Mot den bakgrunden kan bestämmelsen för domstols del inte ha någon praktisk betydelse vid sidan av den generella utredningsskyldigheten i 8 § FPL. I detta sammanhang kan också konstateras att den sistnämnda paragrafen ansetts tillräcklig t.ex. i migrationsmålen, som för den enskilde kan gälla mycket ingripande frågor.

I många fall är det bara den uppgiftsskyldige själv som har möjlighet att bidra med utredning om förhållanden som kan leda till befrielse. Det är då i praktiken viktigt att Skatteverket informerar om vilka omständigheter som kan leda till befrielse och uppmanar den uppgiftsskyldige att redogöra för de förhållanden som kan ha betydelse. Det bör ske även om det inte finns något i ärendet som talar för befrielse. Redan i samband med att verket låter den skattskyldige yttra sig ska med andra ord utredningsskyldigheten fullgöras. Om den skattskyldiges svar ger anledning till det kan ytterligare utredning krävas för att ärendet ska anses tillräckligt utrett.

De generella bestämmelserna i 41 kap. om utredningsskyldighet och kommunikationsskyldighet säger redan att ärendena ska bli tillräckligt utredda och att den enskilde ska få tillfälle att yttra sig. Ett eventuellt behov av att mer i detalj precisera dessa bestämmelser kan tillgodoses genom verkställighetsföreskrifter.

Sammanfattningsvis bedömer utredningen att 5 kap. 15 § TL och 15 kap. 12 § SBL inte tillför något i sak. Paragraferna förs därför inte över till den nya lagen.

5 kap. 19 § TL och 15 kap. 14 § SBL

I 5 kap. 19 § TL och 15 kap. 14 § SBL finns bestämmelser om ändring av skattetillägg efter beslut eller dom. Om ett taxeringsbeslut i en fråga som har föranlett skattetillägg ändras, ska Skatteverket enligt 5 kap. 19 § TL göra den ändring av beslutet om skattetillägg som föranleds av det nya taxeringsbeslutet. I 15 kap. 14 § SBL finns motsvarande bestämmelse för fall då ett beskattningsbeslut ändras.

Av förarbetena framgår att de ändringar som ska göras av beslut om skattetillägg enligt 5 kap. 19 § TL och 15 kap. 14 § SBL är taxerings- respektive debiteringsåtgärder (prop. 1989/90:74, s. 325, 381, 382, 412 och 447). I Skatteverkets handledningar sägs att Skatteverket vid tillämpningen av 5 kap. 19 § TL och 15 kap. 14 § SBL inte ska göra någon som helst prövning av skattetilläggsfrågan i sak, utan bara vidta de mekaniska ändringar av underlaget för skattetillägg respektive skattetillägget som är en direkt följd av det ändrade taxerings- eller beskattningsbeslutet (*Särskilda avgifter enligt taxeringslagen*, 2007, s. 305 och *Särskilda avgifter enligt skattebetalningslagen*, 2008, s. 240).

Bestämmelserna om taxerings- och debiteringsåtgärder finns i dag i 4 kap. 23 § TL och 11 kap. 20 § SBL. Utredningens bedömning är att dessa bestämmelser inte fyller någon funktion. Vi redogör för skälen under författningskommentaren till avdelningen Verkställighet. I korthet handlar det om att taxerings- och debiteringsåtgärderna kommer att innefattas i Skatteverkets omprövning och att det är en självklarhet att Skatteverket vidtar de verkställighetsåtgärder som föranleds av en dom i en skattefråga.

Vi kan inte se att det finns några skäl att särskilt reglera taxerings- eller debiteringsåtgärder som avser nedsättning av skattetillägg eller underlaget för skattetillägg. När Skatteverket självt omprövar ett beslut om skatt får det, med hänsyn till den direkta kopplingen mellan skattebeslutet och skattetilläggsbeslutet, anses uppenbart att även skattetillägget ska ändras. Även när nedsättningen föranleds av domstols dom i en skattefråga är det självklart att Skatteverket ska sätta ned skattetillägget.

Sammanfattningsvis anser vi alltså att 5 kap. 19 § TL och 15 kap. 14 § SBL inte ska föras över till den nya lagen.

Avd. XII Beslut om skatter och avgifter

53 kap. Beslut om arbetsgivaravgifter, skatteavdrag, mervärdesskatt och punktskatt

Termen beskattningsbeslut förs inte över från skattebetalningslagen

Genom beskattningsbeslut bestäms enligt 11 kap. 1 § SBL om den som är skattskyldig ska betala skatt eller få tillbaka skatt och skattens storlek. I 11 kap. 1 § SBL andra stycket finns en uppräkningslista av beslut som enligt lagstiftaren inte är beskattningsbeslut men som ändå ska anses som sådana beslut.

Bestämmelsen i 11 kap. 1 § SBL är en definition av vad som vid tillämpningen av skattebetalningslagen ska anses som beskattningsbeslut. Syftet är att förenkla lagtexten.

Den särskilda uppräkningslistan av beslut som också ska anses som beskattningsbeslut är en teknik för att koppla på förfarandet för beskattningsbeslut på beslut som enligt lagstiftaren inte faller in under definitionen av beskattningsbeslut. Uppräkningslistan av besluten om återbetalning av punktskatt innebär t.ex. att besluten, trots att de fattas enligt respektive punktskattelag och inte med stöd av skattebetalningslagen, ska hanteras enligt förfarandet i skattebetalningslagen (prop. 2001/02:127, s. 173–175).

Regelverket kring beskattningsbeslut i skattebetalningslagen är otydligt i den meningen att det inte klart framgår vilka beslut som ska fattas. Det gäller särskilt beslut om arbetsgivaravgifter, skatteavdrag, mervärdesskatt och punktskatt där beslutsfattandet döljs i definitionen av termen beskattningsbeslut.

Uppräkningslistan av beslut som ska anses som beskattningsbeslut väcker frågor. Att omprövningsbeslut ska anses som beskattningsbeslut väcker t.ex. frågan om det även ska gälla omprövningsbeslut som inte bestämmer om skatt ska betalas eller återbetalas. Dessutom innehåller uppräkningslistan beslut som är beskattningsbeslut och för vilka uppräkningslistan alltså är överflödigt. Som exempel kan nämnas beslut om återbetalning av ingående mervärdesskatt enligt 10 kap. 9–13 §§ mervärdesskattelagen (1994:200, ML). Besluten avser helt klart skatt och återbetalning ska yrkas i en skattedeklaration. Det är därför överflödigt att nämna beslut om återbetalning av mervärdesskatt i uppräkningslistan av beslut som ska anses som beskattningsbeslut.

Termen beskattningsbeslut ger vidare i vissa sammanhang inte en korrekt bild av den avsedda tillämpningen. Så är fallet i fråga om

bestämmelserna om anstånd med inbetalning av skatt vid omprövning och överklagande (17 kap. 2 § SBL). Enligt sin ordalydelse gäller bestämmelserna bara i fråga om beskattningsbeslut och alltså inte när en skattskyldig överklagar ett taxeringsbeslut, dvs. underlaget för inkomstskatten. Det är dock uppenbart att lagstiftaren avsett att bestämmelserna om anstånd även ska tillämpas vid omprövning och överklagande av taxeringsbeslut.

Mot bakgrund av det nu sagda används inte termen beskattningsbeslut i skatteförfarandelagen. I stället används uttrycket ”beslut om skatt” med olika preciseringar, som t.ex. beslut om arbetsgivaravgifter. Att definiera vad som avses med uttrycket bedöms inte som nödvändigt.

1 §

Paragrafen ersätter 11 kap. 2 § första stycket SBL, som behållit sin ursprungliga lydelse (prop. 1996/97:100, s. 579).

Enligt förevarande paragrafs *första stycke* ska beslut om arbetsgivaravgifter, skatteavdrag, mervärdesskatt och punktskatt fattas för varje redovisningsperiod för sig med ledning av innehållet i skattedeklarationer och andra tillgängliga uppgifter.

Motsvarande bestämmelse i skattebetalningslagen gäller för beskattningsbeslut. Termen beskattningsbeslut omfattar fler beslut än de som räknas upp i den här paragrafen. Anledningen till att den här paragrafen bara gäller beslut om arbetsgivaravgifter, skatteavdrag, mervärdesskatt och punktskatt är att innehållet bara har relevans för dessa skatter. Den som är registrerad för nämnda skatter ska lämna en skattedeklaration för varje redovisningsperiod och det är därför adekvat att föreskriva att beslut ska fattas för varje redovisningsperiod för sig.

Däremot saknar innehållet i förevarande paragraf relevans för beslut om F-skatt, särskild A-skatt och preliminär A-skatt samt beslut om slutlig skatt. Genom att termen beskattningsbeslut överges kommer nämnda beslut inte längre att omfattas, vilket ökar tydligheten.

I 11 kap. 2 § andra stycket SBL sägs att om ett beslut enligt första stycket ska ändras och ändringen avser mer än en redovisningsperiod får Skatteverket hänföra ändringen till den senaste redovisningsperiod som berörs av ändringen. Andra stycket i nämnda paragraf innebär att vid omprövning får undantag göras från regeln att beslut fattas för varje redovisningsperiod för sig.

Eftersom undantaget gäller vid omprövning och överklagande ges det i 66 kap. 33 §.

Beslut om ansvar för den som har betalat ut ersättning utan att göra skatteavdrag fattas enligt skattebetalningslagen som ett omprövningsbeslut enligt 11 kap. 19 § SBL. Vi föreslår av tydlighetsskäl uttryckliga bestämmelser om sådana beslut i 59 kap. 2–6 §§. I *andra stycket* finns en hänvisning till dessa bestämmelser.

2 §

Här sägs att om en skattedeklaration har lämnats i rätt tid och på rätt sätt, anses ett beslut om skatten ha fattats i enlighet med deklarationen, s.k. automatiska beslut. Motsvarande bestämmelse finns i dag i 11 kap. 16 § SBL, som aldrig har ändrats (prop. 1996/97:100, s. 586 och 587).

Bestämmelsen i *andra stycket* ersätter 11 kap. 18 a § SBL. Den paragrafen är från 2002 och har aldrig ändrats (prop. 2001/02:45, s. 33, 34 och 52).

Arbetsgivaravgifter och skatteavdrag för en och samma redovisningsperiod kan i vissa fall redovisas i två olika skattedeklarationer. Så kan vara fallet om en näringsidkare i sin egenskap av privatperson anlitar någon för att utföra t.ex. trädgårdsarbete. Arbetsgivaravgifter och skatteavdrag hänförliga till näringsverksamheten ska redovisas i en arbetsgivardeklaration men näringsidkaren kan välja att lämna en förenklad arbetsgivardeklaration för ersättningen till trädgårdsarbetaren (26 kap. 4 och 5 §§). Eftersom en förenklad arbetsgivardeklaration ska lämnas för varje betalningsmottagare kan det även förekomma att en privatperson redovisar arbetsgivaravgifter och skatteavdrag för en redovisningsperiod i två eller flera olika deklarerationer (26 kap. 5 §).

Den nuvarande regleringen i 11 kap. 18 a § SBL innebär att om någon av skattedeklarationerna kommer in för sent ska den skatt som beslutats enligt första stycket ändras automatiskt och beslutas i enlighet med samtliga deklarerationer. Utan regleringen hade Skatteverket varit tvunget att ompröva beslutet med anledning av den i rätt tid inkomna deklarationen trots att det inte handlar om att avvika från vad som redovisats i samtliga deklarerationer (jfr 4 § *andra meningen*). Syftet med regleringen är att undvika ett onödigt omprövningsförfarande (prop. 2001/02:45, s. 34).

Av *andra stycket* 1 följer att bestämmelsen om automatisk ändring bara är tillämplig i fall där skatten beslutats i enlighet med

en i rätt tid lämnad deklaration. Med andra ord måste det finnas ett beslut enligt första stycket.

Däremot kan 4 § tillämpas i fall där ett s.k. nollbeslut fattats på grund av att deklaration inte lämnats eller skatt inte redovisats och den skattskyldige därefter kommer in med en deklaration. Anta t.ex. att arbetsgivaravgifter redovisas i tid men att skatteavdrag redovisas i en för sent inkommen deklaration. I sådana fall anses de oredovisade skatteavdragen ha beslutats till noll kronor. När skatteavdragen sedan redovisas anses ett beslut om skatteavdrag i stället ha bestämts i enlighet med den för sent inkomna deklarationen.

Automatisk ändring i fall där beslut fattats i enlighet med en i rätt tid lämnad deklaration regleras alltså här medan automatisk ändring av s.k. nollbeslut som fattats i avsaknad av redovisning regleras i 4 §.

Det är bara i fall där en skattskyldig väljer att redovisa i en förenklad skattedeklaration som arbetsgivaravgifter och skatteavdrag för en och samma redovisningsperiod ska redovisas i flera olika skattedeklarationer. Bestämmelsen i andra stycket är bara tillämplig i sådana fall, dvs. en eller flera förenklade arbetsgivardeklarationer ska ha lämnats, vilket sägs i andra stycket 2.

I fall arbetsgivaravgifter och skatteavdrag beslutats i enlighet med en i rätt tid lämnad deklaration och det därefter kommer in en korrigerad arbetsgivardeklaration får skatten inte ändras automatiskt utan beslutet måste omprövas eftersom den korrigerade deklarationen är en begäran om omprövning. För att det ska framgå klart och tydligt undantas i andra stycket 1 inte bara fall där beslutet enligt första stycket har hunnit omprövas utan även fall där omprövning begärts.

Om det efter omprövning begärts men innan beslutet omprövats kommer in en förenklad arbetsgivardeklaration får den tas med i omprövning.

3 §

Paragrafen ersätter 11 kap. 17 § SBL, som har behållit sin ursprungliga lydelse (prop. 1996/97:100, s. 587).

Av 26 kap. 4 § andra stycket följer att den som är registrerad ska lämna en arbetsgivardeklaration för varje redovisningsperiod. Om den registrerade upplyser Skatteverket om att det vare sig finns arbetsgivaravgifter eller skatteavdrag att redovisa för en viss

redovisningsperiod behöver deklaration dock inte lämnas för den perioden.

Föreskriften i förevarande paragraf innebär att i fall Skatteverket upplysts om att det inte finns något att redovisa ska arbetsgivaravgifter och skatteavdrag beslutas till noll kronor. Beslutet anses fattat den dag då deklaration annars skulle ha lämnats.

Denna ordning kan tyckas svårförståelig men behövs i ett system med automatiska beslut för att Skatteverket ska ha något beslut att ompröva i fall det i efterhand visar sig att det fanns skatt att redovisa.

4 §

I paragrafen sägs att om en skattedeklaration inte lämnas i rätt tid och på rätt sätt ska varje oredovisad skatt bestämmas till noll kronor. Detsamma gäller om någon skatt inte har redovisats i deklarationen. Motsvarande innehåll finns i dag i 11 kap. 18 § SBL. Där finns även bestämmelsen om att i fall skatten redovisas senare ska ett beslut i stället anses ha fattats i enlighet med redovisningen, såvida inte nollbeslutet redan har omprövats. Ordalydelsen i 11 kap. 18 § SBL är densamma i dag som när skattebetalningslagen trädde i kraft (prop. 1996/97:100, s. 587).

5 §

Paragrafen ersätter 11 kap. 1 § andra stycket 5 och 6 SBL, som tillkom i samband med att punktskatterna infogades i skattekontosystemet 2003 (prop. 2001/02:127, s. 137–139 och 173–175). Punkten 5 har behållit sin ursprungliga lydelse från 2003 medan punkten 6 fick sin nuvarande lydelse 2007 (prop. 2006/07:13, s. 133).

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 att bestämmelserna om betalning, 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. förfarandet fram till beslutet om återbetalning m.m. ska regleras i lagarna om punktskatt medan förfarandet därefter ska regleras i skatteförfarandelagen. För att uppnå det föreskrivs att besluten om återbetalning m.m. enligt respektive punktskattelag ska anses som ett beslut om punktskatt enligt skatteförfarandelagen.

54 kap. Beslut om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta

1 §

Enligt *första stycket* ska särskild inkomstskatt som ska redovisas i en särskild inkomstskattedeklaration beslutas på grundval av deklARATIONEN och andra tillgängliga uppgifter. Det är samma ordning som gäller för beslut om arbetsgivaravgifter, skatteavdrag, mervärdesskatt och punktskatt (53 kap. 1 §).

Av hänvisningen i *andra stycket* följer att om en särskild inkomstskattedeklaration lämnas i rätt tid och på rätt sätt anses ett beslut om skatten ha fattats i enlighet med deklARATIONEN, s.k. automatiskt beslut. Lämnas ingen deklARATION anses skatten ha bestämts till noll kronor. Dessa beslut får omprövas och överklagas enligt 66 och 67 kap.

2 §

Den som är hemmahörande i Sverige och som betalar ut ersättning som är skattepliktig enligt lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta ska göra skatteavdrag (svensk utbetalare), antingen för preliminär skatt eller för särskild inkomstskatt. Förutsättningarna för att skatteavdrag ska göras för särskild inkomstskatt finns i 13 kap. 3 §. Avdragen ska redovisas i en skattedeklaration och vara inbetalda senast på deklARATIONSDAGEN.

Om en svensk utbetalare inte gör något skatteavdrag, får Skatteverket enligt 59 kap. 2 § besluta att utbetalaren ska betala det belopp som skulle ha dragits av.

Som sägs i kommentaren till 13 kap. 3 § påverkas inte mottagarens skattskyldighet av utbetalarens skyldighet att göra skatteavdrag och ansvar när något skatteavdrag inte görs. Mottagaren har nämligen 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 om utbetalaren inte gör något skatteavdrag, är mottagaren skyldig att betala skatten. Skatteverket bör i sådana fall även besluta att utbetalaren ska betala skatten, dvs. göra mottagaren och utbetalaren solidariskt betalningsansvariga.

Mottagaren är även betalningsskyldig i fall där den skattepliktiga ersättningen inte motsvaras av någon utbetalning. Ett exempel på en sådan skattepliktig ersättning är återföring av egenavgifter, som är skattepliktig enligt 5 § 11 SINK (SOU 2003:12, s. 185 och prop. 2004/05:19, s. 52). Skatteavdrag kan inte heller göras i fall där avdragen särskild inkomstskatt först har återbetalats men där det senare visar sig att särskild inkomstskatt ska betalas (prop. 2004/05:19, s. 529). I nu nämnda fall och i andra fall där skatten, trots att utbetalaren är svensk, inte kan betalas genom skatteavdrag är mottagaren betalningsskyldig.

Det bör även nämnas att skatten inte kan betalas genom skatteavdrag 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 borde ha dragits av och den 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. Av 13 kap. 3 § framgår att skatteavdrag ska göras från kontant ersättning.

Syftet med förevarande paragraf är att Skatteverket ska kunna besluta om särskild inkomstskatt i fall där en svensk utbetalare inte har gjort skatteavdrag eller gjort avdrag med för lågt belopp och i fall där skatten på ersättning från en svensk utbetalare inte kan betalas med skatteavdrag.

Det kan förekomma att skatteavdrag för preliminär skatt görs för en fysisk person som ska beskattas enligt SINK. Om det sker har skatteavdrag gjorts med för högt belopp.

Kontrolluppgifter i inkomstslaget tjänst ska även lämnas för fysiska personer som är begränsat skattskyldiga, dvs. även för personer som ska beskattas enligt SINK (23 kap. 2 §). En kontrolluppgift ska innehålla uppgift om avdragen skatt (24 kap. 2 §). Om det av kontrolluppgiften och annan utredning framgår att preliminärskatteavdrag har gjorts för en skattskyldig som ska

beskattas enligt SINK, ska Skatteverket besluta om särskild inkomstskatt enligt den här paragrafen.

Samtidigt som Skatteverket beslutar om särskild inkomstskatt ska verket i ett beslut om slutlig skatt enligt 56 kap. 1 § bestämma den slutliga skatten till noll kronor. Av 56 kap. 8 § framgår att Skatteverket från den slutliga skatten ska göra avdrag för skatteavdraget för preliminär skatt. Eftersom den slutliga skatten är noll uppkommer en pluspost som är lika stor som avdragen skatt. Denna pluspost ska enligt 61 kap. 5 § 2 tillgodoräknas den skattskyldige, vilket gör att det uppkommer ett överskott på kontot. Hur stort överskottet blir beror på om den särskilda inkomstskatten har hunnit debiteras. Om den särskilda inkomstskatten inte har debiterats framgår det av 64 kap. 4 § att ett lika stort belopp ska spärras från återbetalning. När den särskilda inkomstskatten debiteras används det spärrade beloppet för att betala skatten.

I fall den särskilda inkomstskatten redan har debiterats kommer tillgodoräkningen av plusposten från slutskatteberäkningen enligt 61 kap. 10 § att avräknas från den skattskyldiges sammanlagda skatteskuld, där den särskilda inkomstskatten ingår.

Den nu sagda gäller när avdrag för preliminär skatt har gjorts. Om skatteavdrag har gjorts för särskild inkomstskatt med för högt belopp gäller i stället 3 §. Där fattas inget beslut om hur mycket särskild inkomstskatt den skattskyldige ska betala utan ett beslut om att överskjutande särskild inkomstskatt ska tillgodoräknas den skattskyldige.

Skatteverket får även besluta enligt den här paragrafen när ett beslut om slutlig skatt har meddelats för den skattskyldige och verket därefter på eget initiativ eller på begäran av den skattskyldige omprövar den slutliga skatten till noll kronor på grund av att den skattskyldige ska beskattas enligt SINK. I samband med att den slutliga skatten undanröjs ska alltså Skatteverket besluta om särskild inkomstskatt enligt den här paragrafen.

Beslut enligt förevarande paragraf ska fattas inom den tid och på det sätt som gäller för omprövning enligt 66 kap. Det innebär att beslut som är till nackdel för den som beslutet gäller ska meddelas inom två år från utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut (66 kap. 18 §). Om kontrolluppgift som ska lämnas utan föreläggande saknats eller varit felaktig är tidsfristen i stället sex år (66 kap. 25 § 3). För beslut som är till fördel för den skattskyldige finns det i princip ingen tidsgräns (66 kap. 17 §).

Skatteverkets beslut enligt den här paragrafen får omprövas och överklagas enligt bestämmelserna i 66 och 67 kap. Tiden för omprövning och överklagande är sex år räknat från utgången av det kalenderår då beskattningsåret gick ut. Om beslutet meddelas sent gäller bestämmelsen om förlängd tid för omprövning och överklagande (66 kap. 8 § och 67 kap. 14 §), vilket innebär att den som beslutet gäller alltid har två månader på sig från det att han eller hon fick del av beslutet.

Om den skattskyldige enligt 4 § SINK begär att inkomstskattelagen ska tillämpas på skatt som beslutats enligt den här paragrafen, får begäran enligt 66 kap. 11 § komma in inom ett år från beslutet. Det innebär att den skattskyldige alltid har minst ett år på sig att lämna in en begäran enligt 4 § SINK.

3 §

Av 20 § första och andra styckena SINK framgår att om särskild inkomstskatt har betalats in med för högt belopp har den skattskyldige efter ansökan rätt till återbetalning. Bestämmelsen fanns med i den ursprungliga lydelsen av SINK (prop. 1990/91:107, s. 39). Den fick sin nuvarande lydelse 2005 men ändrades även i samband med skattekontoreformen och i samband med att skatteförvaltningen blev en myndighet (prop. 1996/97:100, s. 655, prop. 2002/03:99 och prop. 2004/05:19, s. 64).

I förarbetena sägs att återbetalning kan bli aktuell om t.ex. särskild inkomstskatt har betalats för en ersättning som är undantagen från skatteplikt.

Särskild inkomstskatt som beslutats enligt 1 och 2 §§ kan omprövas och överklagas enligt 66 och 67 kap. Om beslutet ändras till fördel för den skattskyldige kommer vad som har betalats in för mycket att återbetalas till honom eller henne, såvida inte tillgodoräknat belopp ska räknas av från den skattskyldiges sammanlagda skatteskuld (62 kap. 10 §) eller beloppet behövs för att betala skatt som ännu inte förfallit till betalning (64 kap. 4 §).

I fall där den skattskyldige har möjlighet att begära omprövning eller överklaga den särskilda inkomstskatten behövs inga ytterligare möjligheter till rättelse.

Om en svensk utbetalare har gjort ett för högt SINK-skatteavdrag bör den skattskyldige ha rätt att få tillbaka överskjutande belopp. Det måste även finnas möjlighet till korrigering i fall där SINK-skatteavdrag har gjorts och den skattskyldige därefter enligt 4 § SINK begär att inkomstskattelagen ska tillämpas. Den inbetalda

särskilda inkomstskatten ska i sådana fall kunna användas för betalning av slutlig skatt.

Beslutet om skatteavdrag enligt 53 kap. 1 § avser utbetalarens redovisning av gjorda skatteavdrag. Även om beslutet också kan ses som ett beslut om särskild inkomstskatt för den som har fått vidkännas ett SINK-skatteavdrag är det inte lämpligt att ge honom eller henne rätt att begära omprövning av eller överklaga beslutet om skatteavdrag.

I stället föreskrivs här i *första stycket* att om skatteavdrag har gjorts med för högt belopp, ska Skatteverket på ansökan av den skattskyldige besluta att ett belopp motsvarande vad som har betalats in för mycket ska tillgodoräknas den skattskyldige. Om tillgodoräkandet leder till ett överskott på skattekontot, ska överskjutande belopp återbetalas under förutsättning att det inte finns hinder mot återbetalning (64 kap. 2 och 4 §§). En ansökan om att få tillgodoräkna sig överskjutande särskild inkomstskatt får nämligen normalt anses innefatta en begäran om att ett eventuellt överskott ska betalas tillbaka.

Om den som betalat särskild inkomstskatt genom att vidkännas skatteavdrag för sådan skatt enligt 4 § SINK begär att inkomstskattelagen ska tillämpas, bör han eller hon samtidigt ansöka om att tillgodoräknas inbetald särskild inkomstskatt. Missar den skattskyldige det är det rimligt att anse att begäran enligt 4 § SINK innefattar en sådan ansökan. I de här fallen kommer tillgodoräknat belopp att användas för att betala slutlig skatt. Det som eventuellt blir över kommer dock att återbetalas under förutsättning att det inte finns något annat hinder mot återbetalning än den slutliga skatten.

Enligt *andra stycket* ska ansökan vara skriftlig och ha kommit in till Skatteverket inom sex år räknat från utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut. Det sägs i dag i 20 § andra stycket SINK. Här anpassas dock ordalydelsen till fristerna för omprövning och överklagande i 66 och 67 kap.

En begäran enligt 4 § SINK om att inkomstskattelagen ska tillämpas ska hanteras enligt besluts- och omprövningsförfarandet i förevarande lag. I 66 kap. 11 § finns en bestämmelse om förlängd omprövningstid i fall där den som påförts särskild inkomstskatt begär att inkomstskattelagen ska tillämpas. Bestämmelsen innebär att begäran får komma in efter sexårsfristen, dock inte senare än ett år från dagen för det beslut som föranlett begäran. Här sägs därför att en ansökan som föranleds av en begäran enligt 4 § lagen om

särskild inkomstskatt för utomlands bosatta får komma in inom den tid som gäller för begäran. Se även kommentaren till 66 kap. 11 §.

Det är först när utbetalaren lämnar kontrolluppgift som Skatteverket vet hur mycket särskild inkomstskatt som har betalats in för en skattskyldig. Den som ansöker om återbetalning innan dess måste därför visa hur mycket särskild inkomstskatt som har betalats in. I 20 § SINK andra stycket sägs att den skattskyldige till ansökan ska bifoga intyg eller annan utredning om att särskild inkomstskatt har betalats in för honom eller henne. Föreskrifter om ansökningsförfaranden kan regeringen meddela som verkställighetsföreskrifter eller med stöd av den s.k. restkompetensen. Bestämmelsen om vilka uppgifter en sökande ska bifoga sin ansökan flyttas därför till förordning.

Beslut om tillgodoräknande av överskjutande särskild inkomstskatt får omprövas och överklagas enligt 66 och 67 kap.

4 §

Paragrafen ersätter 20 § fjärde stycket SINK. Den bestämmelsen har behållit sin ursprungliga lydelse (prop. 1990/91:107, s. 39). Däremot har 20 § ändrats vid ett flertal tillfällen, vilket framgår av kommentaren till 3 §.

Om Skatteverket beslutar att den skattskyldige ska tillgodoräknas skatt på grund av att Sverige enligt skatteavtal är skyldigt att medge avräkning för skatt som har betalats i den avtalslutande staten och tillgodoräkandet leder till ett överskott på skattekontot, ska överskjutande belopp återbetalas under förutsättning att det inte finns hinder mot återbetalning (63 kap. 2 och 4 §§). En ansökan om att få tillgodoräkna sig inbetald särskild inkomstskatt får nämligen normalt anses innefatta en begäran om att ett eventuellt överskott ska betalas tillbaka.

I 20 § fjärde stycket sägs att den skattskyldige till ansökan ska bifoga intyg eller annan utredning om att särskild inkomstskatt har betalats in för honom eller henne. Föreskrifter om ansökningsförfaranden kan regeringen meddela som verkställighetsföreskrifter eller med stöd av den s.k. restkompetensen. Bestämmelsen om vilka uppgifter en sökande ska bifoga sin ansökan flyttas därför till förordning.

Beslut enligt den här paragrafen får omprövas och överklagas enligt 65 och 66 kap.

55 kap. Beslut om preliminär skatt

Innehåll

1 §

Paragrafen upplyser om kapitlets innehåll.

Beslut om debitering av preliminär skatt

2 §

I paragrafen regleras när beslut om debitering av preliminär skatt ska fattas. Ett sådant beslut kan avse F-skatt eller särskild A-skatt. Paragrafen ersätter 11 kap. 3 § första stycket och 4 § SBL som inte har ändrats sedan skattebetalningslagen kom till (prop. 1996/97:100, s. 580).

Beslut om debitering av preliminär skatt ska enligt *första stycket* normalt fattas senast den 20 i beskattningsårets första månad. Enligt 11 kap. 3 § SBL ska beslutet fattas senast den 18 januari. Preliminär skatt ska i fortsättningen följa beskattningsåret i stället för inkomståret (se avsnitt 5.2.5)¹⁵. Beslut ska därför inte fattas i januari utan i beskattningsårets första månad. Den 18 ersätts med den 20 för att bestämmelsen ska överensstämma med vad som gäller vid betalning av F-skatt och särskild A-skatt. För beslut som fattas senast den 20 i beskattningsårets första månad gäller enligt 62 kap. 4 § att den första betalningen ska göras den 12 februari.

Om den skattskyldige inte har ett beslut om särskild A-skatt eller är godkänd för F-skatt den 20 i beskattningsårets första månad, men senare får ett sådant beslut eller godkännande ska debiteringsbeslutet *enligt andra stycket* fattas så snart som möjligt.

Vilken beräkningsmetod – schablon eller beräknade inkomster – som ska användas framgår av 3 och 4 §§.

Av *tredje stycket* framgår att F-skatt och särskild A-skatt debiteras i en post och att det lägsta beloppet som debiteras är 2 400 kr.

Beslut som fattas enligt paragrafen kan omprövas enligt bestämmelserna i 66 kap. Några särskilda förutsättningar för omprövning motsvarande de som finns i 6 kap. 5 § andra stycket och 21 kap. 2 § SBL ställs inte upp för ändrad beräkning av den debiterade preliminära skatten. Det finns däremot särskilda tidsfrister för sådan omprövning, se 66 kap. 12 §.

¹⁵ För fysiska personer är dock enligt 3 kap. 4 § andra stycket kalenderåret alltid beskattningsår för preliminär skatt.

Beslut enligt schablon

3 §

Paragrafen reglerar när och hur schablonberäkning av F-skatt och särskild A-skatt ska ske. Motsvarande bestämmelser för F-skatt finns i 6 kap. 1 § SBL som behållit sin ursprungliga lydelse enligt skattebetalningslagen (prop. 1996/97:100, s. 547 och 548). Av 7 kap. 1 § SBL framgår att bestämmelserna om beräkning av F-skatt gäller även särskild A-skatt.

Preliminär skatt ska enligt vårt förslag betalas och beräknas för beskattningsår i stället för inkomstår (se kommentaren till 8 kap. 1 §). I lagen används inte heller uttrycket ”årlig taxering”. Beräkningen enligt här aktuell bestämmelse ska därför i fortsättningen inte utgå från ”slutlig skatt vid den årliga taxeringen året före inkomståret” utan från ”den slutliga skatt som bestämdes i det senaste beslutet om slutlig skatt enligt 56 kap. 5 §”. Av hänvisningen till 56 kap. 5 § framgår att det är det senaste grundbeslutet om slutlig skatt som avses, dvs. den slutliga skatten för det andra beskattningsåret före det som den preliminära skatten avser.

Mervärdesskatt ska i fortsättningen alltid redovisas i skattedeklaration och kommer därmed inte att ingå i den preliminära skatten (se avsnitt 5.3). Det behövs därför inga bestämmelser om hur hänsyn ska tas till mervärdesskatten vid schablonberäkningen. 6 kap. 2 § SBL får därför ingen motsvarighet.

Beslut enligt uppgifter om beräknade inkomster

4 §

I paragrafen anges när F-skatt och särskild A-skatt ska beräknas med ledning av uppgifter om beräknade inkomster. Det handlar alltså om att göra en uppskattning av hur stor den slutliga skatten kommer att bli. Paragrafen ersätter 6 kap. 3 § SBL som inte ändrats sedan skattebetalningslagen infördes (prop. 1996/97:100, s. 548 och 549).

Det första beslutet om debitering av preliminär skatt för inkomståret ska enligt *första stycket* beräknas med ledning av tillgängliga uppgifter om beräknade inkomster om den skattskyldige har lämnat en preliminär deklARATION. Detsamma gäller om det inte finns någon slutlig skatt som kan läggas till grund för

schablonberäkning. Den skattskyldige kan på eget initiativ lämna en preliminär deklARATION och är i vissa situationer skyldig att lämna en sådan deklARATION, se 28 kap.

Bestämmelserna i första stycket motsvarar 6 kap. 3 § första stycket 1 och andra stycket SBL. De tar endast sikte på det första beslutet för ett beskattningsår vilket nu anges uttryckligen.

I *andra stycket* sägs att skatten får beräknas med ledning av tillgängliga uppgifter om beräknade inkomster även i andra fall om det leder till att den skattskyldiges preliminära skatt stämmer bättre överens med den beräknade slutliga skatten och förbättringen inte är obetydlig. Denna bestämmelse ersätter nuvarande 6 kap. 3 § första stycket 2 och 3 SBL. Till skillnad från vad som gäller enligt 6 kap. 3 § första stycket 2 SBL ska det inte längre krävas att det är fråga om en mer betydande skillnad mellan den preliminära skatt som annars skulle ha debiterats och beräknad slutlig skatt. Så snart en beräkning bedöms innebära en inte obetydlig förbättring bör skatten bestämmas enligt uppgifter om beräknade inkomster. Motsvarande förutsättning finns för beräkning av skatteavdrag enligt särskild beräkningsgrund, se 9 § och kommentaren till denna paragraf.

Vid sidan av här aktuell bestämmelse bedöms inget behov finnas av en bestämmelse enligt vilken beräkning enligt uppgifter om beräknade inkomster kan ske om det finns särskilda skäl (6 kap. 3 § första stycket 3 SBL). Avsikten är att en skattskyldig som i en preliminär deklARATION eller på annat sätt lämnar tillräckligt underlag för en beräkning normalt ska kunna få en ny beräkning av den debiterade skatten. Kravet på en inte obetydlig förbättring innebär att Skatteverket kan avstå från en ny debitering vid rena okynnesansökningar. Med hänsyn till den osäkerhet som ofta ligger i beräkningen bör inte ny beräkning ske när förändringen avser ett belopp som är obetydligt i förhållande till den debiterade skatten.

Beräkning enligt andra stycket kan göras såväl vid beskattningsårets första beslut om debitering som vid senare omprövning. I det först nämnda fallet kan bestämmelsen komma att tillämpas om den skattskyldige inte har gett in någon preliminär deklARATION, men det finns annat underlag som bedöms tillräckligt för en beräkning. Om det redan finns ett beslut om debitering för inkomståret, kan en ny beräkning komma till stånd med stöd av bestämmelsen i andra stycket. Härvid torde ofta en preliminär deklARATION krävas för att beslutsunderlaget ska vara tillräckligt. Den skattskyldige är också

enligt 28 kap. 4 § under vissa förutsättningar skyldig att lämna en preliminär deklARATION om inkomstförhållandena under året ändras. Skatteverket kan vidare initiera en omprövning av debiteringen genom att förelägga den skattskyldige att inkomma med en preliminär deklARATION (37 kap. 4 §).

I 13 § finns en bestämmelse som ersätter 6 kap. 4 § tredje meningen SBL om tillämpning av tidigare års skattesats vid sena ändringar av skattesatsen. Övriga bestämmelser i 6 kap. 4 § får ingen motsvarighet i den nya lagen. En särskild reglering av vilket underlag Skatteverket ska lägga till grund för sina beslut i nu aktuella fall bedöms inte vara motiverad. Syftet med all preliminär skatt är att den så nära som möjligt ska motsvara den slutliga skatten. Det framgår redan av 8 kap. 1 §. Att beräkningen av F-skatt och särskild A-skatt ska ske enligt de bestämmelser som gäller när den slutliga skatten bestäms behöver därför inte sägas särskilt.

Hänsyn till andra belopp

5 §

Vid beräkningen av F-skatt och särskild A-skatt ska enligt denna paragraf om möjligt hänsyn tas till andra belopp som kan komma att dras av eller läggas till den slutliga skatten enligt 56 kap. 8 § kap. andra stycket samt tredje stycket 1 och 2. Paragrafen ersätter 6 kap. 6 § SBL som inte har ändrats under den tid skattebetalningslagen har funnits (prop. 1996/97:100, s. 551).

Nu aktuella bestämmelser är emellertid vidare än 6 kap. 6 § SBL genom att hänvisningen även avser belopp som ska läggas till den slutliga skatten enligt 56 kap. 8 § tredje stycket 1 och 2 (nuvarande 11 kap. 14 § andra stycket 2 a och b SBL). I den mån sådana belopp är kända bör de beaktas på motsvarande sätt som gäller enligt 11 § 2 (och nuvarande 8 kap. 29 § andra stycket) när beslut fattas om särskild beräkningsgrund för skatteavdrag.

Beslut om preliminär A-skatt

6 §

Paragrafen ersätter delar av 11 kap. 6 § SBL som ändrades i sak senast 1999 i samband med ändringen av relationerna mellan staten och Svenska kyrkan (prop. 1998/99:38, s. 275).

Av paragrafens *första stycke* framgår att Skatteverket senast den 18 januari under inkomståret ska fatta beslut om preliminär A-skatt för fysiska personer som inte är godkända för F-skatt eller som har ett villkorat godkännande för F-skatt. I 11 kap. 6 § SBL anges i stället att beslut ska fattas för en fysisk person som kan få en A-skattsedel. I fortsättningen ska inga A-skattsedlar utfärdas. Här anges därför direkt vilka fysiska personer som avses. Det rör sig om samma personer som enligt skattebetalningslagen kunde få en A-skattsedel.

Ett beslut om preliminär A-skatt kommer i de flesta fall att innebära att Skatteverket fastställer vilken skattetablell som ska tillämpas för den fysiska personen. Grunderna för ett sådant beslut finns i 8 §.

Ett beslut om preliminär A-skatt kan också innebära att Skatteverket beslutar att skatteavdrag ska göras enligt en särskild beräkningsgrund. Ett sådant beslut fattas efter en individuell prövning av vilket skatteavdrag som bör göras med hänsyn till den skattskyldiges inkomstförhållanden. I skattebetalningslagen regleras förutsättningarna för att besluta om särskild beräkningsgrund i 8 kap. 11 §. Eftersom ett sådant beslut liksom ett beslut om tillämplig skattetablell är ett beslut om preliminär skatt som ska fattas innan årets första skatteavdrag görs, ges bestämmelserna nu i detta kapitel i stället för i anslutning till bestämmelserna om beräkning av skatteavdrag. Bestämmelserna finns i 9–13 §§.

I *andra stycket* finns en särskild regel för fall då den fysiska personen tidigare inte haft inkomst från vilken skatteavdrag ska göras. Beslut om preliminär A-skatt ska då fattas så snart som möjligt efter det han eller hon har fått sådan inkomst.

7 §

Skatteavdrag från ersättning till en juridisk person görs normalt med 30 procent enligt 11 kap. 24 eller 25 §. Det finns därför vanligen inget behov av att fatta något beslut om preliminär A-skatt för juridiska personer. Om skatteavdraget behöver anpassas efter den juridiska personens individuella förhållanden krävs dock

ett sådant beslut. Skatteavdrag enligt skattetabell kommer aldrig i fråga för en juridisk person, utan beslutet kommer i dessa fall att innebära att skatteavdrag ska göras enligt en särskild beräkningsgrund.

Enligt skattebetalningslagen kan beslut om individuellt bestämda skatteavdrag för juridiska personer fattas genom beslut om särskild beräkningsgrund (8 kap. 11 § SBL), beslut om minskat skatteavdrag vid konkurs eller utmätning (8 kap. 27 och 28 §§ SBL) eller beslut om ändrad beräkning (8 kap. 29 § SBL). Dessa tre former för beslut ersätts nu med en, nämligen beslut om särskild beräkningsgrund. Se vidare författningskommentarerna till 9–12 §§ och avsnitt 4.6.

Ett beslut om preliminär A-skatt för en juridisk person får fattas om förutsättningarna för beslut om särskild beräkningsgrund i 9 och 10 §§ är uppfyllda. Beslutet behöver inte fattas före den 18 januari inkomståret. Den juridiska personen kan före inkomståret eller senare ansöka om ett sådant beslut. Skatteverket bör då givetvis fatta beslut så snart som möjligt. Det finns inte heller något hinder mot att Skatteverket tar initiativet till ett beslut om verket bedömer att skatteavdrag med 30 procent kommer att leda till att den preliminära skatten blir för låg eller för hög.

Tillämplig skattetabell

8 §

I paragrafen anges grunderna för hur beslut om tillämplig skattetabell ska bestämmas. Motsvarande grunder framgår av 11 kap. 6 § första stycket SBL som i sak ändrades senast 1999 (prop. 1998/99:38 s. 275).

Någon avrundningsregel motsvarande den som i dag finns i 11 kap. 7 § SBL föreslås inte. En sådan bestämmelse behöver inte ha lagform och kan ges i form av verkställighetsföreskrift.

Särskild beräkningsgrund för skatteavdrag

9 §

Skatteverket får enligt paragrafen besluta om att skatteavdrag ska göras enligt en särskild beräkningsgrund. Bestämmelsen ersätter större delen av 8 kap. 11 § första stycket, 13 § och 29 § första och

tredje styckena SBL som väsentligen är oförändrade sedan skattebetalningslagen infördes (prop. 1996/97:100, s. 557, 558 och 561–564).

Till skillnad från vad som gäller enligt skattebetalningslagen föreskrivs ingen särskild form för beslut som fattas efter inkomstårets första skatteavdrag (enligt skattebetalningslagens terminologi beslut om ändrad beräkning). Om ett beslut om preliminär A-skatt har fattats och det senare uppstår behov av att justera skatteavdraget kan det ske genom att beslutet omprövas. Det saknar härvid betydelse om beslutet om preliminär A-skatt är ett beslut om tillämplig skattetabell eller ett beslut om särskild beräkningsgrund. Några särskilda krav utöver vad som följer av förevarande paragraf ställs inte upp för att beslut om särskild beräkningsgrund ska kunna fattas genom omprövning. Om beslut om preliminär A-skatt, när frågan om särskild beräkningsgrund uppkommer, inte har fattats på grund av att den skattskyldige tidigare inte haft inkomster från vilka skatteavdrag ska göras, ska ett grundbeslut om preliminär A-skatt fattas med stöd av 6 § andra stycket eller 7 § samt denna paragraf. För det fall att Skatteverket, trots att så borde skett, inte har fattat beslut om preliminär A-skatt enligt 6 § första stycket fattas beslutet i stället med stöd av 66 kap. 2 § andra stycket.

Den grundläggande förutsättningen för att Skatteverket ska få fatta beslut om särskild beräkningsgrund är enligt *första stycket 1* givetvis att det leder till att den skattskyldiges preliminära skatt stämmer bättre överens med den beräknade slutliga skatten. Dessutom krävs enligt *första stycket 2* att förbättringen inte är obetydlig. I förhållande till vad som nu gäller innebär det en mindre skärpning i fråga om beslut som i dag benämns beslut om särskild beräkningsgrund. Kraven för de beslut som i dag kallas beslut om ändrad beräkning mildras genom att det inte längre ska krävas att beslutet avser belopp som är betydande med hänsyn till den skattskyldiges förhållanden eller andra särskilda skäl. Så snart ett beslut om särskild beräkningsgrund innebär att överensstämmelsen mellan den preliminära och den beräknade slutliga skatten förbättras mer än obetydligt ska ett sådant beslut kunna fattas. Avsikten med att kräva en mer än obetydlig förbättring är att få bort rena okynnesansökningar. Eftersom det oftast ligger en viss osäkerhet i bedömningen kan det också vara tveksamt om en särskild beräkningsgrund som avser helt obetydliga belopp i efterhand kommer att visa sig ha förbättrat överensstämmelsen

mellan preliminär och slutlig skatt. Det lågt ställda kravet medför enligt vår bedömning att det inte behövs någon möjlighet att besluta om särskild beräkningsgrund på grund av att det finns särskilda skäl.

I den grundläggande förutsättningen för beslut om särskild beräkningsgrund – att det leder till att den skattskyldiges preliminära skatt stämmer bättre överens med den beräknade slutliga skatten – ligger att hänsyn inte endast ska tas till skatten på den inkomst som är föremål för skatteavdrag, utan även till den skattskyldiges andra inkomster och tillgångar som ligger till grund för sådan skatt som ingår i slutlig skatt enligt 56 kap. 5 § SBL. Någon hänvisning till bestämmelserna om slutlig skatt behövs inte i paragrafen om särskild beräkningsgrund. Det får anses självklart att den i förväg beräknade slutliga skatten bestäms enligt dessa regler. Vi föreslår således inga motsvarigheter till nuvarande 8 kap. 11 § andra stycket andra meningen eller tredje stycket SBL.

Att Skatteverket måste se till att ha ett tillräckligt underlag för sina beslut följer av den allmänna regeln i 41 kap. 1 §. Det saknas anledning att, som i nuvarande 8 kap. 11 § andra stycket första meningen SBL, ange vilket underlag som ska ligga till grund för beräkningen.

Ett beslut om särskild beräkningsgrund avser av praktiska skäl vanligen huvudinkomst¹⁶, men beslutet kan också avse sidosinkomst, ränta eller utdelning. Enligt 8 kap. 11 § SBL ska ett beslut om särskild beräkningsgrund avse huvudinkomst om det inte finns särskilda skäl. För beslut om ändrad beräkning (dvs. beslut som fattas efter inkomstårets första skatteavdrag) ställs inte samma krav i lagen, däremot gäller enligt 24 § SBF att en ändrad beräkning av skatteavdrag, om det inte finns särskilda skäl för något annat i första hand ska avse skatteavdrag från sådan ersättning som utgör den skattskyldiges huvudinkomst och därefter från andra inkomster än ränta och utdelning. Sistnämnda bestämmelse är något mjukare än bestämmelsen i 8 kap. 11 § SBL eftersom det inte krävs särskilda skäl i de fall det inte finns någon huvudinkomst eller om denna inte är tillräcklig. Förutsättningarna för att besluta om särskild beräkningsgrund för annan inkomst än huvudinkomst bör inte vara olika beroende på när beslutet fattas. Regler motsvarande de i 24 § SBF bör kunna tillämpas generellt. Liksom i dag kan de

¹⁶ Med huvudinkomst avses enligt 11 kap. 3 § sådan regelbunden ersättning som utgör mottagarens huvudsakliga ersättning för arbete samt ersättning som inte är regelbunden men som betalas ut tillsammans med huvudinkomst.

ges som verkställighetsföreskrifter. Någon motsvarighet till kravet på särskilda skäl för beslut om skatteavdrag från annat än huvudinkomst föreslås således inte i lagen.

När ett beslut om särskild beräkningsgrund fattas avseende en fysisk person bör beslutet ange såväl tillämplig skattetabell som den i inskränkt mening särskilda beräkningsgrunden. Härigenom kan den särskilda beräkningsgrunden om det bedöms lämpligt ansluta till skattetabellen. Dessutom kan det i undantagsfall finnas situationer då skatteavdrag ska göras enligt tabell för annan ersättning än den som den särskilda beräkningsgrunden avser. Så kan vara fallet om den särskilda beräkningsgrunden avser en sidoinkomst, utdelning eller ränta. I sådana fall ska den som betalar ut regelbunden ersättning för arbete göra skatteavdrag enligt tabell. Beslutet om särskild beräkningsgrund ska alltså tillsammans med bestämmelserna i 11 kap. om beräkning av skatteavdrag vara tillräckliga för att en utbetalare ska veta vilket skatteavdrag som ska göras.

Bestämmelsen diskuteras i avsnitt 4.6.

10 §

Bestämmelsen ersätter 8 kap. 12 § andra stycket SBL som väsentligen är oförändrad sedan skattebetalningslagen infördes (prop. 1996/97:100, s. 558).

Ett beslut om särskild beräkningsgrund för handelsbolag får endast fattas om det finns särskilda skäl. Särskilda skäl kan enligt förarbetena t.ex. finnas om det är uppenbart att ett skatteavdrag inte kan antas komma att behövas för att täcka bolagets kommande debiteringar på skattekontot. Enligt förarbetena torde detta normalt endast kunna inträffa under senare delen av inkomståret (prop. 1996/97:100, s. 558).

Ett handelsbolag är inte skattesubjekt för inkomstskatt. Däremot är ett handelsbolag skattesubjekt för andra skatter som ingår i slutlig skatt, nämligen fastighetsskatt, fastighetsavgift, särskild löneskatt på pensionskostnader och avkastningsskatt på pensionsmedel. Från ersättning för arbete som betalas ut till en juridisk person ska skatteavdrag göras med 30 procent enligt 11 kap. 24 §. Utgångspunkten för utformningen av den bestämmelsen är att mottagaren är skattskyldig för inkomstskatt. Det innebär att ett handelsbolag som inte är godkänt för F-skatt i regel får vidkännas skatteavdrag med högre belopp än vad som motsvarar den slutliga skatten. Här aktuell bestämmelse innebär att

handelsbolaget trots det inte regelmässigt har rätt till ett beslut om särskild beräkningsgrund. Bestämmelsen behövs för att förhindra att bestämmelserna om godkännande för F-skatt och återkallelse av ett sådant godkännande kringgås. För att bli godkänd för F-skatt görs en prövning av om den sökande kan anförtros att själv betala sin preliminära skatt. Den som t.ex. har skatteskulder kan vägras ett godkännande för F-skatt eller, om personen redan är godkänd, få godkännandet återkallat. Ett handelsbolag som inte ska betala någon av de ovan angivna skatterna skulle, om huvudregeln för särskild beräkningsgrund i 9 § tillämpades, få ett beslut som innebär att inga skatteavdrag ska göras. Ett sådant beslut har för skyldigheten att göra skatteavdrag samma effekt som ett godkännande för F-skatt. Förevarande bestämmelse behövs alltså för att motverka kringgående av bestämmelserna om godkännande för F-skatt.

11 §

I paragrafen finns bestämmelser om hur en särskild beräkningsgrund för skatteavdrag ska bestämmas. Den ersätter 8 kap. 12 § första stycket, 27 § andra stycket och 29 § andra stycket SBL. Dessa bestämmelser är väsentligen oförändrade sedan skattebetalningslagen infördes (prop. 1996/97:100, s. 557 och 561).

12 §

När Skatteverket bestämmer en särskild beräkningsgrund för skatteavdrag är målsättningen att den preliminära skatten så nära som möjligt ska motsvara den slutliga skatten (8 kap. 1 §). Vid värderingen av förmåner är därför utgångspunkten att inkomstskattelagens bestämmelser om värdering tillämpas fullt ut och att hänsyn i förkommande fall även tas till möjligheterna att justera förmånsvärde enligt 61 kap. 18–21 §§ IL. För bilförmån gäller dock enligt skattebetalningslagen ett undantag; bestämmelserna om justering får inte tillämpas på begäran av den skattskyldige. Endast om arbetsgivaren har begärt justering av bilförmånsvärdet och Skatteverket enligt 2 kap. 10 b § SAL har fattat ett beslut om vilket värde som ska användas vid beräkning av arbetsgivaravgifter, får justeringen genomslå för preliminärskatten.

Bestämmelsen är hämtad från 8 kap. 17 § andra stycket SBL. Bestämmelsen infördes ursprungligen i 8 § UBL och motiverades av en önskan att undvika att tre olika beslut måste fattas beträffande samma situation (prop. 1996/97:19, s. 62 och 92).

8 kap. 17 § SBL har ändrats när inkomstskattelagen infördes och när Skatteverket bildades (prop. 1996/97:100, s. 559, prop. 1999/2000:2 och prop. 2002/03:99).

För att bestämmelsen ska motsvara regleringen enligt socialavgiftslagen (2 kap. 10 b § SAL) utvidgas hänvisningen till inkomstskattelagen i förhållande till nuvarande lydelse. Det innebär att det klart framgår att Skatteverket, på den skattskyldiges begäran, inte heller kan tillämpa bestämmelsen i 61 kap. 19 b § om justering av bilförmånsvärde för så kallade testbilar vid beslut om särskild beräkningsgrund.

Vidare utökas begränsningen till att även gälla andra förmåner än bilförmån som omfattas av förfarandet med beslut om värdering enligt socialavgiftslagen, nämligen kostförmån och bostadsförmån. Bostadsförmån som avser en semesterbostad omfattas dock inte. Det gör inte heller kost- eller bostadsförmån som en au pair eller liknande får i uppdragsgivarens eget hushåll. Lagtekniskt framgår det genom att hänvisningen till inkomstskattelagen inte omfattar 61 kap. 21 § i den lagen.

I de fall utgivaren kan få ett beslut om hur förmånen ska värderas bör ett sådant beslut vara den enda vägen för att få till stånd en justering av värdet på preliminärskattestadiet. Härigenom undviks att två beslut fattas i samma fråga redan före den slutliga skatten bestäms. Risken för att värdet av misstag justeras dubbelt minskar också.

När det gäller bostadsförmån bör nämnas att en beräkning av förmånsvärdet inte bara kan göras med stöd av ett beslut i det enskilda fallet utan också enligt värdetabeller (2 kap. 10 a § 1 SAL). Sådana tabeller ska en utbetalare även tillämpa vid beräkningen av underlaget för skatteavdrag (11 kap. 10 §). Om det inte finns något beslut om värdering ska Skatteverket givetvis använda dessa värdetabeller när den särskilda beräkningsgrunden bestäms.

13 §

Paragrafen är ny och reglerar vad som gäller i fråga om avdrag för utgifter i arbetet när särskild beräkningsgrund ska bestämmas.

En utbetalare ska enligt 11 kap. 15 § vid beräkningen av underlaget för skatteavdrag i vissa fall göra avdrag för utgifter i arbetet. Utgifterna ska beräknas enligt en schablon som används för att beräkna arbetsgivaravgifter enligt 2 kap. 21 § tredje stycket SAL. Om det inte finns någon schablon ska Skatteverket enligt 2 kap. 21 § fjärde stycket SAL på begäran av utgivaren bestämma hur

utgifterna ska beräknas. Ett sådant beslut avser arbetsgivaravgifterna, men ska enligt 11 kap. 15 § andra stycket tillämpas av utbetalaren även när underlaget för skatteavdrag bestäms.

När en särskild beräkningsgrund bestäms bör en beräkning av avdraget för utgifter på annat sätt än enligt schablon förutsätta ett beslut enligt socialavgiftslagen. Bestämmelsen innebär, på motsvarande sätt som enligt 12 § gäller för värdering av vissa förmåner, att två beslut inte kan fattas i samma fråga redan under beskattningsåret.

Ändrade skatte- eller avgiftssatser

14 §

Paragrafen ersätter delar av 6 kap. 4 § och 8 kap. 11 § andra stycket samt 11 kap. 8 § SBL. 6 kap. 4 § och 8 kap. 11 § är i dessa delar oförändrade sedan skattebetalningslagens tillkomst (prop. 1996/97:100, s. 549 och 557). 11 kap. 8 § fick sin nuvarande lydelse 1999 (prop. 1998/99:38, s. 275).

Av paragrafen följer att det föregående årets skatte- eller avgiftssats ska tillämpas om skatte- eller avgiftssatsen ändrats så sent under december året före inkomståret att ändringen inte kan beaktas när beslut om debitering av preliminär skatt eller beslut om preliminär A-skatt fattas.

Bestämmelser om beslut 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.

6 kap. 2 § SBL

6 kap. 2 § SBL om hur mervärdesskatt ska beaktas vid schablonberäkning av F-skatt får ingen motsvarighet eftersom mervärdesskatt i fortsättningen inte ska ingå i slutlig skatt och därmed inte heller i den preliminära skatten (se avsnitt 5.3.4).

11 kap. 7 § SBL

I 11 kap. 7 § SBL finns en avrundningsregel som ska tillämpas när tillämplig skattetabell fastställs. Att avrundning måste få ske är närmast självklart. Bestämmelsen kan inte sägas medföra några nya åligganden för de skattskyldiga eller annars gå utanför bestämmelserna om beslut om tillämplig skattetabell. Den kan ges som verkställighetsföreskrift i förordning.

56 kap. Beslut om slutlig skatt*1 §*

Paragrafen ersätter 4 kap. 2 § TL och 11 kap. 9 § första stycket SBL. I sistnämnda paragrafs första stycke sägs att slutlig skatt också kan bestämmas genom omprövning och beslut av domstol. Denna upplysning får anses som obehövlig och förs därför inte över hit.

I sak har inte 4 kap. 2 § TL ändrats sedan 1996 (prop. 1995/96:152, s. 81–83). Följdändringar har dock gjorts, nämligen dels i samband med att LSK infördes, dels i samband med att Skatteverket ersatte Riksskatteverket och de tio skattemyndigheterna (prop. 2001/02:25 respektive prop. 2002/03:99).

Första stycket i 11 kap. 9 § SBL har bara ändrats en gång och det var när Skatteverket ersatte Riksskatteverket och de tio skattemyndigheterna (prop. 2002/03:99).

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. Ett taxeringsbeslut enligt taxeringslagen leder helt enkelt till ett beslut om slutlig skatt enligt skattebetalningslagen.

I fortsättningen ska Skatteverket bara fatta ett beslut, nämligen beslut om slutlig skatt. Beslutet ska fattas på grundval av deklarerade uppgifter, kontrolluppgifter och vad som i övrigt kommit fram efter utredning. Av 2 och 5 §§ följer att beslutet ska

innehålla såväl underlagen för skatterna och avgifterna som de olika skatternas och avgifternas storlek. Det som i dag bestäms i två beslut kommer i framtiden att bestämmas i ett beslut.

Ett beslut om slutlig skatt ska fattas för varje beskattningsår.

Enligt 4 kap. 2 § TL ska Skatteverket besluta om den årliga taxeringen före utgången av november taxeringsåret. Skatteförenklingskommittén föreslog i sitt slutbetänkande från 1988 att tidsgränsen skulle slopas och att det var tillräckligt med en bestämmelse om när beskedet om slutlig skatt senast skulle skickas ut (SOU 1988:21). Departementschefen ansåg dock att det även i det nya taxeringsförfarandet fanns behov av vissa hållpunkter och att det därför behövdes en tidsgräns för taxeringsbesluten (prop. 1989/90:74, s. 294).

Det finns i dag ingen gräns för när Skatteverket senast ska besluta om den slutliga skatten. I 11 kap. 15 § SBL sägs dock att besked om slutlig skatt ska skickas till den skattskyldige senast den 15 december taxeringsåret.

Att besluten om slutlig skatt i fortsättningen även ska innehålla underlagen för skatterna och avgifterna, dvs. det som i dag fastställs i taxeringsbesluten, är inte skäl att införa en tidsgräns för när Skatteverket senast ska besluta om slutlig skatt. Någon tidsgräns liknande den som finns i 4 kap. 2 § TL finns därför inte här. Skatteverket måste dock, i likhet med i dag, fatta beslut om slutlig skatt i sådan tid att besked om slutlig skatt kan skickas ut inom de tider som anges i 10 §. Det innebär att Skatteverkets måste organisera arbetet så att beskedet kan lämnas i tid.

Av 21 § FL följer att en skattskyldig ska underrättas om innehållet i ett beslut, om det inte är uppenbart obehövligt. Om beslutet gått den skattskyldige emot ska det framgå av underrättelsen hur beslutet överklagas.

I 4 kap. 1 § andra stycket TL finns en särskild bestämmelse om underrättelse om taxeringsbeslut. Enligt bestämmelsen ska den skattskyldige utan dröjsmål underrättas om innehållet i ett taxeringsbeslut, om det inte är uppenbart obehövligt. Om beslutet är till den skattskyldiges nackdel ska det framgå av underrättelsen hur omprövning begärs och hur beslutet överklagas.

Den ursprungliga lydelsen av taxeringslagen innehöll ett förbud mot att fatta beslut till den skattskyldiges nackdel under november taxeringsåret. Skälet var att den skattskyldige inte skulle drabbas av kvarstående skatt utan att ha haft möjlighet att begära omprövning av taxeringsbeslutet. För att det skulle fungera krävdes att den

skattskyldige underrättades snarast om beslut som var till nackdel och att det av underrättelsen framgick hur man begärde omprövning eller överklagade (prop. 1989/90:74, s. 294, 399 och 400).

Förbudet slopades med verkan från och med 1996 års taxering. Det främsta skälet var att förbudet mot beslut till nackdel i november innebar administrativa problem. Regeringen påpekade också att förbudet inte utgjorde någon garanti för att de skattskyldiga fick sina beslut omprövade i november. En annan sak som framhölls var att det var angeläget att den effektiva granskningsperioden blev så lång som möjligt (prop. 1995/96:152, s. 81–83).

Det finns som synes inte längre något behov av en bestämmelse som kräver snabbare underrättelse än enligt förvaltningslagen. Den särskilda bestämmelsen i 4 kap. 1 § andra stycket TL om att underrättelse ska ske utan dröjsmål om beslutet är till nackdel för den skattskyldige förs därför inte över hit. Det innebär att förvaltningslagen kommer att gälla.

Att beslut om slutlig skatt får fattas genom automatisk databehandling behöver inte anges i lag

I 4 kap. 2 a § TL sägs att grundläggande beslut om årlig taxering (taxeringsbeslut) får fattas genom automatisk databehandling, om skälen för beslutet får utelämnas enligt 20 § FL. Bestämmelsen, som är från 1995 och aldrig har ändrats, gör det möjligt att genom automatisk databehandling fatta taxeringsbeslut i enlighet med de uppgifter som den skattskyldige deklarerat (prop. 1993/94:224, s. 19–22).

Även på skattebetalningsområdet finns bestämmelser om beslut genom automatisk databehandling i fall där skälen för beslutet får utelämnas enligt 20 § FL. Bestämmelserna gavs ursprungligen i den numer upphävda uppbördslagen (1953:272, UBL) men flyttades i samband med skattkontoreformen till förordning (prop. 1993/94:224, s. 19–22, prop. 1996/97:100). I dag finns bestämmelserna i 28 § SBF.

Bestämmelser om på vilket sätt Skatteverket får fatta beslut är föreskrifter om förfarandet hos myndighet. Sådana föreskrifter får regeringen besluta med stöd av 8 kap. 13 § första stycket 2 RF eftersom det rör sig om föreskrifter som enligt grundlag inte ska meddelas av riksdagen (Strömberg, Normgivningsmakten enligt 1974 års regeringsform, 3:e u, s. 159). Innehållet i 4 kap. 2 a § TL

behöver alltså inte ges i lag och bestämmelsen förs därför inte över hit.

Underlag för skatt och avgift

2 §

I paragrafen sägs vilka skatte- och avgiftsunderlag som ska fastställas i ett beslut om slutlig skatt. Det rör sig om de underlag som i dag räknas upp i 1 kap. 1 § TL, dvs. underlag som fastställs enligt den lagen. Bestämmelsen i 1 kap. 1 § TL fick sin nuvarande lydelse i samband med att nya skatteregler för pensionsförsäkring infördes (2007/08:55, s. 103). Då gjordes en ändring i hänvisningen till lagen om avkastningsskatt på pensionsmedel.

Undantag från skattskyldighet vid vistelse utomlands

3 §

Den som är obegränsat skattskyldig i Sverige och som arbetar utomlands är under vissa förutsättningar inte skyldig att ta upp utlandsinkomsten till beskattning här. Bestämmelserna finns i 3 kap. 9–13 §§ IL. Om anställningen och vistelsen utomlands varat i minst sex månader och inkomsten beskattas i verksamhetslandet ska inkomsten inte beskattas i Sverige – den s.k. sexmånadersregeln. Beskattas inte inkomsten i verksamhetslandet krävs det att anställningen och vistelsen utomlands varat i minst ett år för att inkomsten inte ska beskattas här – den s.k. ettårsregeln.

I fall där anställningen och utlandsvistelsen påbörjas sent under beskattningsåret är det inte alltid möjligt att i beslutet om slutlig skatt ta ställning till om inkomsten ska tas upp till beskattning i Sverige. Den situationen uppkommer om anställningen och utlandsvistelsen vid tidpunkten för beslutet har pågått i mindre än ett år eller, om inkomsten beskattas utomlands, mindre än sex månader. Om den skattskyldige i ett sådant fall gör sannolikt att han eller hon efter beslutet kommer att uppfylla förutsättningarna för sexmånaders- eller ettårsregeln, ska Skatteverket inte ta upp inkomsten till beskattning. Den skattskyldige medges helt enkelt skattebefrielse innan förutsättningarna för befrielsen är uppfyllda.

Möjligheten att medge skattebefrielse i förväg finns i 4 kap. 5 § TL. Den ursprungliga bestämmelsen tillkom 1985 och dagens

bestämmelse fick sin nuvarande lydelse i samband med att Skatteverket ersatte Riksskatteverket och de tio skattemyndigheterna (prop. 1984/85:175, s. 26 och 27, prop. 1989/90:74, s. 401 och prop. 2002/03:99). När inkomstskattelagen infördes gjordes en följdändring i 4 kap. 5 § TL (prop. 1999/2000:2).

I dagens bestämmelse sägs att om grundläggande beslut om årlig taxering (taxeringsbeslut) ska fattas före den 15 augusti taxeringsåret, ska den skattskyldige göra sannolikt att det efter denna tidpunkt kommer att finnas förutsättningar för att undanta inkomsten från beskattning. Om taxeringsbeslutet fattas efter den 15 augusti taxeringsåret ska den skattskyldige göra sannolikt att förutsättningar för skattebefrielse kommer att finnas efter november månads utgång taxeringsåret.

I dag ska taxeringsbeslut fattas före november månads utgång. Som sägs i kommentaren till 1 § ska taxeringsbesluten och grundläggande beslut om slutlig skatt slås samman till ett beslut benämnt beslut om slutlig skatt. Det kommer inte finnas någon tidsgräns för beslut om slutlig skatt men Skatteverket måste, i likhet med i dag, fatta beslut om slutlig skatt i sådan tid att besked om slutlig skatt kan skickas ut inom de tider som anges i 10 §. För fysiska personer och dödsbon ska besked om slutlig skatt skickas senast den 15 december året efter beskattningsåret.

Under en period på 1990-talet gällde att besked om slutlig skatt skulle skickas ut senast den 31 augusti taxeringsåret till fysiska personer som omfattades av det förenklade deklarationsförfarandet och för vilka taxeringsbeslut fattats senast den 15 augusti taxeringsåret (prop. 1992/93:86, s. 58, 59 och 81 samt prop. 1993/94:152, s. 58). Detta krav på tidigare utskick försvann dock utan kommentar i samband med skattekontoreformen och sedan dess har gällt att besked om slutlig skatt ska skickas ut senast den 15 december taxeringsåret (prop. 1996/97:100). Det bör nämnas att taxeringslagen aldrig innehöll något krav på att taxeringsbeslut för skattskyldiga som omfattades av det förenklade deklarationsförfarandet skulle fattas före den 15 augusti taxeringsåret.

Skatteverket ska även i fortsättningen kunna undanta inkomster från beskattning trots att förutsättningarna för skattebefrielse inte är uppfyllda vid beslutstidpunkten om den skattskyldige gör sannolikt att förutsättningarna kommer att finnas efter beslutet. Det finns dock inte längre behov av att ange något datum i bestämmelsen efter vilket förutsättningarna ska finnas utan det är tillräckligt att föreskriva att det ska vara sannolikt att

förutsättningarna kommer att finnas efter beslut. Om det i efterhand visar sig att förutsättningarna aldrig uppfylldes kan Skatteverket ompröva beslut om slutlig skatt till nackdel för den som beslutet gäller.

Avvikelser som avser mindre belopp

4 §

Skatteverket är i princip skyldigt att besluta i enlighet med skatteförfattningarna. Sedan 1979 har dock gällt att Skatteverket inte behöver rätta fel i deklARATIONER som avser mindre belopp. (prop.1977/78:181, s. 244–247). En bestämmelse om detta finns sedan 1990 i 4 kap. 6 § TL. Den bestämmelsen har bara ändrats en gång och det var i samband med att Skatteverket ersatte Riksskatteverket och de tio skattemyndigheterna (prop. 1989/90:74, s. 303 och 401 samt prop. 1992/93:99).

Skatternas och avgifternas storlek

5 §

Paragrafen innehåller en uppräknning av de skatter och avgifter som Skatteverket ska bestämma storleken på i ett beslut om slutlig skatt. Den ersätter 11 kap. 10 § SBL, som fick sin nuvarande lydelse 2008 (prop. 2007/08:27, s. 141). Bestämmelsen i skattebetalningslagen ändrades även 1999 – begravningsavgiften i skattekontosystemet – och 2001 – ny socialavgiftslag (prop. 1998/99:38 och prop. 2000/01:8).

Skattereduktion

6 §

Den här paragrafen ersätter 11 kap. 9 § andra stycket SBL. Bestämmelsen i skattebetalningslagen fick sin nuvarande lydelse 2009 i samband med att riksdagen beslutade ett enklare system för skattereduktion för hushållsarbete (prop. 2008/09:77). Den nya lydelsen träder i kraft den 1 juli 2009.

Från och med den 1 juli kommer bestämmelserna om skattereduktion för hushållsarbete finnas i 67 kap. IL. Lagen

(2007:346) om skattereduktion för hushållsarbete upphör då att gälla.

I 11 kap. 9 § andra stycket SBL sägs vad som avses med slutlig skatt. Med slutlig skatt avses de skatter och avgifter som nu räknas upp i 5 §, minskad med skattereduktion enligt följande ordning

1. lagen (2008:826) om skattereduktion för kommunal fastighetsavgift,

2. lagen (2003:1204) om skattereduktion för vissa miljöförbättrande installationer i småhus,

3. 67 kap. 2–19 §§ inkomstskattelagen (1999:1229), och

4. lagen (2005:1137) om skattereduktion för virke från stormfälld skog vid 2006–2008 års taxeringar.

Statlig och kommunal inkomstskatt beräknas enligt bestämmelserna i 65 kap. IL. Enligt 67 kap. 2 § IL ska skattereduktion göras för sjöinkomst, allmänpensionsavgift, arbetsinkomst (jobbskatteavdrag), underskott av kapital, och hushållsarbete i nu nämnd ordning.

Av 5 § följer att Skatteverket i ett beslut om slutlig skatt ska bestämma inkomstskattens storlek. Att skattereduktionerna i 67 kap. IL ska räknas av när inkomstskatten bestäms framgår av 67 kap. 2 § IL. Det innebär att skattereduktionerna i inkomstskattelagen alltid kommer att räknas av först.

Skattereduktionerna i inkomstskattelagen ska inte bara räknas av mot kommunal och statlig inkomstskatt utan även mot statlig fastighetsskatt och kommunal fastighetsavgift (67 kap. 2 § IL). Underlagen för och storleken på fastighetsskatten och fastighetsavgiften ska dock fastställas respektive bestämmas enligt 3 och 5 §§, vilket även får anses inkludera att räkna av skattereduktionerna i inkomstskattelagen.

Att i förevarande paragraf bara nämna skattereduktioner som regleras utanför inkomstskattelagen kan leda till missförstånd. Skattereduktioner som regleras utanför inkomstskattelagen brukar vidare vara temporära, se t.ex. lagen om (2003:1204) om skattereduktion för vissa miljöförbättrande installationer i småhus och lagen (2005:1137) om skattereduktion för virke från stormfälld skog vid 2006–2008 års taxeringar.

Det nu sagda talat för en generell bestämmelse, dvs. en bestämmelse som säger att i ett beslut om slutlig skatt ska Skatteverket utöver skattereduktionerna i inkomstskattelagen göra de andra skattereduktioner som gäller för beskattningsåret.

Fördelen med en generell bestämmelse är att den inte behöver ändras när skattereduktioner införs eller upphör utan med en sådan bestämmelsen finns det ett färdigt förfarande för framtida skattereduktioner.

Hur vissa avgifter ska beräknas

7 §

Paragrafen ersätter 11 kap. 11 SBL, som fram till den 1 juli 2003 betecknades 12 § (prop. 2002/03:96).

Punkten 1 fanns med i den ursprungliga lydelsen av skattebetalningslagen (prop. 1996/97:100, s. 584). Den ändrades i samband med tillkomsten av socialavgiftslagen och när Riksförsäkringsverket och de allmänna försäkringskassorna avvecklades för att ge plats för en ny statlig myndighet för socialförsäkringsadministrationen, nämligen Försäkringskassan (prop. 2000/01:8 och prop. 2003/04:152).

Punkterna 2 och 3 kom till i samband med att det beslutades att begravningsavgiften och avgifter till registrerade trossamfund skulle tas in med hjälp av skattekontosystemet (prop. 1998/99:38, s. 117–121 och 214–217).

Beräkning av om skatt ska betalas eller tillgodoräknas

8 §

När den slutliga skatten har bestämts ska Skatteverket enligt paragrafen göra en beräkning av om den skattskyldige med anledning av beslutet ska betala eller tillgodoräknas skatt. Beräkningen innebär att vissa belopp ska läggas till den slutliga skatten och att andra belopp ska dras ifrån den slutliga skatten. Som exempel kan nämnas att Skatteverket ska göra avdrag för avdragen A-skatt utifrån de kontrolluppgifter som lämnats för den skattskyldige.

Motsvarande beräkning regleras i dag i 11 kap. 14 § SBL (prop. 1996/97:100, s. 584–586). Andra stycket 1 e ändrades i samband med tillkomsten av inkomstskattelagen då termen ”obegränsat skattskyldig” lades till (prop. 1999/2000:2, s. 755). Vidare ändrades 11 kap. 14 § SBL när Skatteverket ersatte Riksskatteverket och de tio skattemyndigheterna. Bestämmelsen i andra stycket 1 f, som innebär att en enskild som beskattats för ränteinkomster i Sverige

och samtidigt har betalat källskatt enligt sparandedirektivet ska få tillbaka källskatten genom avdrag från den slutliga skatten, är från 2005 (prop. 2004/05:113, s. 61). En bestämmelse i andra stycket 1 g om att jämställdhetsbonus ska dras ifrån den slutliga skatten tillkom 2008 (prop. 2007/08:93, s. 41). År 2009 infördes en bestämmelse i andra stycket 2 d som innebär att preliminär skatte-reduktion för hushållsarbete ska läggas till den slutliga skatten. Vidare gjordes en redaktionell ändring av bestämmelsen i andra stycket 1 f (prop. 2008/09:77, s. 94).

Bestämmelsen i *andra stycket punkten 6* är ny. Den innebär att skatteavdrag som har gjorts för en begränsat skattskyldig enligt SINK ska dras av från den slutliga skatten om den skattskyldige använt sin rätt att begära att bli beskattad enligt inkomstskattelagen i stället för enligt SINK. Om begäran görs efter beskattningsårets ingång kan skatt redan ha betalats enligt SINK. Den betalda skatten ska då med stöd av denna bestämmelse räknas av från den slutliga skatten på motsvarande sätt som gäller för avdragen A-skatt.

En skillnad i förhållande till bestämmelsen i 11 kap. 14 § SBL är att här används inte uttrycket ”avstämning av skattekontot”. Enligt 11 kap. 14 § SBL ska Skatteverket göra en avstämning av skattekontot sedan den slutliga skatten har bestämts och innan avstämningen göra de avdrag och tillägg som anges i paragrafen. Tidpunkten för avstämningar av skattekontot regleras i 61 kap. 7 § (3 kap. 6 § SBL). Den nuvarande skrivningen i 11 kap. 14 § SBL kan ge intrycket att ytterligare avstämningar av skattekontot ska göras, vilket inte är fallet.

I nu aktuell paragraf regleras alltså endast den beräkning som Skatteverket alltid ska göra när den slutliga skatten har bestämts. Resultatet av beräkningen påverkar tidpunkten för registrering av den slutliga skatten och övriga belopp på skattekontot samt för avstämning av skattekontot, men bestämmelserna som reglerar de frågorna finns inte här utan i 61 kap. 5–7 §§.

Resulterar beräkningen i att skatt ska tillgodoräknas kan återbetalning bli aktuell, se härom 64 kap. 2 §. Förfallodagen för skatt som enligt beräkningen ska betalas regleras i 62 kap. 8 §.

9 §

Enligt bestämmelsen ska debiterad preliminär skatt sättas ned om det, vid den beräkning som ska göras enligt 8 § när den slutliga skatten har bestämts, visar sig att den debiterade preliminära

skatten har varit för hög. En sådan nedsättning är ett omprövningsbeslut som, efter registrering och avstämning av skattekontot, kan leda till återbetalning enligt 64 kap. 2 §. Om den debiterade preliminära skatten sätts ned, ska beräkningen enligt 8 § göras om med beaktande av det nya lägre beloppet.

Paragrafen ersätter 11 kap. 13 § SBL (prop. 1996/97:100, s. 584). Enligt den ursprungliga lydelsen av den paragrafen skulle den debiterade preliminära skatten endast sättas ned om den översteg den slutliga skatten. Genom lagstiftning 1997 justerades bestämmelsen så att hänsyn även ska tas till de skatteavdrag som kan ha gjorts och övriga belopp som beaktas enligt 11 kap. 14 § andra stycket (prop. 1997/98:33, s. 45).

Besked om slutlig skatt

10 §

Paragrafen ersätter 11 kap. 15 § SBL, som har behållit sin ursprungliga lydelse (prop. 1996/97:100, s. 586).

I avsnitt 5.2.5 föreslår vi att juridiska personer ska deklarerat senast den 1 i sjunde månaden efter beskattningsårets utgång. Som en följd av förslaget används inte termen taxeringsår i den nya lagen. Det är skälet till att förevarande paragrafs lydelse skiljer sig något från dagens.

Som redogörs för i kommentaren till 1 § reglerar den här paragrafen indirekt när Skatteverket senast ska fattas beslut om slutlig skatt. Beslutet om slutlig skatt måste nämligen fattas i sådan tid att beskedet om slutlig skatt och den följande beräkningen kan skickas i tid. Skatteverkets måste organisera arbetet så att detta hinns med.

57 kap. Skönsrättsliga beslut om skatt

1 §

I paragrafen ges förutsättningarna för skönsbeskattning. Paragrafen ersätter 4 kap. 3 § TL och 11 kap. 19 § första och andra styckena SBL. Bestämmelserna i 11 kap. 19 § tredje och fjärde styckena SBL finns i 2 §.

Den nuvarande lydelsen av 4 kap. 3 § TL är från 1993. Då formulerades paragrafen om så att det klart skulle framgå att den

var tillämplig på dels alla de skatter för vilka underlaget fastställs enligt taxeringslagen, dels mervärdesskatt som redovisas i självdeklaration (prop. 1992/93:86, s. 69, 70 och 79). Paragrafen ändrades dock redan 1991 i samband med att deklarationskyldigheten togs bort för den som bara har ränte- eller utdelningsinkomster för vilka preliminär skatt ska betalas. Genom den ändring som då gjordes blev det tydligt att skönstaxering kan komma i fråga först när den som är skyldig att deklarerat inte gjort det (prop. 1990/91:5, s. 137). Sedan taxeringslagen trädde i kraft har paragrafen alltså endast förtydligats på ett par punkter (prop. 1989/90:74, s. 400).

I sak är dagens innehåll i 11 kap. 19 § första och andra styckena SBL detsamma som när skattebetalningslagen trädde i kraft.¹⁷

Beslut om arbetsgivaravgifter, skatteavdrag, mervärdesskatt och punktskatt fattas genom s.k. automatiska beslut. Det innebär att skatten beslutas i enlighet med lämnad deklaration. Om deklaration inte lämnas eller någon skatt inte redovisas anses skatten ha beslutats till noll kronor.

Det automatiska beslutsförfarandet gör att skönsbeskattning beslutas genom omprövning. I 11 kap. 19 § SBL markeras detta genom en hänvisning till bestämmelserna om omprövning i samma lag och genom att det sägs att vid en omprövning ska skatten bestämmas på grundval av tillgängliga uppgifter.

Den här bestämmelsen ska dock inte bara tillämpas vid omprövning utan även i fråga om beslut om slutlig skatt. Det som sägs om omprövning i 11 kap. 19 § SBL förs därför inte över hit.

Att bestämmelsen ska tillämpas både när Skatteverket fattar beslut om slutlig skatt och vid omprövning av alla slags beslut om skatt är egentligen inget nytt. Skönstaxeringsbestämmelsen i taxeringslagen gäller nämligen både taxeringsbeslut och omprövning av sådana beslut.

Enligt praxis och doktrin är en taxering i avsaknad av deklaration alltid en skönstaxering. Det gäller även när en skattskyldig taxeras i enlighet med en lämnad men icke undertecknad deklaration.¹⁸ Om den som är skyldig att deklarerat inte har gjort det ska alltså skatten eller underlaget för skatten bestämmas genom skönstaxering.

¹⁷ Prop. 1996/97:100, s. 588 och 589, prop. 2000/01:7, prop. 2001/02:127 samt prop. 2007/08:25, s. 269 och 270

¹⁸ Rå 1975 ref 4, Rå 1976 Aa 77, Rå 1981 Aa 49, Almgren och Leidhammar: *Skatteförfarandet* s. 4:3:3 TL.

I 4 kap. 3 § TL sägs att skönstaxering ska ske om skatten eller underlaget inte kan beräknas tillförlitligt på grund av att den skattskyldige inte lämnat deklaration. En fullt rimlig tolkning, om än i strid med praxis och doktrin, är att skönstaxering inte ska ske om t.ex. underlaget kan beräknas tillförlitligt trots att deklaration inte lämnats.

De tolkningar som gjorts i praxis och doktrin är därför inte självklara i förhållande till ordalydelsen i 4 kap. 3 § TL. Det beror på att paragrafen tillämpas som om förutsättningen att skatten eller underlaget inte kan beräknas tillförlitligt alltid är uppfylld i fall där den som är skyldig att deklarerat inte har gjort det.

För att lagtext och tillämpning ska stämma bättre överens föreskrivs här att om den som är skyldig att deklarerat inte gjort det ska skatten eller underlaget bestämmas till skäligt belopp. Förutsättningen att skatten eller underlaget inte kan beräknas tillförlitligt tas helt enkelt bort eftersom den ändå inte har någon självständig betydelse i tillämpningen.

I 11 kap. 19 § SBL sägs bara att om en tillförlitlig beräkning av skatten inte kan göras på grundval av tillgängliga uppgifter ska skatten beräknas till skäligt belopp. Även om utebliven deklaration inte är en förutsättning anser Skatteverket att om skatten bestäms till noll kronor på grund av att deklaration inte lämnats är en omprövning av det beslutet alltid ett beslut om skönsbeskattning och det även om skatten beslutas i enlighet med en ej undertecknad deklaration (Skatteverket: *Handledning för skattebetalning 2006*, s. 480 och 481).

Den nu föreslagna lydelsen uttrycker alltså även rättsläget i fråga om beslut om arbetsgivaravgifter, skatteavdrag, mervärdesskatt och punktskatt.

I likhet med i dag ska skönsbeskattning även ske i fall där det finns brister i deklarerade uppgifter eller det material som dessa grundas på. Här behålls förutsättningen att skatten eller underlaget inte kan beräknas tillförlitligt på grund av bristerna. En annan likhet med i dag är att skatten eller underlaget ska bestämmas till vad som är skäligt med hänsyn till uppgifterna i ärendet.

2 §

I paragrafen finns en bestämmelse som gäller när slutlig skatt ska bestämmas skönsmässigt på grund av att den deklareringskyldige inte har deklarerat inkomst. Ett sådant beslut får fattas först om ett

föreläggande att deklarerera har sänts ut till den deklarationsskyldige och detta inte har följts.

Bestämmelsen har ingen direkt motsvarighet i taxeringslagen, men ersätter ett föreläggandekrav i 5 kap. 2 § 2 TL. Enligt den bestämmelsen gäller kravet på föreläggande dock beslutet om skattetillägg vid skönstaxering i avsaknad av deklARATION och inte själva skönstaxeringsbeslutet. Föreläggandet sänds i praktiken regelmässigt ut redan innan skönstaxeringsbeslutet har fattas. Det är också en rimlig ordning med hänsyn till den centrala betydelse som de deklarationsskyldigas uppgifter har för att korrekta beslut ska kunna fattas och för att sanktionssystemet ska fungera. Lagtexten anpassar efter den ordning som i praktiken redan gäller. Kravet på föreläggande ska alltså i fortsättningen gälla beslutet om skönsbeskattning av slutlig skatt.

På motsvarande sätt som gäller enligt nuvarande bestämmelse ska det inte ställas krav på att den deklarationsskyldige har tagit del av föreläggandet. Ett föreläggande som har sänts ut till gällande folkbokföringsadress får normalt anses utsänt i paragrafens mening (prop. 1977/78:136, s. 164, 199 och 200, RÅ 1990 ref. 83, RÅ 1991 ref. 95 samt RÅ 2004 not 85).

För en redogörelse av förarbetena till 5 kap. 2 § 2 TL hänvisas till författningskommentaren till 49 kap. 6 §.

3 §

Paragrafen ersätter 11 kap. 19 § tredje och fjärde styckena SBL. En bestämmelse om skönsbeskattning enligt schablon fanns med i den ursprungliga lydelsen av skattebetalningslagen (prop. 1996/97:100, s. 588 och 589). Sin nuvarande lydelse fick bestämmelsen 2007 i samband med att redovisningsperioden för mervärdesskatt förlängdes till tre månader för mindre företag (prop. 2007/08:25 s. 269 och 270).

Undantaget i *tredje stycket* 1 gällde från början bara mervärdesskatt men omfattar sedan punktskatternas infogning i skattekontosystemet även punktskatt (prop. 2001/02:127, s. 133 och 134). Det undantag som görs i tredje stycket 2 kom samtidigt som möjligheten att lämna förenklad skattedeclaration (prop. 2000/01:7, s. 23, 24 och 32).

Det bör påpekas att bestämmelsen inte är tillämplig i fall där skatt ska redovisas för skattepliktiga händelser och alltså inte för redovisningsperioder. Mervärdesskatt och punktskatt ska i vissa fall redovisas för skattepliktiga händelser, se 26 kap. 8 och 9 §. Den

som är skattskyldig enligt SINK och som ska redovisas skatten i en särskild inkomstskattedeclaration ska inte heller lämna deklARATION för redovisningsperioder utan för varje skattepliktig ersättning.

58 kap. Beslut om undantag från skalbolagsbeskattning

1 §

Första stycket ersätter 11 kap. 11 a § första stycket första meningen SBL. Det stycket lades till 2009 då fysiska personer fick samma villkor för undantag som juridiska personer, dvs. att säkerhet för undantag från skalbolagsbeskattning endast behöver ställas om Skatteverket begär det (prop. 2008/09:40, s. 44 och 45). I 11 kap. 11 a § första stycket SBL sägs att har en skalbolagsdeklARATION lämnats, får Skatteverket begära att säkerhet ställs. Nu ändras ordalydelsen något för att bestämmelserna om beslut så långt möjligt ska vara enhetliga. Den nya lydelsen innebär dock inget nytt utan redan i dag fattas besluten om säkerhet på grundval av uppgifterna i skalbolagsdeklARATIONerna.

Enligt *andra stycket* ska Skatteverket vid prövningen av om säkerhet ska begäras beakta tidigare säkerheter och bestämmelserna i 59 kap. 27 § om ansvar för skatt för den som avyttrat ett skalbolag. Om säkerhet inte begärs gäller nämnda bestämmelser om ansvar för skatt. Det följer i dag av 11 kap. 11 a § första stycket andra meningen och fjärde stycket SBL, som också lades till 2009 (prop. 2008/09:40, s. 44 och 45).

Bestämmelserna i den här paragrafen fanns tidigare i 11 kap. 11 b § SBL men flyttades 2009 till sin nuvarande plats (prop. 2002/03:96, s. 189 och 190 och prop. 2008/09:40, s. 44 och 45). Däremellan ändrades bestämmelsen i samband med att Skatteverket ersatte Riksskatteverket och de tio skattemyndigheterna (prop. 2002/03:99).

Säkerhetens storlek

2 §

I paragrafen sägs hur en säkerhets storlek ska bestämmas. Den ersätter 11 kap. 11 a § andra och tredje styckena SBL. Bestämmelserna i 11 kap. 11 a § SBL är från 2002 (prop. 2001/02:165, s. 75, bet. 2001/02:SkU23 s. 8). År 2009 ändrades

bestämmelserna till följd av dels att fysiska personer fick samma villkor för undantag från skalbolagsbeskattning som juridiska personer (prop. 2008/09:40, s. 44 och 45), dels att bolagsskatten sänktes från 28 procent till 26,3 procent (bet. 2008/09:SkU19, s. 4).

När ställd säkerhet får tas i anspråk

3 §

De bestämmelser som ges här finns i dag i 11 kap. 12 § första stycket SBL. Bestämmelserna i nämnda stycke tillkom 2002, men betecknades då 11 kap. 11 b § SBL (prop. 2001/02:165, s. 76). År 2003 ändrades beteckningen till 11 kap. 12 § SBL (prop. 2002/03:96, s. 190). En följdändring gjordes 2009 då fysiska personer fick samma villkor för undantag som juridiska personer, dvs. att säkerhet för undantag från skalbolagsbeskattning endast behöver ställas om Skatteverket begär det (prop. 2008/09:40, s. 44 och 45).

I dag sägs att om flera säkerheter har ställts och säkerheterna överstiger den slutliga skatten, ska ianspråktagandet fördelas efter skälig grund. Enligt förarbetena rör det sig om en proportioneringsregel som tar sikte på fall där säkerheterna ställts av skilda personer (prop. 2001/02:165, s. 76).

I förarbetena sägs inget om varför proportionering bara ska göras om säkerheterna överstiger den slutliga skatten. Eftersom det är svårt att hitta något skäl för en sådan ordning föreskrivs här, att om det finns flera säkerheter ska betalningen av den slutliga skatten fördelas proportionellt mellan säkerheterna. Om en säkerhet utgör en femtedel av det totala säkerhetsbeloppet ska alltså en femtedel av säkerheten tas i anspråk för att betala skatten.

Enligt 11 kap. 12 § SBL första stycket ska säkerheten vara en av bank eller kreditmarknadsföretag utfärdad garantiförbindelse och avse det belopp som Skatteverket bestämt. Att säkerhet ska ställas med av Skatteverket bestämt belopp följer redan av 2 § och behöver därför inte upprepas här.

När det gäller säkerhetens form är det värt att nämna att på punktskatteområdet regleras det i verkställighetsföreskrifter. Enligt lagen om tobaksskatt, lagen om alkoholskatt och lagen om skatt på energi ska upplagshavare m.fl. skattskyldiga ställa säkerhet för betalning av skatt. Säkerhetens storlek och att säkerheten får tas i anspråk om skatten inte betalas regleras i lag, men i vilken form

säkerhet ska ställas regleras som nämnts i verkställighetsföreskrifter (prop. 1996/97:116, s. 66 och Riksskatteverkets författningssamling 1997:5).

Även här bör säkerhetens form regleras genom verkställighetsföreskrifter. Det innebär att bestämmelser om i vilken form säkerhet ska ställas får meddelas i förordning eller efter regeringens bemyndigande i föreskrifter med lägre valör.

I 11 kap. 12 § första stycket SBL finns en hänvisning till 11 § lagen (1993:891) om indrivning av statliga fordringar m.m. (indrivningslagen). Där föreskrivs att säkerhet får bestå av pant, borgen eller företagsinteckning och att borgen ska ställas såsom för egen skuld. Om borgen ställs av två eller flera personer gemensamt ska den vara solidarisk.

Eftersom en garantiförbindelse är en form av borgen får hänvisningen anses avse det som sägs om borgen. Som redan sagts ska dock bestämmelser om säkerhetens form meddelas genom verkställighetsföreskrifter varför hänvisningen till 11 § indrivningslagen inte finns med här.

11 kap. 12 § första stycket SBL hänvisar inte bara till 11 § indrivningslagen utan även till 10 och 12 §§ samt till 13 § 2. I samband därmed föreskrivs att det som sägs där om Kronofogdemyndigheten då ska gälla Skatteverket.

I 10 § indrivningslagen sägs att när uppskov med betalning beviljas får Kronofogdemyndigheten ta emot säkerhet som gäldenären eller, där gäldenären kan antas medge det, någon annan erbjuder sig att ställa. Bestämmelsen har bara betydelse för säkerheter som ska överlämnas till Skatteverket, som t.ex. pant. I dag godtas endast garantiförbindelser som säkerhet och hänvisningen till 10 § indrivningslagen fyller därför ingen funktion. Genom verkställighetsföreskrifter kan emellertid fler former av säkerheter komma att accepteras. Om det då uppkommer behov av en bestämmelse om att Skatteverket får ta emot en säkerhet bör även den kunna meddelas genom verkställighetsföreskrifter.

Hänvisningen till 12 § indrivningslagen innebär att Skatteverket vid mottagande av säkerhet ska besluta under vilka förutsättningar säkerheten får tas i anspråk och att ett sådant beslut får ändras om det finns anledning till det. Den hänvisningen är obehövlig eftersom det följer av förevarande paragraf att ställd säkerhet får tas i anspråk om den slutliga skatten inte betalas.

I 13 § indrivningslagen regleras vad som gäller sedan Kronofogdemyndigheten beslutat att ta en säkerhet i anspråk. Av

punkten 2 framgår att om säkerheten utgörs av borgen får den genast utsökas. Då gäller bestämmelserna om indrivning i den lagen. Vidare får utmätning av lön äga rum om det är medgivet för den fordran som säkerheten avser. Skattebetalningslagen hänvisar inte till punkterna 1 och 3, men där sägs vad som gäller om säkerheten utgörs av pant eller företagsinteckning.

Som sagts ovan ska bestämmelser om säkerhetens form i fortsättningen meddelas genom verkställighetsföreskrifter. I sådana föreskrifter kan det därför komma att beslutas att även andra former av säkerheter än garantiförbindelser ska vara godtagbara. Hänvisningen bör därför omfatta hela 13 § indrivningslagen, dvs. inte bara punkten 2 utan även punkterna 1 och 3.

Genom hänvisningen till 13 § indrivningslagen regleras hur ett beslut om att ta säkerhet i anspråk får verkställas. Hänvisningen bör även omfatta ianspråktagande av säkerhet som ställts för anstånd med betalning av skatt. I 17 kap. 3 § första stycket 3 § SBL finns nämligen också en hänvisning till 13 § 2 indrivningslagen. Med hänsyn till det nu sagda görs hänvisningen inte här utan i 71 kap. 1 §.

Ersättning för säkerhet som inte tagits i anspråk

4 §

Här sägs att om ställd säkerhet inte behöver tas i anspråk ska skäligen kostnad för ställandet ersättas av staten. Det nu sagda gäller även enligt 63 kap. 10 § i fråga om säkerhet som ställts som villkor för anstånd. I kommentaren till den paragrafen sägs att för ersättning är det tillräckligt att en del av säkerheten inte utnyttjas för att betala skatten. Om säkerheten till övervägande del har behövts finns det dock inget skäligen ersättningsanspråk. Det som sägs i kommentaren till 63 kap. 10 § om möjligheten att få ersättning när endast en del av säkerheten har behövts ska beaktas vid tillämpningen av förevarande paragraf. I fråga om vilka kostnader som ska ersättas hänvisas också till kommentaren till 63 kap. 10 §.

Av 11 kap. 12 § andra stycket SBL följer att 6–11 §§ ersättningslagen ska tillämpas på ersättning för kostnad för ställande av säkerhet. Det bör nämnas att 8 § ersättningslagen upphävdes 1994 (prop. 1993/94:151).

Bestämmelserna om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt m.m. ska i fortsättningen ges i den här lagen, närmare

bestämt i 40 kap. Ersättningslagen upphävs alltså och hänvisningarna dit i bestämmelserna om säkerhet för slutlig skatt måste därför ersättas av något annat.

Enligt 6 § ersättningslagen får ersättning inte betalas ut förrän beslutet om ersättning vunnit laga kraft. En fordran på ersättning får inte överlåtas innan ersättningen betalats ut. Det hindrar dock inte att en sådan fordran mäts ut.

Det är inte bara i bestämmelserna om säkerhet för slutlig skatt som det finns en hänvisning till 6 § ersättningslagen utan en sådan finns även i 17 kap. 3 § andra stycket SBL, dvs. i bestämmelserna om säkerhet för anstånd med betalning av skatt.

Bestämmelsen om att ersättning inte betalas ut förrän ersättningsbeslutet har fått laga kraft ska alltså gälla för flera olika ersättningar. Med hänsyn härtill och till att den rör besluts verkställighet placeras bestämmelsen i avdelningen om verkställighet, närmare bestämt i 68 kap. 2 §.

I 7 § ersättningslagen sägs att en framställning om ersättning ska göras hos den myndighet eller domstol där kostnaderna uppkommit. Framställningen ska ha kommit in innan myndigheten eller domstolen avgör ärendet eller målet.

I förevarande paragraf sägs att Skatteverket beslutar om ersättning och när ansökan om ersättning senast ska ha kommit in till verket.

Det går inte att föreskriva att ansökan om ersättning ska göras innan ärendet om säkerhet för slutlig skatt avgjorts eftersom frågan om ersättning blir aktuell först när det står klart att säkerheten inte behöver användas, dvs. först när den slutliga skatten har betalats. Frågan om säkerhet ska ställas och om ersättning ska utgå på grund av att säkerheten inte har behövt tas i anspråk är med andra ord två olika ärenden. Här föreskrivs därför att ansökan om ersättning ska ha kommit in senast en månad efter det att den slutliga skatten betalades. Med andra ord senast en månad efter att det stod klart att säkerheten inte behövde användas.

Av 9 § ersättningslagen följer att en för sent inkommen framställning får prövas endast om förseningen beror på något ursäktligt misstag. Det framgår nu direkt av bestämmelsen i *andra stycket*.

Enligt 10 § ersättningslagen ska Skatteverkets beslut om ersättning överklagas hos den länsrätt som är behörig att pröva ett överklagande enligt 22 kap. 1 a–1 d §§ SBL. Av 67 kap. 7 följer att

Skatteverkets beslut överklagas hos länsrätten. Vilken länsrätt som är behörig anges i 67 kap. 8–11.

Av 10 § ersättningslagen framgår vidare att Skatterättsnämndens beslut om ersättning överklagas hos Regeringsrätten. Någon sådan bestämmelse behövs inte för beslut om ersättning för kostnader för ställande av säkerhet för slutlig skatt. Säkerhet för undantag från skalbolagsbeskattning är helt enkelt ingen fråga där nämnden lämnar förhandsbesked.

I 11 § första stycket ersättningslagen föreskrivs att ett ersättningsbeslut som meddelats i samband med avgörandet i det ärende eller mål som kostnaderna hänför sig till, får överklagas inom den tid som gäller för överklagande av avgörandet i ärendet eller målet. Av andra stycket i nämnda paragraf följer att ett ersättningsbeslut får överklagas av den myndighet eller det allmänna ombud som får överklaga det ärende eller mål som kostnaderna hänför sig till. Ersättningsbeslutet ska i sådana fall överklagas inom den tid som gäller för det ärende eller mål som kostnaderna hänför sig till, dock senast inom två månader.

Som nämnts ovan är frågan om ersättning inte aktuell när beslutet om ställande av säkerhet meddelas utan det blir den först när det står klart att säkerheten inte behöver tas i anspråk, dvs. när den slutliga skatten har betalats. Hänvisningen till 11 § ersättningslagen är därför inte lätt att tillämpa på beslut om ersättning för kostnader för ställande av säkerhet. Ett beslut om ersättning meddelas ju aldrig i samband med avgörandet av säkerhetsfrågan utan de båda frågorna avgörs, i de fall ersättning är aktuellt, alltid separat.

Av 67 kap. 2 § följer att ett beslut ersättning för ställd säkerhet för överklagas av den som beslutet gäller och det allmänna ombudet hos Skatteverket. Enligt 67 kap. 7 § ska, som redan sagts, beslutet överklagas hos länsrätten. I 67 kap. 13 § andra stycket 7 sägs att tiden för överklagande är två månader från den dag då den som beslutet gäller fick del av det. Allmänna ombudets överklagande ska enligt 67 kap. 23 § ha kommit in inom två månader från den dag då det överklagade beslutet meddelades. Dessa bestämmelser ersätter hänvisningen till 11 § ersättningslagen.

59 kap. Ansvar för skatter och avgifter

1 §

Paragrafen anger kapitlets innehåll.

Ansvar när skatteavdrag inte har gjorts

2 §

I paragrafen regleras utbetalarens ansvar när skatteavdrag inte gjorts. Paragrafen gäller oavsett om avdrag för preliminär skatt eller särskild inkomstskatt för utomlands bosatta skulle ha gjorts.

Paragrafen ersätter 12 kap. 1 § första stycket SBL och 9 a § första stycket SINK. 12 kap. 1 § SBL har bara ändrats en gång, nämligen när Skatteverket bildades (prop. 1996/97:100, s. 589 och 590 samt prop. 2002/03:99). 9 a § SINK infördes 2005 och har därefter inte ändrats (prop. 2004/05:19, s. 51, 52 och 63).

Enligt skattebetalningslagen fattas ett beslut om utbetalarens ansvar för underlåtna skatteavdrag inte med stöd av bestämmelserna i 12 kap. utan som ett omprövningsbeslut enligt 11 kap. 19 § SBL. Bestämmelsen om betalningsskyldighet för den som inte gjort föreskrivet skatteavdrag i 12 kap. 1 § första stycket är enligt förarbetena bara en erinran som tagits in för att underlätta läsningen av paragrafen (prop. 1996/97:100, s. 589). Det är emellertid inte tydligt vilket beslut som ska omprövas och det framgår inte heller hur ansvarsbeloppet ska beräknas.

Enligt vår bedömning blir regleringen tydligare med uttryckliga bestämmelser. I förevarande paragraf finns därför en bestämmelse som ger Skatteverket rätt att besluta att den som betalat ut ersättning utan att göra skatteavdrag ska göras betalningsansvarig. Den som betalar ut ersättning för arbete, ränta eller utdelning är skyldig att göra skatteavdrag enligt bestämmelserna i 10 och 11 kap. Det är alltså en utbetalare som inte gör skatteavdrag eller som gör skatteavdrag med ett för lågt belopp som kan bli betalningsskyldig enligt här aktuell paragraf.

Bestämmelsen anger hur ansvarsbeloppet ska beräknas; ansvarsbeloppet kan högst fastställas till de underlåtna skatteavdragen. Om det är slutlig skatt som ska betalas finns ytterligare bestämmelser om beräkningen av ansvarsbeloppet i 3 §. I 4 § finns en bestämmelse om skönsässig uppskattning av ansvarsbeloppet som gäller såväl om slutlig skatt eller särskild inkomstskatt ska betalas.

Den som är skattskyldig enligt lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta har i egenskap av skattskyldig alltid ett ansvar för att skatten betalas. Denna betalningsskyldighet begränsas inte av utbetalarens skyldighet att göra skatteavdrag och ansvar när något skatteavdrag inte görs. En annan sak är att om utbetalaren gör ett korrekt skatteavdrag behöver mottagaren aldrig betala in någon skatt.

Det nu sagda innebär att om utbetalaren inte gör något skatteavdrag för särskild inkomstskatt, är mottagaren skyldig att betala skatten. Om inte skatteavdrag har gjorts ska Skatteverket därför inte enbart besluta om ansvar för utbetalaren utan verket ska även med stöd av 54 kap. 2 § besluta att mottagaren ska betala skatten. Utbetalaren och mottagaren ska alltså göras solidariskt betalningsansvariga.

3 §

I paragrafen finns bestämmelser om hur ett ansvarsbelopp ska bestämmas när mottagaren ska betala slutlig skatt. I den delen saknar bestämmelsen motsvarighet i skattebetalningslagen. Paragrafen innehåller också bestämmelser om när ett beslut om ansvar för utbetalaren också ska omfatta mottagaren. Det regleras i dag i 12 kap. 1 § andra och tredje styckena SBL. Förarbetena till bestämmelserna framgår av kommentaren till 2 §.

Preliminärskattesystemet är av central betydelse för en hög uppbördseffektivitet. En stor del av den preliminära skatten betalas genom skatteavdrag. Att skatteavdrag görs är således viktigt. Det finns däremot inget självändamål med att kräva den preliminära skatten från utbetalaren. Om betalningsmottagarens slutliga skatt för det beskattningsår som ansvarsbeslutet avser har betalats ska utbetalaren givetvis inte göras ansvarig. I bestämmelsen sägs därför att beslutet om utbetalarens ansvar inte ska gälla ett större belopp än vad som kan behövas för att betala mottagarens slutliga skatt för det beskattningsår som ersättningen avser. När beslutet om ansvar fattas före beslutet om slutlig skatt får normalt anses att hela det beloppet med vilket skatteavdrag borde ha gjorts kan behövas för att betala mottagarens skatt. Beslut som fattas efter det att betalningsmottagarens slutliga skatt har debiterats ska inte avse större belopp än den slutliga skatt som återstår att betala efter avräkning för preliminär skatt enligt 56 kap. 8 § andra stycket. Det finns inte heller skäl att besluta om större ansvarsbelopp än vad

som motsvarar underskottet på skattekontot efter debiteringen av slutlig skatt.

Om det inte har gått att fastställa vem som är mottagare av ersättningen bör ansvarsbeloppet fastställas till det belopp som skatteavdrag skulle ha gjorts med. Beräkningen av hur stora skatteavdrag som borde ha gjorts behöver i sådana fall regelmässigt uppskattas med stöd av 4 §.

I *andra och tredje styckena* regleras betalningsmottagarens betalningsskyldighet. Om utbetalaren görs ansvarig ska ett beslut om betalningsskyldighet som huvudregel även fattas för mottagaren. Ett sådant beslut får samma effekt som ett beslut om debitering av preliminär skatt. Beloppet att betala registreras på arbetstagarens skattekonto på förfallodagen (den förfallodag som infaller närmast efter 30 dagar efter beslutet). Skatt som annars hade betalats först senare som slutlig skatt ska alltså betalas tidigare.

Det förekommer att Skatteverket inte har kunnat utreda vem som är betalningsmottagare. I en sådan situation kan givetvis inte heller något beslut om betalningsskyldighet för mottagaren fattas.

Enligt 12 kap. 1 § andra stycket SBL finns ett visst utrymme att fatta beslut om mottagarens betalningsskyldighet efter det att grundläggande beslut om slutlig skatt har fattats. Så får ske om det kan antas att den slutliga skatten kommer att höjas med minst motsvarande belopp.

Enligt vårt bedömning finns det inte behov av att besluta om mottagarens betalningsskyldighet med stöd av här aktuell bestämmelse efter tiden för beslut om slutlig skatt för beskattningsåret. Har ett beslut om slutlig skatt fattats bör beslutet omprövas om den ersättning som utbetalarens ansvar gäller inte ingår i underlaget för den bestämda skatten. Om tiden för beslut om slutlig skatt har passerats utan att något beslut har fattats får Skatteverket på det sätt och inom den tid som gäller för omprövning fatta det första beslutet om slutlig skatt. Härvid ska givetvis den ersättning som utbetalaren gjorts ansvarig för beaktas. Möjligheterna att besluta om skatt efter det att slutlig skatt har eller borde ha bestämts regleras alltså uttömmande i kapitlet om omprövning.

Beslut om ansvar för mottagaren ska aldrig fattas om mottagaren är ett handelsbolag. Det beror på att ett handelsbolag inte är ett inkomstskattesubjekt. Eftersom ett ansvarsbelopp ska tillgodoräknas vid beräkningen av slutlig skatt att betala, skulle ett

sådant beslut kunna resultera i att handelsbolaget får pengarna tillbaka som för mycket betald preliminär skatt (Skatteverket: *Handledning för skattebetalning*, 2008, s. 491 och prop. 1991/92:112, s. 181).

4 §

Av paragrafen framgår att ansvarsbeloppet får beräknas skönsmässigt. Motsvarande gäller enligt skattebetalningslagen, men det framgår indirekt genom att ansvarsbeloppet anses bli bestämt genom omprövning enligt 11 kap. 19 § SBL (prop. 1996/97:100, s. 588). Som framgår av författningskommentaren till 2 § framgår vi nu den lagstiftningstekniken. Här finns därför ett uttryckligt stöd för att bestämma ansvarsbeloppet skönsmässigt.

I SINK finns inget uttryckligt stöd för skönsmässiga uppskattningar. Det finns emellertid inget skäl att behandla skatteavdrag för särskild inkomstskatt på annat sätt än skatteavdrag för preliminär skatt. Förevarande bestämmelse görs därför generellt tillämplig för beslut om ansvar för underlåtna skatteavdrag.

5 §

Paragrafen reglerar utbetalarens regressrätt. Den ersätter 12 kap. 10 § SBL och 9 a § andra stycket SINK. Ingen av paragraferna är ändrad (prop. 1996/97:100, s. 594 och prop. 2004/05:19, s. 64).

6 §

I paragrafen regleras när beslut om utbetalarens ansvar för underlåtna skatteavdrag senast ska meddelas. Det finns ingen direkt motsvarighet till paragrafen i skattebetalningslagen. Det beror på att ansvarsbeloppet anses bli bestämt genom omprövning enligt 11 kap. 19 § SBL. De generella bestämmelserna om förutsättningar och tidsfrister för omprövning till den skattskyldiges nackdel i 21 kap. SBL tillämpas därför. SINK innehåller inte heller några uttryckliga beslutsfrister utan hänvisar i 21 § till bl.a. vad som sägs om omprövning i 21 kap. SBL.

För beslut om ansvar som meddelas senare än andra året efter beskattningsåret tillämpas i dag alltså bestämmelserna om efterbeskattning. Det innebär att frågan om utbetalaren har lämnat oriktig uppgift har avgörande betydelse. Skattedeklarationen ska innehålla uppgift om faktiskt gjorda skatteavdrag och inte om hur mycket skatteavdrag som borde ha gjorts (prop. 1996/97:100, s. 570). Den som gör skatteavdrag med ett för lågt belopp och

redovisar det för låga skatteavdraget i deklARATIONEN har således inte lämnat en oriktig uppgift.

Utbetalaren ska emellertid i skattedeKLARATIONEN också lämna uppgift om den sammanlagda ersättning från vilken han eller hon är skyldig att göra skatteavdrag (10 kap. 17 § 3 SBL). En uppgift om den sammanlagda ersättning från vilken utbetalaren är skyldig att göra skatteavdrag för preliminär skatt visar inte om redovisat skatteavdrag är korrekt eller inte. Det beror på att skatteavdragens storlek är beroende av mottagarens förhållanden. En fysisk persons bosättningskommun avgör t.ex. enligt vilken tabell avdrag ska göras. Mottagarna kan vidare ha särskild beräkningsgrund.

En utbetalare som gör ett för lågt skatteavdrag och som lämnar uppgift om dels det faktiska skatteavdraget, dels den sammanlagda ersättning som skatteavdrag skulle ha gjorts från kan ändå anses ha lämnat en oriktig uppgift. Det beror på att skattedeKLARATIONEN ska ta upp de ytterligare uppgifter som behövs för beräkning och kontroll av bl.a. skatteavdrag (10 kap. 17 § första stycket 6 SBL). Om det i deklARATIONEN saknas en upplysning om att ersättning har utbetalats utan att korrekt skatteavdrag har gjorts har utbetalaren lämnat en oriktig uppgift (Skatteverkets handledning *Särskilda avgifter enligt skattebetalningslagen*, 2008, s. 34).

Det i detta sammanhang relevanta felet som utbetalaren har gjort är givetvis att han underlåtit att göra föreskrivet skatteavdrag. Det saknas enligt utredningens mening skäl att härutöver ställa upp några ytterligare förutsättningar för att beslut om ansvar ska få fattas fram t.o.m. det sjätte året efter utgången av det kalenderår då skatteavdraget skulle ha gjorts (jfr 92 § 3 UBL). En sådan bestämmelse föreslås därför här.

Tidsfristerna för beslut om ansvar för den som inte gjort anmälan om F-skatt i anställningsförhållande, för delägare i handelsbolag och för dem som dömts för skattebrott anknyter till preskriptionen av den huvudfordran som ansvaret avser. Motsvarande gäller tidsfristen för ansökan om företrädaransvar. Skälet till att den metoden inte används här är att en utbetalare kan bli ansvarig för underlåtna skatteavdrag för en mottagare som inte är känd. I sådana fall finns det ingen huvudfordran att knyta beslutsfristen till.

Ansvar när anmälan om F-skatt i anställningsförhållande inte gjorts

Förutsättningar för ansvar

7 §

Den som betalar ut ersättning till en mottagare som har (eller på visst sätt åberopar) ett godkännande för F-skatt ska inte göra skatteavdrag eller betala arbetsgivaravgifter (10 kap. 10 och 11 §§). Det gäller även om det är uppenbart att den som utfört arbetet är att anse som anställd. I den sistnämnda situationen är dock utbetalaren skyldig att göra en anmälan till Skatteverket (10 kap. 13 §). Syftet med anmälan är att Skatteverket ska få anledning att utreda om godkännandet för F-skatt bör återkallas.

I här aktuell paragraf föreskrivs ansvar för betalningsmottagarens skatt som sanktion mot den som inte fullgör sin anmälningsskyldighet. Paragrafen ersätter 12 kap. 3 § första stycket och 4 § SBL. 12 kap. 3 § är endast ändrad när Skatteverket bildades och 4 § har behållit sin ursprungliga lydelse (prop. 1996/97:100, s. 590 och 591 samt prop. 2002/03:99).

Bestämmelser om ansvar för den som inte fullgjort sin anmälningsskyldighet infördes vid F-skattereformen. Syftet var att motverka skatte- och avgiftsfusk bl.a. i situationer där en person med F-skatt hyr ut arbetskraft olagligt eller uppträder som mellanman (prop. 1991/92:112, s. 108 och 109).

Ansvar avser enligt *första stycket* det belopp som kan behövas för att betala skatten och avgifterna på ersättningen. Vad som avses med *skatten och avgifterna på ersättningen* framgår av 8 §. Innebörden av att ansvaret endast gäller det belopp som *kan behövas* är att skatte- och avgiftsbetalningar för ersättningen som gjorts av andra än utbetalaren ska beaktas när ansvarsbeloppet bestäms, se vidare kommentaren till 8 §.

Av *andra stycket* framgår att beslut om betalningsskyldighet inte får fattas om statens fordran mot betalningsmottagaren har preskriberats.

Skatten och avgifterna på ersättningen

8 §

Paragrafen ersätter 12 kap. 3 § andra stycket SBL. I kommentaren till 6 § redogörs för förarbetena till 12 kap. 3 § SBL.

Att den som betalar ut ersättning utan att göra anmälan om F-skatt i uppenbart anställningsförhållande kan bli betalningsskyldig för *skatten och avgifterna på ersättningen* framgår av 7 §. Här framgår vad som i olika situationer avses med skatten och avgifterna på ersättningen.

I *första stycket* regleras hur skatten och avgifterna på ersättning som avser arbete utfört av betalningsmottagaren själv ska beräknas. Utbetalarens betalningsansvar är i sådana fall solidariskt med betalningsmottagarens skyldighet att betala sina egna skatter och avgifter, dvs. inkomstskatt och egenavgifter. Med hänsyn till att det kan vara mycket svårt att beräkna den skatt och de avgifter som belöper på viss ersättning beräknas skatten och avgifterna på ersättningen i sådana fall enligt en schablonregel (prop. 1991/92:112, s. 183). Skatten och avgifterna för ersättningen ska anses motsvara 60 procent av ersättningen. Utbetalaren ska dock inte göras ansvarig för ett större belopp än vad som kan behövas för att betala skatten och avgifterna för ersättningen. Det framgår av 7 §. Ansvaret ska därför begränsas till belopp motsvarande betalningsmottagarens brister i betalningshänseende. Härvid bör samtliga underskott vid avstämningar av skattekontot under beskattningsåret beaktas. Om underskottet på betalningsmottagarens skattekonto vid beslutstillfället är lägre än summan av underskotten ska utbetalarens ansvar begränsas till underskottets storlek (Skatteverket: *Handledning för skattebetalning 2008*, s. 498).

Om arbetet har utförts av någon annan än betalningsmottagaren själv kan utbetalarens ansvar vara solidariskt med såväl betalningsmottagaren som den som utfört arbetet.

Med skatten och avgifterna på ersättning som betalningsmottagaren i sin tur betalar till den person som utfört arbetet avses enligt *andra stycket* de faktiska belopp avseende skatteavdrag och arbetsgivaravgifter som belöper på ersättningen. Inte heller i den här situationen ska utbetalaren göras ansvarig för ett större belopp än vad som kan behövas för att betala skatten och avgifterna för ersättningen. Om betalningsmottagaren har redovisat och betalat arbetsgivaravgifter och skatteavdrag på den ersättning som han lämnat vidare ska alltså utbetalaren inte göras ansvarig för skatt

eller avgifter på den ersättningen. Aktualiseras ansvarsfrågan sedan den som utfört arbetet beskattats för ersättningen, ska inget ansvar beslutas för den icke avdragna skatten om den slutliga skatten redan är betald.

Om betalningsmottagaren behåller viss del av ersättningen och betalar ut resterande del till den som utfört arbetet kommer bestämmelserna i såväl första som andra stycket att tillämpas när utbetalarens ansvar ska bestämmas. På den del av ersättningen som betalningsmottagaren behåller anses skatten och avgifterna vara 60 procent enligt schablonregeln i första stycket. Skatten och avgifterna på den del av ersättningen som betalas vidare till den som utför arbetet ska beräknas enligt andra stycket, dvs. till arbetsgivaravgifter och skatteavdrag på ersättningen.

Om betalningsmottagaren är ett handelsbolag och arbetet utförs av en delägare i bolaget, ska även skatten och avgifterna på den ersättning som vidarebefordras till delägaren beräknas enligt schablonregeln i första stycket. Bestämmelsen i andra stycket är alltså i sådana fall inte tillämplig. Det framgår av *tredje stycket*.

Regressrätt

9 §

Paragrafen reglerar utbetalarens regressrätt. Den ersätter 12 kap. 11 § SBL som aldrig är ändrad (prop. 1996/97:100, s. 594).

Enligt *första stycket* har utbetalaren regressrätt gentemot betalningsmottagaren.

Om arbetet utförts av annan än betalningsmottagaren kan utbetalaren enligt *andra stycket* också vända sig till den som utfört arbetet. Det förutsätter att skatteavdrag inte har gjorts från ersättningen. Regresskrav mot annan än betalningsmottagaren får inte avse arbetsgivaravgifter utan endast de uteblivna skatteavdragen. Det sägs nu uttryckligen i bestämmelsen. Utbetalaren kan givetvis endast vända sig till den som utfört arbetet med krav i den utsträckning denne tillgodoräknats utbetalarens betalning av ansvarsbeloppet (Skatteverket: *Handledning för skattebetalning 2008*, s. 499). I praktiken kommer alltså ett regresskrav enligt andra stycket att avse den del av utbetalarens betalning som har krediterats skattekontot för den som utfört arbetet.

Betalningsmottagarens ansvar för arbetsgivaravgifter

10 §

Paragrafen motsvarar 12 kap. 5 § SBL som endast har ändrats när Skatteverket bildades (prop. 1996/97:100, s. 591).

Om en utbetalare på grund av synnerliga skäl har befriats från skyldigheten att betala arbetsgivaravgifter kan mottagaren av ersättningen under vissa förutsättningar göras ansvarig för avgifterna. Av 3 kap. 3 § framgår att även sådan särskild löneskatt och allmän löneavgift som betalas av arbetsgivare omfattas av begreppet arbetsgivaravgifter. För ansvar förutsätts att mottagaren bedriver näringsverksamhet och i denna tar emot ersättning för arbete.

I dagens bestämmelse begränsas tillämpningsområdet till att gälla mottagare som har A-skattsedel eller saknar skattsedel på preliminär skatt. Här uttrycks detta i stället genom att bestämmelsen gäller mottagare som inte är godkänd för F-skatt. För att ansvar ska komma i fråga krävs vidare att det måste anses uppenbart för mottagaren att utbetalaren inte insåg att han eller hon var arbetsgivare och dessutom saknade anledning att räkna med det.

Ansvaret enligt paragrafen är inte solidariskt utan subsidiärt. En förutsättning för ansvar är ju att utbetalaren har befriats från sin betalningsskyldighet. Det innebär att mottagaren ensam ansvarar för betalningen.

Bestämmelsen i *andra stycket* är ny. I skattebetalningslagen finns ingen reglering av inom vilken tidsfrist beslut om mottagarens ansvar ska fattas. Eftersom utbetalaren har befriats från ansvaret är det inte möjligt att knyta beslutsfristen till preskriptionen för huvudfordran. Vi föreslår att beslutet om ansvar ska meddelas samtidigt som beslutet om befrielse. En sådan ordning är lämplig eftersom befrielsen från betalningsskyldigheten är en central förutsättning för att göra mottagaren ansvarig.

Ansvar för delägare i handelsbolag

11 §

Paragrafen ersätter 12 kap. 8 a § SBL som infördes 2007 och här efter endast har ändrats när Skatteverket bildades (prop. 1997/98:33, s. 45, 73 och 74 samt prop. 2002/03:99).

I 2 kap. 20 § lagen (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag sägs att bolagsmännen svarar solidariskt för handelsbolagets förpliktelser. Av *första stycket* i här aktuell bestämmelse framgår att Skatteverket kan fastställa betalningsskyldigheten för bolagsmännen och därigenom skapa exekutionstitlar mot bolagsmännen.

Andra stycket är nytt. I skattebetalningslagen saknas en bestämmelse om att beslut om ansvar inte får fattas om fordran mot handelsbolaget har preskriberats. Det anses ändå gälla mot bakgrund av den allmänna principen om accessorisk preskription. Nu anges det uttryckligen i lagen på motsvarande sätt som i 7 § andra stycket.

Företrädaransvar

Förutsättningar för företrädaransvar

12 §

Paragrafen motsvarar 12 kap. 6 § SBL i den del den gäller ansvar för underlåtet skatteavdrag och ansvar på grund av att anmälan om F-skatt i uppenbart anställningsförhållande inte har gjorts. 12 kap. 6 § SBL har ändrats tre gånger. Genom skattebetalningslagen slopades de subjektiva rekvisiten som förutsättning för ansvar (prop. 1996/97:100, s. 591–593). De subjektiva rekvisiten återinfördes genom lagstiftning 2003. Samtidigt flyttades förfarandet från allmän domstol till förvaltningsdomstol (prop. 2002/03:128, s. 23–28, 51 och 52). De övriga ändringarna gjordes när arvs- och gåvoskatten infogades i skattekontosystemet (prop. 2000/01:117) och när denna skatt avskaffades (prop. 2004/05:25).

Den juridiska personens ansvar för underlåtet skatteavdrag ska i fortsättningen inte fastställas genom ett omprövningsbeslut utan med stöd av bestämmelserna i 2–6 §§. Hänvisningen i 12 kap. 6 § första stycket SBL till belopp som har bestämts enligt 11 kap. 19 § SBL behövs därför inte. Här anges i stället att ansvaret gäller det belopp som den juridiska personen gjorts ansvarig för.

Den som betalar ut ersättning för arbete och underlåter att göra anmälan om F-skatt i uppenbart anställningsförhållande, kan bli betalningsskyldig för skatten på ersättningen enligt 7 och 8 §§. Om utbetalaren är en juridisk person kan även dennes företrädare bli betalningsskyldig genom företrädaransvar. Enligt 12 kap. 6 § SBL är förutsättningen för företrädaransvar i sådana fall att företrädaren

uppsåtligen eller av grov oaktsamhet underlåter att betala den skatt som den juridiska personen blivit skyldig att betala till följd av att anmälan inte gjorts. Det subjektiva rekvisitet avser alltså betalningen av skatten trots att grunden för betalningsskyldigheten är att anmälan inte gjorts. Från det att anmälan borde ha gjorts till dess ett beslut om ansvar för utbetalaren fattas kan lång tid ha gått och nya företrädare tillkommit. På motsvarande sätt som gäller för underlåtet skatteavdrag bör ansvaret knytas till den underlåtenhet som är grunden för ansvaret. Om företrädaren uppsåtligen eller av grov oaktsamhet inte har gjort anmälan om F-skatt i uppenbart anställningsförhållande, ska företrädaren alltså tillsammans med den juridiska personen kunna göras skyldig att betala ansvarsbeloppet.

Av praxis framgår att anmälningsskyldighet endast uppkommer om det är klarlagt att arbetet utförts i ett uppenbart anställningsförhållande. Detta ska också ha stått klart för utbetalaren. Det ställs höga krav på bevisningen (RÅ 2003 ref. 91). För företrädaransvar krävs dessutom enligt här aktuell bestämmelse att företrädaren haft uppsåt eller varit grovt oaktsam med avseende på att F-skatt tillämpats i ett uppenbart anställningsförhållande och anmälan inte gjorts.

Andra stycket reglerar till vilken tidpunkt företrädaransvaret är knutet. Enligt 12 kap. 6 § andra stycket SBL är betalningsskyldigheten knuten till den tidpunkt vid vilken skatten ursprungligen skulle ha betalats. Någon särskild reglering finns inte för företrädarens ansvar för underlåtna skatteavdrag. Det subjektiva rekvisitet är emellertid knutet till underlåtenheten att göra skatteavdrag och inte till underlåtenheten att betala skattebeloppet. Den relevanta tidpunkten för ansvaret bör därför vara den tidpunkt då skatten skulle ha dragits av, dvs. när ersättning för arbete, ränta eller utdelning betalas ut (10 kap. 2 § andra stycket)¹⁹. En sådan justering föreslås därför här.

För det fall att skatteavdrag görs, men inte betalas in kan företrädaren göras ansvarig för obetald skatt enligt 13 §. I sådana fall är det givetvis tidpunkten då den avdragna skatten skulle ha betalats in som är avgörande för ansvaret.

Vi föreslår att det subjektiva rekvisitet för företrädaransvar vid underlåten anmälan om F-skatt i uppenbart anställningsförhållande ska knytas till underlåtenheten att göra anmälan. Anmälan om F-

¹⁹ Jfr Skatteverkets ställningstagande den 8 december 2004, dnr 130 711556-04/111.

skatt i uppenbart anställningsförhållande ska göras senast den dag då arbetsgivardeklaration ska lämnas för den redovisningsperiod under vilken utbetalningen gjordes (10 kap. 13 §). På motsvarande sätt som gäller vid underlåtet skatteavdrag bör den relevanta tidpunkten för ansvaret sammanfalla med den underlåtenhet som är grunden för ansvaret. Det är alltså den som är företrädare vid den tidpunkten som kan göras ansvarig.

13 §

I paragrafen finns förutsättningarna för företrädaransvar för obetald skatt och avgift. Tillsammans med 12 § ersätter paragrafen 12 kap. 6 § SBL. En redogörelse för förarbetena till den bestämmelsen finns i kommentaren till 12 §.

Andra och tredje styckena reglerar till vilken tidpunkt företrädaransvaret är knutet. Huvudregeln som finns i *andra stycket* innebär att betalningsskyldigheten är knuten till den tidpunkt vid vilken skatten och avgiften ursprungligen skulle ha betalats.

I *tredje stycket* finns en särskild regel som gäller när Skatteverket har omprövat beslut om arbetsgivaravgifter, skatteavdrag, mervärdesskatt eller punktskatt som gäller flera redovisningsperioder och med stöd av 66 kap. 33 § (motsvarar 11 kap. 2 § andra stycket SBL) hänfört ändringen till en period.

Den nuvarande bestämmelsen finns i 12 kap. 6 § tredje stycket SBL och har följande lydelse: Vid ändring av ett beskattningsbeslut som avser mer än en redovisningsperiod avses med förfallodag enligt andra stycket den förfallodag som beslutats med tillämpning av 11 kap. 2 § andra stycket. Enligt ordalydelsen gäller bestämmelsen vid *ändring* av ett beskattningsbeslut som avser mer än en period, dvs. endast vid förnyad omprövning av ett sådant beslut. Av förarbetena till bestämmelsen framgår att avsikten varit att bestämmelsen ska tillämpas även vid ett första omprövningsbeslut då en ändring avseende flera redovisningsperioder hänförs till en period (prop. 2002/03:128, s. 28 och 52). Av den nuvarande bestämmelsen framgår inte heller tydligt att den förfallodag som ansvaret ska knytas till är den förfallodag som skulle ha gällt om skatterna hade redovisats i den redovisningsperiod som de hänförs till.

Bestämmelsen får nu en ny lydelse som klargör dels att bestämmelsen gäller vid samtliga beslut om ändring där skatten hänförs till en period enligt 66 kap. 33 §, dels att det är förfalldagen för skatt som redovisas i den perioden som ska anses vara

den ursprungliga tidpunkten för betalning. Bestämmelsen överensstämmer härmed med Skatteverkets uppfattning om hur den nuvarande bestämmelsen ska tillämpas.²⁰

I 12 kap. 6 § SBL finns också en särskild regel för slutlig skatt. Beträffande slutlig skatt tillämpas enligt den bestämmelsen den förfallodag som gäller för det grundläggande beslutet om slutlig skatt enligt 16 kap. 6 § första stycket SBL. Det innebär den förfallodag som infaller närmast efter det att 90 dagar gått från beslutsdagen. Enligt förarbetena kan man vid debitering av ytterligare inkomstskatt inte på samma sätt som för t.ex. arbetsgivaravgifter i efterhand ange den ursprungliga ordinarie förfallodagen (prop. 2002/03:128, s. 28). Enligt vår bedömning tillför en sådan regel inte något. Skatteverket ska enligt 56 kap. 10 § fatta beslut om slutlig skatt i sådan tid att besked om slutlig skatt kan skickas ut senast den 15 december²¹ året efter beskattningsåret. Skatten ska sedan enligt 62 kap. 8 § första stycket 1 betalas senast den förfallodag som infaller närmast efter 30 dagar²². Förfallodagen för den slutliga skatten enligt det första beslutet om slutlig skatt är den ursprungliga förfallodagen för slutlig skatt. Huvudregeln i andra stycket kan alltså tillämpas även för slutlig skatt.

För det fall att Skatteverket inte har fattat något beslut om slutlig skatt inom den angivna tidsfristen får beslutet enligt 66 kap. 2 § andra stycket fattas inom den tid och på det sätt som gäller för omprövning. Det kan inträffa om den juridiska personen inte deklarerar och Skatteverket inte har några uppgifter om denne. I sådana fall får den ursprungliga förfallodagen anses vara den förfallodag som hade gällt om beslutet fattats i slutet av fristen, dvs. den 17 januari andra året efter beskattningsåret om den juridiska personen har kalenderår som räkenskapsår.

14 §

Paragrafen motsvarar 12 kap. 6 a § SBL som infördes 2003 och härefter inte har ändrats (prop. 2002/03:128, s. 52). Innehållet i paragrafen hämtades från dåvarande 12 kap. 6 § SBL (prop. 1996/97:100, s. 591–593).

12 kap. 6 a § SBL reglerar förutsättningarna för företrädaransvar för överskjutande ingående mervärdesskatt som tillgodoräknats

²⁰ Skatteverkets ställningstagande den 8 april 2005, dnr 130 199715-05/111.

²¹ Om den juridiska personen har ett annat beskattningsår än kalenderår gäller inte den 15 december utan i stället den 15 i tolfte månaden efter beskattningsårets utgång.

²² Förslaget att korta betalningstiden för slutlig skatt från 90 dagar till 30 dagar kommenteras i avsnitt 8.6.4.

med för högt belopp. Frågan om bestämmelsen även bör gälla punktskatt synes inte ha berörts i samband med att punktskatterna infogades i skattekontosystemet (prop. 2001/02:127).

Antalet skattskyldiga för punktskatt är väldigt få jämfört med antalet skattskyldiga för mervärdesskatt, närmare bestämt cirka 8 000 jämfört med över 900 000 skattskyldiga för mervärdesskatt. Överskjutande punktskatt uppkommer när den skattskyldige redovisar avdrag som överstiger skattens bruttobelopp. Med hänsyn till punktskatternas konstruktion är det sannolikt ovanligt att en punktskattedeklaration innehåller överskjutande punktskatt. Å andra sidan uppgår de årliga intäkterna från punktskatterna till runt 100 miljarder kronor varför det kan röra sig om stora belopp i de ärenden som förekommer. Även om företrädaransvar för överskjutande punktskatt således skulle komma att aktualiseras i ett litet antal fall är det av likformighetsskäl viktigt att mervärdesskatt och punktskatt behandlas på samma sätt även i ansvarshänseende.²³ Paragrafen görs därför också tillämplig på överskjutande punktskatt.

Såväl mervärdesskatt som punktskatt kan i vissa fall återbetalas efter ansökan (se t.ex. 10 kap. 1–4 §§ och 19 kap. 1 § mervärdesskattelagen [1994:200] samt 28–31 d §§ lagen [1994:1564] om alkoholskatt). Ansökningsförfarandet används för personer som har rätt att få tillbaka skatt, men som inte är skattskyldiga och därför inte kan yrka avdrag i skattedeklaration. Den omständigheten att det i sådana fall är fråga om återbetalning av ingående mervärdesskatt eller punktskatt i stället för tillgodoräknande av överskjutande ingående mervärdesskatt eller punktskatt bör inte ha någon betydelse för om företrädaransvar ska kunna aktualiseras. Om en företrädare uppsåtligen eller av grov oaktsamhet lämnar oriktiga uppgifter i en ansökan om återbetalning och det leder till att ingående mervärdesskatt eller punktskatt återbetalas med ett för högt belopp bör företrädaren alltså kunna göras ansvarig för beloppet tillsammans med den juridiska personen. Paragrafen görs därför tillämplig också på mervärdesskatt eller punktskatt som återbetalats med ett för högt belopp på grund av oriktig uppgift i en ansökan om återbetalning.

²³ Vi föreslår att överskjutande punktskatt i fortsättningen ska behandlas på samma sätt som överskjutande ingående mervärdesskatt när det gäller registreringstidpunkt och återbetalning vid förtida redovisning (61 kap. 4 § och 64 kap. 3 §).

15 §

En företrädare kan enligt paragrafen befrias från betalningsskyldighet. Paragrafen motsvarar 12 kap. 6 b § SBL som infördes 2003 och härfter inte har ändrats (prop. 2002/03:128, s. 52 och 53). Innehållet i paragrafen hämtades från dåvarande 12 kap. 6 § SBL (prop. 1996/97:100, s. 591–593).

Förfarandet

16 §

Paragrafen motsvarar 12 kap. 7 § första stycket SBL (prop. 1996/97:100, s. 593). 12 kap. 7 § fick sin nuvarande lydelse 2003 (prop. 2002/03:128, s. 28–31 och 53).

Av paragrafen framgår att en ansökan om företrädaransvar ska göras hos den länsrätt där den juridiska personen kan föra talan om den grundläggande skattefordran.

17 §

Paragrafen motsvarar 12 kap. 7 § andra stycket SBL (prop. 1996/97:100, s. 593). 12 kap. 7 § fick sin nuvarande lydelse 2003 (prop. 2002/03:128, s. 28–31 och 53).

I paragrafen anges två förhållanden som hindrar att talan väcks. Den första är att statens fordran mot den juridiska personen har preskriberats. En överenskommelse om betalningsansvar kan också hindra att talan väcks. I dagens bestämmelse sägs att talan inte får väckas om en överenskommelse om betalningsskyldighet har träffats och att en överenskommelse som har upphört att gälla inte utgör hinder för ansökan om betalningsskyldighet. Regleringen ersätts nu med en bestämmelse enligt vilken talan inte får väckas om det ”finns en överenskommelse om betalningsskyldighet”. Om en överenskommelse inte fullföljs inom rätt tid upphör den enligt 20 § att gälla. I en sådan situation finns det ingen överenskommelse. Att en överenskommelse som upphört att gälla inte hindrar att talan väcks behöver därför inte särskilt påpekas här.

18 §

I paragrafen regleras en företrädares rätt till muntlig förhandling i ett mål om företrädaransvar i länsrätt och kammarrätt. Paragrafen motsvarar 12 kap. 7 a § SBL som infördes 2003 och härfter inte har ändrats (prop. 2002/03:128, s. 32, 33 och 53).

Bestämmelsen i *första stycket* formuleras om något. Enligt nuvarande bestämmelse behöver muntlig förhandling, trots att företrädaren begärt det, inte hållas ”om det inte finns anledning att anta att betalningsskyldighet kommer att fastställas”. Ett beviskrav (anledning att anta) för att betalningsskyldighet inte kommer att fastställas är överflödigt. Om företrädaren har begärt muntlig förhandling i länsrätt eller kammarrätt kan det aldrig komma i fråga för länsrätten eller kammarrätten att fastställa betalningsskyldighet utan att hålla muntlig förhandling. I sådana fall är alltså företrädarens rätt att få en muntlig förhandling till stånd absolut. Det framgår tydligare av den nya lydelsen.

Se även kommentaren till bestämmelsen om muntlig förhandling i mål om betalningssäkring i 46 kap. 14 §.

Överenskommelse om företrädaransvar

19 §

Av paragrafen framgår att det är möjligt att göra en överenskommelse om betalningsskyldigheten. Paragrafen ersätter 12 kap. 7 c § SBL som infördes 2003 och som aldrig har ändrats (prop. 2002/03:128, s. 34–37 och 54–56). Även tidigare var det möjligt att träffa utomprocessuella överenskommelser om företrädaransvar, men det var en följd av att målen då handlades som dispositiva tvistemål i allmän domstol.

En överenskommelse kan fattas även under process i överrätt. Den får dock bara rättsverkan under förutsättning att talan i målet återkallas, underrättens dom undanröjs och målet avskrivs (RÅ 2006 ref. 20).

I den nuvarande bestämmelsen sägs att överenskommelser träffas av den eller de myndigheter som regeringen bestämmer. Av 65 a § SBF framgår att Skatteverket träffar sådana överenskommelser. Sedan Skatteverket blivit en myndighet och tagit över de offensiva borgenärsuppgifterna från Kronofogdemyndigheten är det självklart att det är Skatteverket som ska träffa överenskommelse om betalningsansvaret. Det sägs nu direkt i lagen.

I 12 kap. 7 d § SBL regleras vilka uppgifter en överenskommelse ska innehålla, nämligen uppgifter om datum för överenskommelsen, den skatteskuld som överenskommelsen avser, det belopp som företrädaren ska betala, den tidpunkt eller de tidpunkter när betalning senast ska ske och identifikationsuppgifter.

Sådana bestämmelser kan ges som verkställighetsföreskrifter i förordning.

20 §

Paragrafen ersätter 12 kap. 7 e § SBL och 18 kap. 4 a § SBL. Bestämmelserna infördes 2004 och har aldrig ändrats (prop. 2002/03:128, s. 57 och 58).

I 12 kap. 7 e § SBL används uttrycket ”fullföljs på överenskommet sätt inom rätt tid”. Om en överenskommelse inte fullföljs på överenskommet sätt kan den inte anses ha fullföljts. I den nya bestämmelsen ersätts uttrycket därför med ”fullföljs inom rätt tid”.

Andra stycket reglerar vad som händer om en överenskommelse inte fullföljs inom rätt tid. Överenskommelsen upphör då att gälla. Om företrädaren i sådana fall har gjort inbetalningar som enligt bestämmelserna i 62 kap. 11 § har räknats av mot den skuld som företrädaransvaret gäller, ska detta belopp tillgodoräknas företrädaren. Bestämmelsen innebär i praktiken att beloppet krediteras företrädarens skattekonto.

I 18 kap. 4 a § SBL finns en särskild bestämmelse om återbetalning direkt till en företrädare som saknar skattekonto. Att den situationen uppkommer bör vara ytterst ovanligt. Vi föreslår att Skatteverket ska få större utrymme än i dag att avgöra i vilka fall ett skattekonto ska upprättas²⁴. Om det i något enstaka fall skulle bli aktuellt att med stöd av bestämmelsen i andra stycket tillgodoräkna en företrädare som saknar skattekonto ett belopp, kan det därför hanteras genom att Skatteverket upprättar ett skattekonto åt företrädaren.

En fullföljd överenskommelse utgör enligt 11 kap. 1 § SBL ett beskattningsbeslut. I 21 kap. 3 § och 22 kap. 2 § SBL finns förbud mot omprövning och överklagande. Vi använder inte termen beskattningsbeslut i lagen (se det inledande avsnittet i författningskommentaren till 53 kap.). En fullföljd överenskommelse ska inte heller klassificeras som någon annan sorts beslut. Uttryckliga bestämmelser som förbjuder omprövning och överklagande behövs inte. Det beror på att Skatteverkets beslut att föreslå, ingå eller förkasta en överenskommelse inte har någon sådan rättslig eller

²⁴ Bestämmelserna i 3 kap. 5 § första och andra styckena SBL om för vilka personer Skatteverket ska upprätta skattekonton får ingen motsvarighet i lagen se det avslutande avsnittet i författningskommentaren till 61 kap.

faktisk verkan som krävs för överklagbarhet (se författningskommentaren till 66 kap. 3 §).

Regressrätt

21 §

Av paragrafen framgår att en företrädare som betalar den juridiska personens skatt eller avgift enligt ett beslut eller en överenskommelse om företrädaransvar har regressrätt mot den juridiska personen. Paragrafen ersätter 12 kap. 12 § första meningen SBL som är ändrad en gång (prop. 1996/97:100, s. 594 och prop. 2002/03:128, s. 58).

Ansvar för den som dömts för skattebrott

22 §

Paragrafen reglerar för en viss situation ansvar för skatter och avgifter på grund av brott. Bestämmelsen ger Skatteverket möjlighet att besluta om betalningsskyldighet gentemot den som fällt till ansvar för brott enligt skattebrottslagen (1971:69) och som inte annars är eller kan göras ansvarig för den skatte- och avgiftsskuld som brottet bidragit till. Bestämmelsen saknar motsvarighet i tidigare lagstiftning och innebär att ansvaret för skatter och avgifter kan riktas mot en större personkrets än vad som tidigare varit fallet.

I *första stycket* anges de grundläggande förutsättningarna för solidariskt ansvar. En grundläggande förutsättning för att Skatteverket ska kunna fatta beslut om betalningsskyldigheten är att det straffrättsliga ansvaret dessförinnan är prövat. Någon tvekan om att personen i fråga gjort sig skyldig till brott enligt skattebrottslagen kan inte finnas när det är dags att ålägga honom eller henne ansvar för betalning av de skatter eller avgifter som undandragits, felaktigt tillgodoräknats eller återbetalats genom brottet. Om den som fällt till ansvar döms som gärningsman, för anstiftan eller för medhjälp till brott saknar emellertid betydelse. Någon prövning av subjektiva rekvisit eller andra grundläggande förutsättningar krävs följaktligen inte när betalningsskyldigheten avgörs. Betalningsansvaret kan i stället ses som en rättsligt reglerad följd av brottet.

Det solidariska betalningsansvaret ska avse den huvudansvariges hela skuld avseende skatter, avgifter och ränta, i den mån skulden har samband med det brott som den solidariskt ansvarige har begått. Det är dock inte nödvändigt att detta brott har direkt samband med hela skulden. Den som genom en brottslig handling bidragit till ett större skatteundandragande riskerar således att bli solidariskt ansvarig för den undandragna och obetalda skatten i sin helhet, även om den egna insatsen varit av förhållandevis begränsad omfattning. Så kan exempelvis vara fallet för den som dömts för medverkan.

Av paragrafens *andra stycke* framgår att ansvar inte ska beslutas om det är oskäligt. Ansvarsbeloppet kan i sådant fall sättas ned till ett skäligt belopp. Vad som närmare bestämt ska beaktas vid en sådan skälighetsbedömning anges inte i lagtexten. En helhetsbedömning får göras i varje enskilt fall. Förhållandet mellan den totala skulden och den dömdes delaktighet och egen vinning av brottet är omständigheter som därvid bör beaktas. Vid bedömningen ska Skatteverket även ta hänsyn till andra ekonomiska effekter av det aktuella brottet, t.ex. förverkande enligt 36 kap. 1 b § brottsbalken.

Bestämmelsen behandlas i avsnitt 10.

23 §

I paragrafen anges när ett beslut om betalningsskyldighet får meddelas. Av första stycket framgår att beslutet inte får meddelas innan domen i brottmålet har fått laga kraft och inte efter det att huvudfordringen har preskriberats.

I paragrafens *andra stycke* ges emellertid en möjlighet att i vissa fall fatta beslut efter preskriptionen. Här anges vad som krävs för att ett beslut om betalningsskyldighet enligt 22 § ska få fattas sedan huvudfordringen har preskriberats. Har den som beslutet gäller åtalats för brottet eller delgivits misstanke om brottet innan huvudfordringen preskriberades saknar det betydelse om huvudfordringen därefter preskriberas. Om delgivning av brottsmisstanke eller åtal har skett i rätt tid, kan beslut om betalningsskyldighet därefter fattas, förutsatt att brottsmisstanken eller åtalet leder till en fällande brottmålsdom. Ett beslut om betalningsskyldighet måste i sådant fall meddelas inom två månader från den dag då domen fick laga kraft.

24 §

Paragrafen reglerar regressrätten för den som betalat skatt eller avgift på grund av ansvar enligt 22 §. Den som i detta fall kan krävas på beloppet är den skattskyldige. Av 30 § framgår att 4 § preskriptionslagen (1981:130) ska tillämpas i fråga om regressfordrans preskription.

Ansvar för redare

25 §

Paragrafen motsvarar 12 kap. 8 § och 12 § andra meningen SBL. 12 kap. 8 § har behållit sin ursprungliga lydelse (prop. 1996/97:100, s. 593). Förarbetena till 12 kap. 12 § SBL framgår av kommentaren till 21 §.

En redare har enligt paragrafen i vissa fall arbetsgivaransvar för sjömän som är anställda av annan än redaren. Det gäller om arbetsgivaren har fast driftställe i Sverige bara på fartyg. Om redaren får betala skatt som sjömannens arbetsgivare borde ha betalat, har redaren regressrätt mot arbetsgivaren.

Ansvar för näringsidkare i en mervärdesskattegrupp

26 §

I paragrafen regleras ansvaret för näringsidkare i en mervärdesskattegrupp. Motsvarande sägs i dag i 12 kap. 8 b § SBL. Bestämmelsen infördes 1998 och har inte ändrats sedan dess (prop. 1997/98:148, s. 54, 55 och 75).

I en mervärdesskattegrupp ska det finnas en grupphuvudman. Denne är redovisnings- och betalningsskyldig för gruppens mervärdesskatt (5 kap. 4 §). Förevarande paragraf reglerar vad som händer om grupphuvudmannen inte fullgör sin betalningsskyldighet. I en sådan situation är övriga gruppmedlemmar tillsammans med grupphuvudmannen betalningsansvariga för skatten. Den solidariska betalningsskyldigheten för en omsättning uppkommer vid samma tidpunkt för samtliga företag i gruppen, nämligen då skattskyldigheten för gruppen uppstår enligt de allmänna bestämmelserna i mervärdesskattelagen (prop. 1997/98:148, s. 55).

En gruppmedlem som betalar skatt enligt paragrafen har ingen regressrätt. Allmänna civilrättsliga bestämmelser gäller för den interna avräkningen mellan näringsidkarna och en regressfordran som får drivas in på det sätt som gäller för indrivning av skattefordringar ansågs inte förenlig med de principerna för den interna avräkningen (prop. 1997/98:148, s. 55).

Ansvar för den som har avyttrat ett skalbolag

27 §

Om Skatteverket inte har begärt att säkerhet ska ställas för undantag från skalbolagsbeskattning, är den som avyttrat andelen eller den aktiebaserade delägarrätten i företaget tillsammans med företaget skyldig att betala företagets slutliga skatt (58 kap.). Om den avyttrade andelen avser ett handelsbolag är den som avyttrat andelen tillsammans med den som förvärvat andelen skyldig att betala förvärvarens slutliga skatt. Både juridiska och fysiska personer som säljer andelar i skalbolag omfattas alltså av det subsidiära ansvaret. Betalningsansvaret för den som avyttrat andelen eller den aktiebaserade delägarrätten får dock uppgå högst till det belopp för vilket säkerhet skulle ha ställts om sådan hade begärts.

Paragrafen ersätter 12 kap. 8 c § SBL som infördes 2003 (prop. 2002/03:96, s. 190) och fick sin nuvarande lydelse 2008 i samband med att riksdagen beslutade att fysiska personer endast skulle behöva ställa säkerhet i fall Skatteverket begär det (prop. 2008/09:40, s. 27–29 och 45).

Ansvar vid sammanläggning eller delning av investeringsfonder

28 §

Paragrafen motsvarar 12 kap. 9 a § SBL som infördes 2000 (prop. 1999/2000:2, s. 454 och 773). Tidigare fanns motsvarande bestämmelser i den numera upphävda lagen (1993:541) om inkomstbeskattning vid ombildning av värdepappersfond.

Paragrafen är ändrad en gång, nämligen när lagen (1990:1114) om värdepappersfonder ersattes av lagen (2004:46) om investeringsfonder (prop. 2002/03:150, s. 332).

Gemensamma bestämmelser

Indrivning

29 §

Paragrafen motsvarar 12 kap. 13 § första stycket SBL som har behållit sin ursprungliga lydelse (prop. 1996/97:100, s. 594 och 595).

Bestämmelsen innebär att en regressfordran är omedelbart verkställbar. Den som vill utöva sin regressrätt behöver alltså inte skaffa en särskild exekutionstitel genom betalningsföreläggande eller process.

Preskription

30 §

Av paragrafen framgår att en regressfordran preskriberas tidigast ett år efter betalningen av huvudfordran. Motsvarande framgår i dag av 12 kap. 13 § andra stycket SBL. Den bestämmelsen är aldrig ändrad (prop. 1996/97:100, s. 594 och 595).

Bestämmelser om ansvar 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.

12 kap. 2 § SBL

Den som har gjort skatteavdrag är enligt 12 kap. 2 § SBL skyldig att betala det innehållna beloppet. Bestämmelsen togs endast in i lagen för att göra regleringen i 12 kap. mera lättläst (prop. 1996/97:100, s. 590).

Att den som har gjort skatteavdrag är skyldig att redovisa avdragen i arbetsgivardeklaration framgår av 26 kap. 20 § 2. I 62 kap. 3 § regleras tidpunkten för betalning av skatt som ska redovisas i en sådan deklaration. En bestämmelse om betalningsskyldigheten i kapitlet om ansvar för skatt är helt överflödigt och snarast förvirrande. 12 kap. 2 § SBL får därför ingen motsvarighet i den nya lagen.

12 kap. 7 b § SBL

Mål om företrädaransvar ska enligt 12 kap. 7 b § SBL handläggas skyndsamt (prop. 2002/03:128, s. 54).

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). Bestämmelsen i 12 kap. 7 b § SBL tillför alltså inget och får därför ingen motsvarighet i den nya lagen.

Motsvarande gäller bestämmelserna i 3 kap. 14 § tredje stycket TL och 17 § första stycket andra meningen tvångsätgärdslagen om att länsrätten utan dröjsmål ska pröva om en handling ska undantas från kontroll samt bestämmelsen i 15 § första stycket tvångsätgärdslagen om att länsrätten utan dröjsmål ska pröva om ett underställt beslut ska bestå.

12 kap. 9 § SBL

Enligt 12 kap. 9 § SBL ansvarar ett dödsbo för sådan skatt enligt denna lag som skulle ha betalats av 1) den avlidne eller 2) boet, såvitt avser den redovisningsperiod eller, när det gäller slutlig skatt, det beskattningsår då dödsfallet inträffade. Om dödsboet har skiftats, ansvarar dödsbodelägarna för skatten i den omfattning som föreskrivs i 21 kap. ärvdabalken.

Fram till 1981 var ärvdabalkens regler mycket stränga när det gäller dödsbodelägarnas ansvar för den dödes skulder. Då fanns i ett antal skatteförfattningar bestämmelser som begränsade delägarnas ansvar för skatteskulder. Delägaren svarade inte för mera än den på hans lott belöpande skatten, dock maximalt med lotten i boet. För punktskatter och arbetsgivaravgifter gällde dock ärvdabalkens regler.

År 1981 reformerades ärvdabalkens bestämmelser. Sedan dess kan den som har en fordran mot den döde i princip inte få ut mer än som svarar mot tillgångarna i boet (prop. 1980/81:48, s. 18). Om boet har skiftats utan att den dödes skulder har betalats kan dödsbodelägarna bli skyldiga att täcka bristen. Dödsbodelägarnas ansvar är dock begränsat till vad de fått ur boet (21 kap. 4 § ärvdabalken).²⁵

²⁵ Det finns också en bestämmelse om skadestånd för dödsbodelägare som uppsåtligen eller av vårdslöshet vållat skada vid vård eller förvaltning av boet (18 kap. 6 § ärvdabalken).

Genom skattebetalningslagen gjordes ärvdabalkens regler om gäldansvar tillämpliga på den avlidnes och dödsboets skatter (SOU 1996:100, s. 368 och prop. 1996/97:100, s. 593). 12 kap. 9 § SBL överensstämmer helt med vad som gäller enligt ärvdabalken. Den tillför alltså inget när det gäller ansvarets omfattning.

Eftersom dödsboet svarar för den avlidnes skulder är underskott på både dödsboets och den avlidnes skattekonto en del av dödsboets sammanlagda skatteskuld. Det är också dödsboet som har rätt till den avlidnes tillgångar. Överskott på båda skattekontona tillhör alltså dödsboet. Det innebär att det bara finns en betalare och en sammanlagd skatteskuld. Avräkning kan därför ske mellan kontona utan begränsning med stöd av 62 kap. 10 §.

Bestämmelsen behövs inte heller för att indrivning ska kunna ske hos dödsboet. Ett beslut om att en person som är avliden ska betala skatt ska infrias av dödsboet. Det behövs inget särskilt beslut för att fastställa dödsboets ansvar. Dödsboet är per automatik betalningsskyldigt för dödsboets skatteskulder. Mot den bakgrunden bör ett beslut om att skatt ska betalas, eller snarare det underskott som beslutet genererar på skattekontot, utgöra exekutionstiteln mot dödsboet (jfr prop. 1996/97:100, s. 355, 628 och 629). Det gäller oavsett om det är dödsboet eller den avlidne som enligt beslutet är skattskyldig. Om underskottet finns på den avlidnes eller dödsboets skattekonto kan inte heller ha någon betydelse. Skatteverket ska i samtliga fall överlämna ett underskott till Kronofogdemyndigheten för indrivning mot dödsboet.

Sammanfattningsvis bedömer utredningen att 12 kap. 9 § SBL inte fyller någon funktion. Vi föreslår därför ingen motsvarighet till bestämmelsen.

60 kap. Beslut om befrielse från arbetsgivaravgifter, skatteavdrag, mervärdesskatt och punktskatt

1 §

I paragrafen finns en bestämmelse om befrielse från betalningsskyldighet. Den motsvarar 13 kap. 1 § första och tredje styckena SBL. Det nuvarande tredje stycket var ursprungligen placerat i andra stycket. Första stycket ändrades när punktskatterna infogades i skattekontosystemet (prop. 2001/02:127, s. 175). I övrigt har bestämmelserna inte ändrats (prop. 1996/97:100, s. 595 och 596).

Förutsättningen för befrielse är att det finns synnerliga skäl. Enligt *första stycket 1* kan befrielse medges från skyldigheten att betala arbetsgivaravgifter, sådan särskild löneskatt och allmän löneskatt som arbetsgivaren ska betala (3 kap. 3 §), mervärdesskatt samt punktskatt.

Av *första stycket 2* framgår att befrielse kan medges från betalningsskyldighet för den som inte har gjort skatteavdrag. Bestämmelsen gäller betalningsskyldighet för underlåtna skatteavdrag som uppkommer genom ett beslut om ansvar enligt 59 kap. I den nuvarande bestämmelsen sägs att befrielse kan medges från ”skyldigheten att göra skatteavdrag”. Såvitt framgår av förarbetena har avsikten inte varit att befrielse ska kunna beslutas innan betalningsskyldighet har uppkommit (prop. 1996/97:100, s. 595 och 596). Bestämmelsen formuleras därför om så att det tydligare framgår att befrielsen avser betalningsskyldigheten.

Den som har gjort skatteavdrag men inte betalat in det avdragna beloppet kan inte befrias från betalningsskyldigheten.

Om beslut fattas om befrielse från arbetsgivaravgifter, sådan särskild löneskatt och allmän löneskatt som arbetsgivaren ska betala, mervärdesskatt, punktskatt eller ansvar för underlåtna skatteavdrag får enligt *andra stycket* motsvarande befrielse medges beträffande skattetillägg, förseningsavgift och ränta. Med stöd av den bestämmelsen kan befrielse inte medges för enbart skattetillägg, förseningsavgift eller ränta. Särskilda bestämmelser om sådan befrielse finns dock i 51 kap. och 65 kap. 16 §.

Beslut enligt paragrafen överklagas hos regeringen (67 kap. 7 §).

Bestämmelser om befrielse som inte får någon motsvarighet

Befrielse från skatt som ska betalas till Tullverket

I 13 kap. 1 § andra stycket SBL finns en bestämmelse om befrielse från skatt som ska tas ut enligt mervärdesskattelagen vid import av varor och punktskatt som ska betalas till Tullverket.

Innan skattebetalningslagen kom till fanns en bestämmelse om befrielse från mervärdesskatt i 22 kap. 9 § ML. Bestämmelsen gällde mervärdesskatt generellt och således även sådan skatt som enligt mervärdesskattelagen ska tas ut för varor vid import (importmoms). Bestämmelsen fördes över till 13 kap. 1 § skattebetalningslagen.

Efter ändring av 1 kap. 1 § SBL 1997 ska tullagen (1994:1550)²⁶ och inte skattebetalningslagen tillämpas när mervärdesskatt ska betalas för varor vid import (prop. 1997/98:33). Ändringen fick som följd att bestämmelsen i 13 kap. 1 § SBL inte kunde tillämpas när skatt ska betalas för varor vid import. Eftersom det inte fanns någon möjlighet att medge befrielse från importmoms enligt tullagen innebar ändringen att möjligheten att medge befrielse från sådan moms försvann.

För att återställa möjligheten att befria från importmoms infördes den särskilda befrielsebestämmelsen i 13 kap. 1 § andra stycket SBL 1999 (prop. 1998/99:83, s. 25). När punktskatterna infogades i skattekontosystemet justerades bestämmelsen så att den även omfattar punktskatt som ska betalas till Tullverket (prop. 2001/02:127, s. 175).

Efter 1999 års lagstiftningsärende har en ny tullag trätt i kraft. Enligt 5 kap. 13 § fjärde stycket i den lagen får Tullverket, om det finns synnerliga skäl, medge nedsättning av eller befrielse från annan skatt än tull. Om det finns synnerliga skäl får regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer enligt 5 kap. 19 § tullagen besluta om befrielse helt eller delvis från skyldigheten att betala ränta på annan skatt än tull (prop. 1999/2000:126, s. 146 och 147).

Numera finns det därmed dubbla möjligheter att på grund av synnerliga skäl befria från mervärdesskatt och punktskatt som ska betalas till Tullverket. Detsamma gäller räntan på sådan skatt.

Regleringen blir otydlig när bestämmelser överlappar varandra på detta sätt. Den enda bestämmelsen i skattebetalningslagen som är tillämplig för mervärdesskatt vid import och punktskatt som ska betalas till Tullverket är den aktuella befrielsebestämmelsen. Eftersom skattebetalningslagen i övrigt inte tillämpas på sådan skatt framstår placeringen av bestämmelsen som tveksam. Det är i stället tullagen som tillämpas på sådan skatt och det är därför rimligt att också befrielsemöjligheterna i sin helhet regleras i den lagen.

Skatteförfarandelagen kommer därför inte att innehålla någon bestämmelse om befrielse från skatt som ska betalas till Tullverket. Justeringar av tullagens bestämmelser föreslås dock så att regeringens beslutanderätt inte försvinner. Se förslaget till lag om ändring av tullagen (5 kap. 13 § och 9 kap. 2 §).

²⁶ Dåvarande tullag har ersatts med en ny, tullagen (2000:1281). Undantaget i 1 kap. 1 § SBL finns numera i 1 kap. 2 a § SBL och avser mervärdesskatt och punktskatt som ska betalas till Tullverket.

Upplysning om andra bestämmelser om befrielse

I 13 kap. 2 § SBL sägs att bestämmelser om befrielse från skatte-tillägg, förseningsavgift och ränta finns på andra ställen i lagen. Paragrafen får ingen motsvarighet här. Rubriken till kapitlet ändras dock från "Befrielse från betalningsskyldighet" till "Beslut om befrielse från arbetsgivaravgifter, skatteavdrag, mervärdesskatt och punktskatt". Kapitelrubriken ger därmed inte längre sken av att uttömmande reglera möjligheterna till befrielse.

Avd. XIII Betalning och återbetalning av skatter och avgifter

61 kap. Skattekonton

Vad ska registreras på ett skattekonto?

1 §

I paragrafen finns de grundläggande bestämmelserna om registrering på skattekontot. Paragrafen ersätter 3 kap. 5 § tredje stycket första meningen SBL (prop. 1996/97:100, s. 531) som har ändrats dels när Skatteverket bildades (prop. 2002/03:99), dels när en bestämmelse om en företrädares betalning av skatt enligt 12 kap. 7 c § SBL togs in i paragrafens fjärde stycke (prop. 2002/03:128, s. 50).

Enligt första stycket *punkten 1* ska skatter och avgifter som ska betalas in eller tillgodoräknas registreras på skattekonto. Dagens bestämmelse anger att skatt som ska betalas in eller betalas tillbaka *enligt ett beskattningsbeslut* ska registreras. Termen beskattningsbeslut används inte i lagförslaget eftersom den inte förenklar utan snarare gör regelverket onödigt komplicerat. I stället används termerna beslut om arbetsgivaravgifter, skatteavdrag och så vidare. Grundläggande beslut om taxering och grundläggande beslut om slutlig skatt benämns beslut om slutlig skatt. Som generell term används beslut om skatt (se kommentaren till 53 kap. 1 §).

I här aktuell bestämmelse finns det inte behov av att ersätta termen beskattningsbeslut med något annat uttryck. Det är tillräckligt att säga att skatter och avgifter som ska betalas in eller tillgodoräknas ska registreras på ett skattekonto. Den förändrade lydelsen innebär inga ändringar i sak utan skatt som ska betalas eller återbetalas enligt de beslut som enligt skattebetalningslagen är eller ska anses som beskattningsbeslut ska även i fortsättningen registreras.²⁷ Här anges vid sidan av skatter också avgifter. Det beror på att lagen inte innehåller någon bestämmelse som likställer avgifter med skatt. Vilka skatter och avgifter som omfattas av lagens tillämpningsområde framgår av 2 kap. Det är självklart att skatter och avgifter som ska betalas enligt ett omprövningsbeslut omfattas av bestämmelsen och därför ska registreras. Beslut om

²⁷ Det sagda är en sanning med modifikation. Skatt som någon annan än den skattskyldige ska betala enligt ett beslut om företräदारansvar eller annat sidobetalningsansvar registreras inte på sidobetalarens skattekonto. Skatten är i de flesta fall redan registrerad på huvudbetalarens skattekonto och den registreringen ska inte ändras med anledning av beslutet om sidobetalningsansvar. Vi återkommer till frågan om hanteringen av sidobetalningsansvaret i skattekontot och bl.a. ett behov av undantag från registreringsbestämmelsen för dessa fall.

återbetalning, kompensation och nedsättning av punktskatt beslutas enligt de respektive punktskattelagarna. Enligt 53 kap. 5 § anses sådana beslut vara beslut om punktskatt. Belopp som ska återbetalas enligt ett sådant beslut ska alltså registreras på skattekonto.

Avdragen A-skatt är ur utbetalarens (vanligen en arbetsgivare) synvinkel skatt som ska betalas och omfattas av *punkten 1*. Det innebär att redovisad och inbetald avdragen A-skatt löpande ska registreras på utbetalarens skattekonto. För betalningsmottagarens (vanligen en arbetstagare) del är avdragen A-skatt inte skatt som ska betalas. Däremot ska han eller hon tillgodoräknas den avdragna A-skatten när den slutliga skatten har bestämts. Den avdragna A-skatten ska i detta skede registreras så som ett belopp att tillgodoräkna. Utöver den avdragna A-skatten ska ett antal andra poster registreras på skattekontot samtidigt som den slutliga skatten. Bland dessa finns för närvarande två som inte kan betraktas som skatt som ska betalas in eller tillgodoräknas och inte heller faller under punkten 3 (inbetalningar och utbetalningar). Det gäller jämställdhetsbonus och skatt som överförts till annan stat. För att bestämmelsen ska gälla även sådana poster sägs i *punkten 2* att belopp som ska dras ifrån eller läggas till slutlig skatt ska registreras.

I *andra stycket* finns två undantag som saknar motsvarighet i skattebetalningslagen. Det ena undantaget gäller skatter och avgifter som ska betalas enligt ett beslut om ansvar enligt 59 kap., så kallat sidobetalningsansvar. På skattekontot som tillhör den som är betalningsskyldig enligt ansvarsbeslutet (sidobetalaren) görs inga registreringar med anledning av betalningsskyldigheten. En annan sak är att den skatt eller avgift som ansvarsbeslutet avser ska registreras på huvudbetalarens skattekonto. Det följer av huvudregeln i första stycket punkten 1. Hanteringen av sidobetalningsansvar på skattekontot behandlas i avsnitt 8.9.

Det andra undantaget gäller beslut om ersättning av olika slag, nämligen ersättning för kostnader för biträde (40 kap.) och för säkerhet som inte har behövts tas i anspråk (58 kap. 4 § och 63 kap. 10 §). Sådan ersättning registreras inte på skattekonto i dag. Det handlar alltså om att ge lagstöd för den befintliga hanteringen.

Enligt bestämmelsen i skattebetalningslagen ska belopp som har lämnats för indrivning registreras på skattekontot. Vi föreslår inte någon motsvarande bestämmelse eftersom ett överlämnande för indrivning beloppsmässigt inte påverkar skattekontot. Beloppet är

redan registrerat på skattekontot och tas inte bort från kontot i samband med restföringen. Skattekontots saldo förändras således inte alls på grund av att ett belopp lämnas för indrivning.

Tidpunkten för registrering regleras i 2–6 §§, se kommentarerna till dessa paragrafer.

När ska registreringen på skattekontot göras?

Huvudregeln

2 §

Paragrafen ersätter 3 kap. 5 § tredje stycket andra och tredje meningarna SBL som har kvar den ursprungliga lydelsen (prop. 1996/97:100, s. 531).

I paragrafen finns huvudregeln för när den löpande registreringen på skattekontot ska göras. 3 § innehåller en särskild regel för anstånd med att betala skatt och avgift som beviljats före förfallodagen för den skatt som anståndet avser. Huvudregeln tillämpas inte heller för överskjutande ingående mervärdesskatt eller överskjutande punktskatt. När sådan skatt ska registreras framgår av 4 §. För den årliga registreringen av slutlig skatt och belopp som räknas av mot eller läggs till den slutliga skatten finns särskilda bestämmelser i 5 och 6 §§.

Enligt huvudregeln registreras belopp som ska betalas in på förfallodagen och belopp som ska tillgodoräknas så snart det finns underlag. Det innebär t.ex. att skatteavdrag som redovisas i skattedeklaration registreras på kontot på förfallodagen. Omprövningsbeslut som innebär att en skatt sätts ned registreras på beslutsdagen eftersom det då finns underlag för att tillgodoräkna den skattskyldige beloppet. Ett omprövningsbeslut som innebär att skatten höjs registreras på förfallodagen.

Anstånd

3 §

I bestämmelsen, som är ny, finns en särskild bestämmelse om registreringstidpunkt för anstånd med betalningen av skatter och avgifter. Bestämmelsen gäller i de fall anståndsbeslutet fattas före förfallodagen för den skatt eller avgift som anståndet gäller. I sådana fall ska Skatteverket avvakta med registreringen av

anståndet till förfallodagen. Syftet med bestämmelsen är att undvika så kallade skattebyten, se avsnitt 8.5.3.

Överskjutande ingående mervärdesskatt eller överskjutande punktskatt

4 §

I paragrafen finns en särskild bestämmelse som reglerar när redovisad överskjutande ingående mervärdesskatt och överskjutande punktskatt ska registreras. Skattebetalningslagen innehåller ingen motsvarighet för överskjutande punktskatt. 16 kap. 7 § SBL jämställer redovisning av överskjutande ingående mervärdesskatt med inbetalning av skatt och anger när en sådan betalning anses gjord. Den bestämmelsen har tagits in för att undvika att kostnadsränta i vissa fall kan komma att beräknas på avdragen skatt och arbetsgivaravgifter som täcks av den överskjutande ingående mervärdesskatten. Om ingen särskild reglering fanns skulle större företag (företag med beskattningsunderlag som exklusive gemenskapsinterna förvärv och import överstiger 40 miljoner kronor) som normalt lämnar skattedeklaration senast den 26, men som ska betala avdragen skatt och arbetsgivaravgifter redan den 12 i samma månad anses ha betalt avdragen skatt och arbetsgivaravgifter först när redovisningen kommer in den 26. Kostnadsränta skulle då beräknas trots att skatterna täcks av den överskjutande ingående mervärdesskatten som redovisas samtidigt.

Att likställa redovisning av överskjutande ingående mervärdesskatt med inbetalning av skatt underlättar inte förståelsen av regleringen. Givetvis är det inte den överskjutande ingående mervärdesskatten som anses betald, den skatten ska den skattskyldige ju inte betala utan tvärtom tillgodoräknas. Det är i stället någon annan skatt eller avgift som anses betald med den överskjutande ingående mervärdesskatten. Regleringen leder sannolikt inte till några missförstånd, men ökar ändå komplexiteten genom att det vid sidan av inbetalningar och andra belopp som tillgodoräknas den skattskyldige också finns belopp som likställs med inbetalningar. Den valda lösningen har också medfört att bestämmelserna om beräkning av ränta har komplicerats (19 kap. 7 och 13 §§ SBL).

Det är inte nödvändigt att gå omvägen via en presumerad betalning för att undvika att kostnadsränta uppkommer när

avdragen skatt och arbetsgivaravgifter räknas av mot överskjutande ingående mervärdesskatt. Registreringstidpunkten på skattekontot för den redovisade överskjutande mervärdesskatten är avgörande för om ett underskott kommer att uppkomma på skattekontot när andra skatter debiteras och därmed också för om kostnadsränta kommer att beräknas. Här föreslås en bestämmelse enligt vilken överskjutande ingående mervärdesskatt som redovisas i månaden efter redovisningsperioden ska registreras den 12 (den 17 i januari) i denna månad. Om redovisningen sker senare ska registreringen göras den dag då redovisning senast ska lämnas. Tidpunkterna för kreditering på skattekontot kommer härigenom att motsvara de tidpunkter då inbetalning av skatt anses vara gjord enligt 16 kap. 7 § SBL.

Den föreslagna bestämmelsen omfattar inte bara överskjutande ingående mervärdesskatt utan även överskjutande punktskatt. Sådan redovisning är inte alls lika vanligt förekommande, men i de fall den förekommer är det rimligt att den överskjutande skatten registreras på skattekontot efter samma regler som överskjutande ingående mervärdesskatt. I fortsättningen kommer ett företag som ska lämna skattedeklaration senast den 26 att kunna använda redovisad överskjutande punktskatt för att täcka avdragen skatt och arbetsgivaravgifter med förfallodag den 12 i samma månad.

16 kap. 7 § SBL är bara ändrad vid ett tillfälle (prop. 1996/97:100, s. 608). Ändringen innebar att redovisning av överskjutande ingående mervärdesskatt generellt blev jämställd med inbetalning av skatt vid viss tidpunkt (prop. 1997/98:134, s. 62–64 och 67).

Årlig registrering av slutlig skatt m.m.

5 §

Paragrafen reglerar när registrering ska ske av slutlig skatt och de belopp som ska räknas av mot eller läggas till slutlig skatt enligt 56 kap. 8 §. Någon motsvarande bestämmelse finns inte i skattebetalningslagen. Bestämmelsen behövs för att klargöra att den slutliga skatten och de övriga beloppen ska registreras samtidigt. Av bestämmelsen framgår dessutom att tidpunkten för registreringen beror på om den skattskyldige till följd av beslutet om slutlig skatt ska tillgodoräknas eller betala skatt. För att avgöra det gör Skatteverket en beräkning enligt 56 kap. 8 §. Om den

skattskyldige enligt beräkningen ska tillgodoräknas skatt, ska registreringen göras omgående. Resulterar beräkningen i att skatt ska betalas, sker registreringen på förfallodagen. Betalningsfristen för slutlig skatt är alltid minst 30 dagar, se 62 kap. 8 §.

6 §

I paragrafen, som är ny, finns ett undantag från registreringstidpunkten i 5 § 1. Enligt den bestämmelsen ska den slutliga skatten och tillhörande belopp registreras på förfallodagen för slutlig skatt om beräkningen enligt 56 kap. 8 § visar att sådan skatt ska betalas. Vid beräkningen enligt 56 kap. 8 § ska hänsyn inte tas till ett överskott på skattekontot. Det innebär att registrering på skattekontot enligt 5 § 1 inte ska göras förrän på förfallodagen för den slutliga skatten även om den slutliga skatt som ska betalas täcks av ett överskott på skattekontot.

En sådan ordning är inte praktisk när det gäller privatpersoner som i princip endast använder skattekontot för registrering av den slutliga skatten och härtill hörande poster. De inbetalningar som denna kategori gör till skattekontot avser regelmässigt att täcka den slutliga skatten. Om ett överskott på en privatpersons skattekontot innebär att det inte blir någon ytterligare slutlig skatt att betala ska därför enligt här aktuell bestämmelse registreringen på skattekontot och den efterföljande avstämningen göras omgående. För det fallet att den egna inbetalningen till skattekontot varit för stor kommer det kvarstående överskottet efter avstämningen automatiskt att återbetalas enligt 64 kap. 2 §.

Tillämpningsområdet är begränsat till kontohavare som inte har F-skatt eller särskild A-skatt och inte heller har varit skyldig att lämna annan skattedeklaration än förenklad arbetsgivardeklaration under det innevarande beskattningsåret.

Bestämmelsen behandlas även i avsnitt 8.8.

När ska skattekontot stämmas av?

7 §

Här regleras när ett skattekonto ska stämmas av. Med avstämning av skattekonto menas att inbetalda och andra tillgodoförda belopp jämförs med påförda belopp och att ett saldo räknas fram. Paragrafen ersätter 3 kap. 6 § SBL som endast har ändrats när

Skatteverket kom till (prop. 1996/97:100, s. 531 och 532 samt prop. 2002/03:99).

Bestämmelsen har arbetats om redaktionellt. Den årliga avstämningen som regleras i 3 kap. 6 § första och tredje styckena SBL har här sammanförts i *punkten 1*. Av denna punkt framgår att ett skattekonto ska stämmas av när den slutliga skatten har registrerats. Det görs en gång per år, men när registreringen ska göras varierar beroende på när beslutet om slutlig skatt fattas och på om beslutet innebär att skatt ska betalas eller tillgodoräknas. Se 5 och 6 §§ med kommentarer.

Om det inte fastställs någon slutlig skatt för en person och inga andra registreringar än ränta förekommer på skattekontot finns det ingen skyldighet för Skatteverket att på eget initiativ stämma av skattekontot. Skatteverket stämmer ändå av alla skattekonton med jämna mellanrum. Det är lämpligt bl.a. eftersom en avstämning är en förutsättning för att ett överskott ska återbetalas. Sådana avstämmningar kan verket göra även i fortsättningen.

En bestämmelse om skattekonto 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.

Inga bestämmelser i lagen om vem som ska ha ett skattekonto

I 3 kap. 5 § första och andra styckena SBL finns bestämmelser om för vilka personer Skatteverket ska upprätta ett eller flera skattekonton. Förekomsten av ett skattekonto har i sig inte några självständiga effekter för den skattskyldige. I vilka situationer ett skattekonto ska upprättas är därför en rent administrativ fråga som inte behöver regleras i lag. Vi föreslår därför ingen motsvarighet till 3 kap. 5 § första och andra styckena SBL.

62 kap. Betalning av skatter och avgifter

Innehåll

1 §

Kapitlets innehåll framgår av paragrafen.

Inbetalning till det särskilda kontot för skattebetalningar

2 §

Av paragrafens *första stycke* framgår att skatter och avgifter ska betalas in till Skatteverkets särskilda konto för skattebetalningar. Enligt *andra stycket* är en skatt eller avgift betald den dag då betalningen har bokförts på detta konto.

Paragrafen ersätter 16 kap. 2 och 3 §§ SBL (prop. 1996/97:100, s. 604 och 605). Dessa paragrafer har ändrats när Skatteverket ersatte skattemyndigheterna och Riksskatteverket (prop. 2002/03:99).

När ska skatter och avgifter som redovisas i en skattedeklaration betalas?

3 §

Paragrafen ersätter 16 kap. 4 § SBL (prop. 1996/97:100, s. 605 och 606). Den paragrafen är ändrad fem gånger. År 1997 gjordes mindre justeringar av ordalydelsen (prop. 1997/98:33, s. 46). Tillämpningsområdet utvidgades 1998 till att även gälla mervärdesskatt som avser en redovisningsperiod på ett helt beskattningsår och som ska redovisas i skattedeklaration enligt bestämmelserna i 10 kap. 22 a §. I samma lagstiftningsärende togs en hänvisning till 10 kap. 12 § in för att klargöra att den som genom nämnda paragraf fått möjlighet att redovisa arbetsgivaravgifter vid någon annan tidpunkt än som anges i kapitlet ska betala avgifterna senast samma dag som deklarationen ska ha kommit in (prop. 1997/98:134, s. 67). Paragrafen justerades 2002 när punkt-skattekontosystemet (prop. 2001/02:127, s. 177). År 2003 ändrades paragrafen på grund av att Skatteverket bildades (prop. 2002/03:99). Den senaste ändringen gjordes 2007 för att bestämmelsen om betalningstidpunkt vid redovisning i särskild skattedeklaration även skulle omfatta felaktigt debiterad

mervärdesskatt som angivits på en faktura och som ska redovisas i en sådan deklaration (prop. 2007/08:25, s. 270).

I paragrafens *första stycke* finns huvudregeln för betalning av skatter och avgifter som redovisas i skattedeklaration; skatten ska vara betald senast den dag då deklarationen ska ha kommit in till Skatteverket. Det handlar alltså om betalningstidpunkten för avdragen skatt, arbetsgivaravgifter, mervärdesskatt och punktskatt. Bestämmelsen omfattar samtliga skattedekclarationer, även de särskilda skattedeklarationerna, och ersätter 16 kap. 4 § första och tredje styckena SBL. När skattedeklarationerna ska ha kommit in till Skatteverket framgår av bestämmelserna i 26 kap. 27–31 §§ och 33–38 §§.

Paragrafens *andra stycke* innehåller ett undantag från huvudregeln att betalningstidpunkten styrs av redovisningstidpunkten. Undantaget avser avdragen skatt och arbetsgivaravgifter för en viss kategori skattskyldiga. Det gäller skattskyldiga med mervärdesskatt på beskattningsunderlag som, exklusive gemenskapsinterna förvärv och import för beskattningsåret, beräknas sammanlagt överstiga 40 miljoner kronor. Dessa skattskyldiga ska ha betalat avdragen skatt och arbetsgivaravgifter senast den 12, i januari senast den 17, i månaden efter redovisningsperioden. Betalningen ska alltså i dessa fall ske innan redovisningen. Redovisningstidpunkten regleras i 26 kap. 31 §. Den bestämmelsen omfattar arbetsgivar-, mervärdesskatte- och punktskattedeklaration, dvs. redovisning av avdragen skatt, arbetsgivaravgifter, mervärdesskatt och punktskatt. Här aktuellt undantag gäller endast betalning av avdragen skatt och arbetsgivaravgifter. Redovisning och betalning av mervärdesskatt och punktskatt ska alltså ske samtidigt vid den tidpunkt som anges i 26 kap. 31 §.

När ska F-skatt och särskild A-skatt betalas?

Huvudregeln

4 §

I paragrafen finns huvudregeln för betalning av F-skatt och särskild A-skatt. Sådan skatt ska betalas med lika stora belopp varje månad fr.o.m. beskattningsårets andra månad t.o.m. månaden efter beskattningsårets utgång. Vi föreslår alltså att betalningen av preliminär skatt ska följa beskattningsåret, och inte som nu

inkomståret. Skälen för förändringen redovisas i avsnitt 5.2.5. För den som har kalenderåret som beskattningsår innebär det ingen förändring, betalning ska fortfarande göras under perioden februari–januari. Fysiska personer anses alltid ha kalenderåret som beskattningsår i dessa sammanhang (3 kap. 4 § andra stycket).

Förfallodagarna är den 17 i januari och augusti och den 12 i övriga månader. I augusti gäller dock den 12 som förfallodag för en skattskyldig som redovisar mervärdesskatt på beskattningsunderlag som exklusive gemenskapsinterna förvärv och import för beskattningsåret beräknas sammanlagt överstiga 40 miljoner kronor.

Undantag från huvudregeln finns i 5–7 §§. I 5 § finns undantag från betalningsperiodens längd. I 6 § finns för säsongsverksamhet ett undantag från bestämmelsen att betalning ska ske varje månad. För nystartad verksamhet finns i 7 § möjlighet att skjuta på den första betalningen.

Paragrafen ersätter 16 kap. 5 § första stycket SBL som har kvar sin ursprungliga lydelse (prop. 1996/97:100, s. 606 och 607).

Kortare betalningsperiod för skatt som beslutas sent

5 §

Paragrafen ersätter 16 kap. 5 § andra–fjärde styckena SBL som aldrig har ändrats (prop. 1996/97:100, s. 606 och 607).

Huvudregeln är enligt 4 § att F-skatt och särskild A-skatt ska betalas varje månad fr.o.m. beskattningsårets andra månad t.o.m. månaden efter beskattningsårets utgång (vanligen februari–januari). I den nu aktuella paragrafen finns ett undantag från den bestämmelsen för de fall då skatten beslutas efter den 20 i beskattningsårets första månad. Enligt *första stycket* ska den första betalningen då inte göras under beskattningsårets andra månad utan senare. Vilken månad som blir den första då betalning ska ske beror på när under en månad, t.o.m. den 20 eller efter den 20, debiteringsbeslutet fattas. Om beslutet t.ex. fattas den 15 mars, ska den första betalningen göras i månaden därefter, dvs. i april. Fattas beslutet efter den 20 i en månad ska den första betalningen inte göras i den följande månaden utan först i den andra månaden efter beslutet. Det innebär att den första betalningen till följd av ett beslut som fattas den 21 mars, ska göras i maj.

Bestämmelserna gör endast undantag från 4 § när det gäller under vilken månad den första betalningen ska göras. Övriga

bestämmelser i 4 § ska med andra ord gälla även i dessa fall. Betalning ska alltså ske med lika stora belopp varje månad t.o.m. månaden efter beskattningsårets utgång på de förfallodagar som anges i 4 §.

I *andra stycket* finns en betalningsbestämmelse för de riktigt sena debiteringarna av F-skatt och särskild A-skatt, efter den 20 i beskattningsårets sista månad (vanligen den 20 december). Hela skatten ska i dessa fall betalas vid ett tillfälle. Enligt de nuvarande bestämmelserna ska betalning ske på den förfallodag (den 26 januari, den 12 och 26 i månaderna februari–juli samt den 12 augusti) som infaller närmast efter det att 30 dagar har gått från beslutsdagen. Vi föreslår av förenklingsskäl att betalningsfristen 30 dagar och de särskilda förfallodagarna ska slopas. I stället ska de vanliga förfallodagarna för F-skatt och särskild A-skatt gälla, dvs. den 12 eller 17. I vilken månad betalningen ska göras ska bestämmas på motsvarande sätt som enligt första stycket. När beslutet fattas så sent som efter den 20 i beskattningsårets sista månad innebär det att betalning ska göras efter utgången av den normala betalningsperioden för preliminär skatt enligt 4 §. Om t.ex. beslutet fattas den 21 december beskattningsåret ska skatten i sin helhet betalas på förfallodagen i den andra månaden efter beslutet, dvs. den 12 februari året efter beskattningsåret.

Förändringen kommer i vissa fall att påverka betalningsfristen. Beroende på när i en månad beslutet fattas kan fristen bli längre eller kortare. I många fall blir det ingen skillnad. Den kortaste betalningsfrist som en skattskyldig kommer att kunna få är 20 dagar och det gäller endast beslut som fattas den 20 februari. Här finns det anledning att notera att en skattskyldig som i rätt tid lämnar preliminär självdeklaration inte får beslutet så sent som efter den 20 i beskattningsårets sista månad. Den skattskyldige har i sådana fall själv tagit sig en skattekredit genom att inte lämna preliminär deklaration i tid. Ett sent beslut kan också avse en höjning av tidigare debitering. Det är då inte årets sammanlagda preliminära skatt som ska betalas på en gång. I bägge fallen är det fråga om skatt på inkomster för det passerade beskattningsåret som egentligen redan borde ha betalats.

Säsongsverksamhet

6 §

Skatteverket kan enligt paragrafen besluta om undantag från regeln i 4 § att F-skatt och särskild A-skatt ska betalas varje månad. Paragrafen är tillämplig om näringsverksamheten pågår under endast en del av kalenderåret. Möjligheten att besluta att skatten ska betalas endast under vissa kalendermånader var en nyhet i skattebetalningslagen. Bestämmelsen finns i 11 kap. 5 § andra stycket SBL (prop. 1996/97:100, s. 406, 407 och 580). I denna del är 11 kap. 5 § SBL bara ändrad när Skatteverket kom till (prop. 2002/03:99).

Enligt 11 kap. 5 § SBL krävs för ett beslut att det också finns särskilda skäl. Förarbetena klargör inte vilka skäl som skulle krävas vid sidan av grundförutsättningen att verksamheten endast pågår under en del av beskattningsåret (prop. 1996/97:100, s. 580). I praktiken kräver Skatteverket inte heller några särskilda skäl för ett beslut om säsongbetalning. Det finns inte någon anledning till en restriktivare tillämpning. Bestämmelsen justeras därför nu så att den motsvarar praktiken.

Övriga bestämmelser i 4 § gäller även om Skatteverket beslutat om en kortare betalningsperiod än tolv månader. Skatten ska alltså betalas med lika stora belopp i varje månad senast på de ordinarie förfallodagarna för sådan skatt.

En annan bestämmelse som kan underlätta för näringsidkare med säsongbetonad verksamhet finns i 26 kap. 4 § andra stycket. Enligt den bestämmelsen behöver en näringsidkare som varken har arbetsgivaravgifter eller skatteavdrag att redovisa inte lämna arbetsgivardeklarationer under förutsättning att Skatteverket har upplysts om detta.

Nystartad verksamhet

7 §

Enligt paragrafen kan nystartade företag få uppskov med att betala F-skatt eller särskild A-skatt under tre månader. Paragrafen ersätter 11 kap. 5 § tredje stycket SBL. Stycket infördes 2002 (prop. 2002/03:5, s. 115 och 116) och har bara ändrats i samband med Skatteverkets tillkomst (prop. 2002/03:99).

Paragrafen innebär en avvikelse från regleringen i 4 § om när den första betalningen ska göras. Övriga bestämmelser i 4 § ska gälla även om Skatteverket beslutat om uppskov. Skatten ska alltså betalas med lika stora belopp i varje månad senast på de ordinarie förfallodagarna enligt 4 §.

Enligt bestämmelsen i skattebetalningslagen gäller inte bestämmelsen om ”näringsverksamheten har övertagits från någon annan”. Motsvarande framgår här i stället genom att det i första stycket sägs att paragrafen gäller ”en skattskyldig som startar en *ny* näringsverksamhet”.

Enligt skattebetalningslagen ska betalningen påbörjas senast den 12 augusti året efter inkomståret. Denna begränsning ersätts här med en ny bestämmelse i *andra stycket punkten 1*. Där sägs att möjligheten att senarelägga betalningen inte gäller om beslutet om F-skatt eller särskild A-skatt fattas efter beskattningsårets utgång. I sådana fall är det inte motiverat att senarelägga betalningen. Den som i rätt tid lämnar en preliminär deklARATION med korrekta uppgifter får inte ett grundbeslut om F-skatt eller särskild A-skatt efter beskattningsårets utgång. Om verksamheten påbörjas under årets sista kalendermånader förlängs regelmässigt det första räkenskapsåret och den skattskyldige kommer därigenom att omfattas av möjligheterna till senarelagd betalning. Begränsningen kommer således att avse personer som genom att inte i tid lämna tillräckliga uppgifter redan har skaffat sig en icke avsedd skattecredit. Enligt skattebetalningslagen är det formellt möjligt att senarelägga betalningen även i de fall beslutet fattas efter beskattningsåret. Förändringen bör dock ha liten betydelse. Om beslutet fattas efter beskattningsårets utgång får nämligen vanligen en senareläggning anses utesluten på grund av att särskilda skäl talar emot det (prop. 2002/03:5, s. 116). Den nya bestämmelsen blir betydligt enklare att förstå.

När ska övriga skatter och avgifter betalas?

8 §

I paragrafen regleras förfallodagarna för betalning av bl.a. slutlig skatt och skatt som bestämts genom ett omprövningsbeslut. Paragrafen ersätter 16 kap. 6 § SBL (prop. 1996/97:100, s. 607). 16 kap. 6 § SBL justerades i förtydligande syfte 1997 (prop. 1997/98:33, s. 46). År 2002 utvidgades tillämpningsområdet till att också gälla

betalning av kontrollavgift (prop. 2001/02:127, s. 165). Paragrafen ändrades också när Skatteverket bildades (prop. 2002/03:99). Den senaste ändringen som gjordes 2008 innebar att en betalningsfrist för transporttillägg infördes (prop. 2008/09:48, s. 53).

Den längre betalningsfrist, 90 dagar, som för närvarande gäller för slutlig skatt ska enligt vårt förslag ersättas med en 30 dagars frist (se avsnitt 8.6.4). Slutlig skatt ska således i fortsättningen vara betald senast den förfalldag som infaller närmast efter det att 30 dagar har gått från beslutsdagen. I paragrafen finns därför nu endast en betalningsfrist.

Av *punkten 4*, som är ny, följer att betalningsfristen gäller för särskild inkomstskatt som har beslutats enligt 54 kap. 2 §. I dag följer det av att 21 § SINK hänvisar till 16 kap. 6 § SBL.

Skattebetalningslagen gäller enligt 1 kap. 2 § 6 SBL vid bestämmande, debitering och betalning av transporttillägg som beslutats av Skatteverket. Med anledning härav innehåller 16 kap. 6 § SBL en betalningsfrist för transporttillägg. Skatteförordningen ska dock inte gälla för transporttillägg. En annan sak är att det i 4 kap. 9 a § lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och energiprodukter följer att skatteförordningens bestämmelser om debitering och betalning av skattetillägg ska tillämpas på sådant transporttillägg (se vidare författningskommentaren till 2 kap. 2 §). Det behövs således ingen särskild betalningsfrist för transporttillägg utan fristen för skattetillägg ska tillämpas.

En annan skillnad i förhållande till 16 kap. 6 § SBL är att det finns ett uttryckligt undantag för F-skatt och särskild A-skatt som bestämts genom ett omprövningsbeslut eller efter domstols beslut. I dessa fall ska inte förevarande paragraf utan bestämmelserna i 4–7 §§ tillämpas. Om F-skatt eller särskild A-skatt höjs genom ett omprövningsbeslut under beskattningsåret ska alltså höjningen fördelas på de återstående betalningstillfällena enligt 5 § första stycket. I de fall höjningsbeslutet fattas efter den 20 i beskattningsårets sista månad, ska höjningen i sin helhet betalas på en förfalldag enligt 5 § andra stycket.

Kommuner och landsting

9 §

Paragrafen motsvarar 16 kap. 8 § SBL som endast har ändrats när Skatteverket bildades (prop. 1996/97:100, s. 608 och prop. 2002/03:99). Den utvidgas nu till att även omfatta preliminär och slutlig skatt samt punktskatt, se avsnitt 8.11.

Avräkning

Huvudregeln

10 §

I paragrafen finns en för skattekontosystemet central bestämmelse, en avräkningsbestämmelse. Motsvarande bestämmelse finns i 16 kap. 9 § SBL. Den paragrafen innehöll ursprungligen en hänvisning till en särskild avräkningsbestämmelse i samband med fastighetsupplåtelse i mervärdesskattelagen (prop. 1996/97:100, s. 608). Undantaget togs bort genom lagstiftning 2000 (prop. 1999/2000:82, s. 151). Härefter har bestämmelsen ändrats när arvs- och gåvoskatten infogades i skattekontosystemet (prop. 2000/01:117, s. 73) och när samma skatt avskaffades (prop. 2004/05:25, s. 27).

Enligt 16 kap. 9 § SBL ska ett inbetalt belopp räknas av från den skattskyldiges sammanlagda skatteskuld. Förevarande bestämmelse är mer preciserad och reglerar prioriteringen mellan restförda respektive icke restförda skulder. Förändringen är en kodifiering av den nuvarande hanteringen (se avsnitt 8.4).

Avräkning ska alltid göras från den sammanlagda skatte- och avgiftsskulden (*sammanlagd skatteskuld*). I första hand ska avräkning ske från den del av den sammanlagda skatteskulden som inte är restförd. Betalaren kan alltså inte styra en betalning till viss skuld, utan avräkningen sker utan inbördes ordning från totalsumman skulder som inte är restförda.

Om det efter denna avräkning återstår belopp att avräkna, ska beloppet räknas av från de sammanlagda restförda skulderna på skattekontot. Även här sker ur skattekontoperspektiv avräkningen från den sammanlagda skulden som är restförd. Saldot för restförda skulder på skattekontot minskar alltså utan att det framgår vilken specifik skatt eller avgift som avräkning gjorts mot. En annan sak är att Kronofogdemyndigheten i sina register håller isär de olika

indrivningsuppdragen. Där registreras varje indrivningsuppdrag, som kan innefatta flera skatter och avgifter, under ett särskilt skuldnummer och avräkning sker från specifik skuld i åldersordning enligt avräkningsordningen i 19 § indrivningslagen. Om det finns särskilda skäl får Kronofogdemyndigheten tillgodoräkna beloppet på annat sätt. Att den enskilde begär att avräkning ska göras från viss skuld är inte tillräckligt för att avvika från huvudregeln om avräkning från den äldsta skulden (prop. 1996/97:100, s. 658).

När en inbetalning sker direkt till Kronofogdemyndigheten görs ingen avräkning på skattekontot enligt förevarande paragraf. Kronofogdemyndigheten räknar av det inbetalda beloppet enligt 19 § indrivningslagen och meddelar Skatteverket att de restförda skulderna har minskat. Skatteverket minskar härvid skattekontots saldo för restförda skulder med samma belopp.

Enligt ordalydelsen reglerar 16 kap. 9 § SBL endast inbetalningar. Förutom inbetalningar ska dock även övriga belopp som tillgodoräknas skattekontot räknas av från skatteskulden. Det kan vara fråga om krediteringar när anstånd med att betala en skatt beviljas eller när en skatt sätts ned. Det kan också vara fråga om ett sådant bidrag som betalas ut genom en kreditering på mottagarens skattekonto. Vid sidan av ”inbetalda belopp” anges därför också ”andra tillgodoräknade belopp” i den nya bestämmelsen.

Paragrafen reglerar avräkning från betalarens *sammanlagda skatteskuld*. Bestämmelsen är alltså inte begränsad till avräkning inom ett enda skattekonto. Det förekommer att fysiska personer vid ett tillfälle då de saknar personnummer får ett skattekonto knutet till ett samordningsnummer och senare, när de fått ett personnummer, får ytterligare ett skattekonto knutet till personnumret. Ett belopp som tillgodoförs ett av dessa skattekonton kan med stöd av bestämmelsen räknas av från den sammanlagda skatteskulden oberoende av på vilket av personens skattekonton som skulden är bokförd. Avräkning kan också ske mellan en skattskyldigs privata skattekonto och ett skattekonto som används för betalning av annans skatt enligt bestämmelser i 5 kap. För dessa fall finns dock en särskild avräkningsbestämmelse i 12 §. Den bestämmelsen begränsar inte möjligheten att använda överskott på ett skattekonto till att täcka underskott på ett annat konto i de situationer som beskrivs här; bestämmelsen anger bara i vilken ordning avräkningen ska göras.

Även i de fall skattekonton har upprättats för olika personer kan i vissa fall avräkning enligt nu aktuella bestämmelse vara möjlig mellan kontona. Det gäller mellan en avlidens skattekonto och dödsboets skattekonto. Det är dödsboet som svarar för den avlidnes skulder. Dödsbodelägarnas ansvar är begränsat till vad de fått ur boet (21 kap. 4 § ärvdabalken). Eftersom dödsboet svarar för den avlidnes skulder är underskott på både dödsboets och den avlidnes skattekonto en del av dödsboets sammanlagda skatteskuld. Det är också dödsboet som har rätt till den avlidnes tillgångar. Överskott på båda skattekontona tillhör alltså dödsboet. Det innebär att det bara finns en betalare och en sammanlagd skatteskuld. Avräkning kan därför ske mellan kontona utan begränsning. Motsvarande gäller efter en fusion i fråga om det överlåtande företagets skattekonto och det övertagande företagets skattekonto. Rättsföljderna av en fusion är nämligen att det övertagande företaget övertar det överlåtande företagets tillgångar och skulder. Därefter upplöses det överlåtande företaget (23 kap. 26 och 34 §§ aktiebolagslagen [2005:551] samt 37 kap. 3 och 7 §§ IL). Här är alltså det övertagande företaget betalare oberoende av om överskottet finns på det egna skattekontot eller på det överlåtande företagets skattekonto och ett underskott på något av kontona ingår i det övertagande företagets sammanlagda skatteskuld.

Skulder i paragrafens mening uppkommer först när en skatt eller avgift har förfallit till betalning. En skatt som är beslutad, men som ännu inte har förfallit till betalning ingår alltså inte i den sammanlagda skatteskulden. Avräkning från den skatten kan därmed inte ske och den hindrar inte att ett tillgodofört belopp räknas av mot den restförda skatteskulden. I en situation då det finns restförda skatteskulder och en beslutad skatt som ännu inte förfallit till betalning ska alltså ett tillgodofört belopp räknas av mot den restförda skatteskulden. En skatt som inte har förfallit till betalning är inte heller registrerad på skattekontot (se 61 kap. 2 §). Motsvarande gäller skatt som inte är, men kan antas komma att bli, beslutad.

Skatteverket får avvakta med att betala tillbaka belopp som avser överskjutande ingående mervärdesskatt eller överskjutande punktskatt om det behövs för att den skattedeklaration i vilken skatten redovisats ska kunna kontrolleras (50 § SBF). Om det finns skatte- eller avgiftsskulder bör Skatteverket på motsvarande sätt avvakta med att ta beloppet i anspråk för avräkning från en restförd

skuld. Först när utredningen visar att beloppet ska tillgodoräknas bör den del av beloppet som inte behövs för att täcka förfallna men ännu inte restförda skatteskulder, föras över till Kronofogdemyndigheten för avräkning från de skulder som finns där.

Betalning av annans skatter eller avgifter

11 §

Paragrafen ersätter 16 kap. 10 § SBL som alltjämt har kvar sin ursprungliga lydelse (prop. 1996/97:100, s. 608).

I paragrafen finns en särskild regel om avräkning i de fall den som betalar, förutom att han är betalningsskyldig för egna skatter och avgifter, också är betalningsskyldig för någon annans skatter eller avgifter enligt 59 kap. Enligt dessa bestämmelser kan bl.a. en företrädare för en juridisk person bli ansvarig för den juridiska personens skatter och avgifter (företrädaransvar). Ett annat exempel är att den som inte gör föreskrivet skatteavdrag kan bli betalningsskyldig för mottagarens skatt. I det följande beskrivs bestämmelsens tillämpning i en situation där företrädaransvar föreligger.

Belopp som företrädaren betalar in eller som på annat sätt tillgodoförs företrädarens skattekonto ska enligt *första stycket* i första hand räknas av från företrädarens egna skulder, dvs. det sammanlagda underskottet på dennes skattekonto. Vid en sådan avräkning gäller huvudregeln i 10 §. När inga egna skulder kvarstår på skattekontot, ska tillgodoräknade belopp räknas av från den skuld som företrädaransvaret avser.

Företrädaren har dock enligt *andra stycket* rätt att bestämma att en inbetalning ska räknas av från den skuld som företrädaransvaret avser trots att det finns egna skulder. I så fall ska betalaren begära det i samband med inbetalningen. När beslutet om företrädaransvar fattas får företrädaren särskilda inbetalningskort. Genom att använda dessa inbetalningskort begär företrädaren att betalningen i första hand ska räknas av från den skuld som företrädaransvaret avser.

Nu aktuella paragraf gäller även i fall då betalningsskyldigheten har fastställts genom en överenskommelse om företrädaransvar enligt 59 kap. 19 §. Enligt 3 kap. 5 § fjärde stycket SBL ska belopp som har betalats av en företrädare för en juridisk person på grund av en sådan överenskommelse registreras på den juridiska

personens skattekonto. Avräkning från den skuld som överenskommelsen avser förutsätter att det belopp som ska avräknas registreras på den juridiska personens skattekonto. Det följer alltså redan av avräkningsbestämmelsen och behöver inte regleras särskilt i lagen. I detta sammanhang bör också noteras att det inte är unikt för betalning enligt överenskommelse om företrädaransvar att registrering görs på ett annat skattekonto än det egna. Det gäller t.ex. generellt vid företrädaransvar. Vi föreslår därför inte någon motsvarighet till bestämmelsen i 3 kap. 5 § fjärde stycket SBL.

12 §

I paragrafens *första stycke*, som är nytt, finns avräkningsbestämmelser för företrädare som enligt 5 kap. ska betala någon annans skatter eller avgifter, nämligen ombud för generalrepresentation, representant för enkelt bolag eller partrederi, huvudman för mervärdesskattegrupp och skatterepresentant för en utländsk försäkringsgivare. Företrädarna har ett särskilt skattekonto för huvudmannens skatter och avgifter och kan enligt *första stycket* styra sina inbetalningar antingen till huvudmannens skattekonto eller till det egna skattekontot beroende på vilka skatter eller avgifter som en inbetalning är avsedd att täcka. Härigenom avgör företrädaren om avräkning ska ske från den egna skulden eller från skulden för huvudmannens verksamhet.

När det gäller andra tillgodoräknade belopp än inbetalningar gäller enligt *andra stycket* en annan princip för avräkningen. Även denna bestämmelse är ny. De belopp som avses är t.ex. belopp som krediteras skattekontot när anstånd med att betala skatt medges eller när en skatt sätts ned. I sådana fall är det avgörande om skatten avser den egna verksamheten eller huvudmannens verksamhet. Om en egen skatt sätts ned ska beloppet i första hand räknas av från skulden på det egna skattekontot. Avser beloppet i stället en skatt som hanteras på skattekontot för annans skatter och avgifter ska avräkning i första hand göras från skulden på detta skattekonto.

I *tredje stycket* finns en särskild avräkningsbestämmelse för överskjutande ingående mervärdesskatt som registreras på grupp-huvudmannens skattekonto. Ett sådant belopp ska räknas av från skulder på grupp-huvudmannens eget skattkonto eller från skulder på andra gruppmedlemmars skattekonton. Om inte samtliga skulder täcks av beloppet, ska grupp-huvudmannen bestämma i vilken ordning avräkningen ska göras. Motsvarande

framgår av 18 kap. 7 a § SBL som infördes 1998 och därefter inte har ändrats (prop. 1997/98:148, s. 51 och 52). Den bestämmelsen anger också att återbetalning inte får ske av den överskjutande ingående mervärdesskatten om den behövs för att täcka skulder på gruppchefens eller övriga gruppmedlemmars skattekonton. Att återbetalning inte ska göras i en sådan situation framgår av 64 kap. 4 § 2.

Skälen för bestämmelserna i första och andra styckena redogörs för i avsnitt 8.4.

Avräkning efter ackord

13 §

Paragrafen ersätter 18 kap. 7 § 3 SBL som endast har ändrats en gång, nämligen när hänvisningen till lagen (1993:892) om ackord rörande statliga fordringar m.m. ersattes av en hänvisning till lagen (2007:324) om Skatteverkets hantering av vissa borgenärsuppgifter (prop. 1996/97:100, s. 618 och 619 samt prop. 2006/07:99, s. 54).

Enligt 18 kap. 7 § 3 SBL ska återbetalning inte göras av ett belopp som behövs för betalning av en skatteskuld efter beslut om ackord. Den situation som återbetalningsspärren tar sikte på är att skatt eller avgift som belöper sig på tid före ett ackordsbeslut sätts ned. Återbetalningsspärren är sedan skattekontoreformen inte längre effektiv och ersätts här med en avräkningsbestämmelse. Skälen för förändringen finns i avsnitt 8.4.3.

Bestämmelsen gäller i de fall ett ackordsbeslut har försetts med ett villkor om att framtida nedsättning av sådan skatt eller avgift inte kommer att återbetalas utan i stället räknas av mot den fordran som fallit bort genom ackordet så länge någon del av denna återstår. Förevarande bestämmelse innebär att sådan avräkning kan genomföras. Om en skatt eller avgift som omfattas av ett villkor om avräkning sätts ned, ska det tillgodoräknade beloppet alltså inte i första hand räknas av mot den sammanlagda skatteskulden enligt 10 §, utan mot den skatte- eller avgiftsskuld som ackordet avser.

Praktiskt innebär bestämmelsen att Skatteverket måste fånga upp dessa fall redan när beslut om nedsättning fattas. Ett ”uppväckt skuldbelopp” kan då debiteras kontot samtidigt som krediteringen till följd av nedsättningen registreras. Härigenom avräknas det tillgodoräknade beloppet mot den skuld som föll bort genom ackordet.

Vilken skatt eller avgift är betald?

14 §

I paragrafen regleras den så kallade likafördelningsmetoden. Bestämmelsen ersätter 16 kap. 11 § första stycket SBL (prop. 1996/97:100, s. 309–313 och 609). 16 kap. 11 § innehöll ursprungligen ett undantag för återföring av skatt när skattepliktig fastighetsuthyrning upphörde. Den bestämmelsen har tagits bort (prop. 1999/2000:82, s. 151).

Skattekontots grundläggande princip är att inbetalda belopp och andra belopp som tillgodoräknas skattekontot ska räknas av från den sammanlagda skatteskulden och inte från någon specificerad skuld (se 10 §). Det innebär att det inte direkt av skattekontot går att utläsa om en viss skatt eller avgift är betald eller inte. Normalt är den frågan inte heller av intresse att avgöra; det är tillräckligt att konstatera att det finns en sammanlagd skatteskuld på ett visst belopp som ska betalas.

Ibland är det dock nödvändigt att avgöra om viss skatt eller avgift är betald eller inte. Det gäller t.ex. vid utlandshandräckning eftersom vissa avtal om handräckning inte omfattar samtliga skatter och avgifter som hanteras på skattekontot. I dessa fall kan likafördelningsmetoden tillämpas. Metoden innebär att varje betalning av en skatt eller avgift behandlas lika. Inbetalda och andra tillgodoräknade belopp fördelas proportionellt mellan de skatter och avgifter som registrerats under perioden. En skatt eller avgift anses alltså betald med den andel av de totala betalningarna som motsvarar skattens eller avgiftens andel av periodens sammanlagda skatter och avgifter.

Utgångspunkten är att alla debiteringar och krediteringar under avstämningsperioden ska beaktas vid beräkningen. Ett *ingående överskott* används för att täcka periodens debiteringar och får därigenom samma funktion som en inbetalning. Överskottet minskar summan obetalda skatter och avgifter under perioden och påverkar på så sätt beräkningen. Ett *ingående underskott* registreras inte under perioden och ska inte heller påverka beräkningen. Vilka skatter ett sådant underskott består av får avgöras med tillämpning av likafördelningsmetoden för tidigare perioder.

En nyhet i förhållande till 16 kap. 11 § första stycket SBL är de särskilda regler för beräkningen som vi föreslår i situationer då *anstånd med betalning eller nedsättning av en skatt eller avgift* har beslutats. Ett anstånds- eller nedsättningsbelopp ska tillgodoräknas

den skattskyldige. Beloppet krediteras därför på skattekontot (61 kap. 1 §). Som vi har konstaterat i avsnitt 8.5.2 leder skattebetalningslagens bestämmelser till att ett anstånds- eller nedsättningsbelopp kan komma att räknas av mot annan skatt eller avgift än den som anståndet eller nedsättningen avser, ett så kallat skattebyte. För att minska antalet skattebyten föreslår vi att ett anståndsbelopp inte ska registreras på skattekontot före förfalldagen för den skatt eller avgift som anståndet avser (61 kap. 3 §). Vidare föreslår vi att Skatteverket ska återta ett indrivningsuppdrag från Kronofogdemyndigheten om den skatt som indrivningsuppdraget avser sätts ned eller anstånd med betalningen beviljas (70 kap. 5 §). När skulden har återtagits ingår den i den sammanlagda icke restförda skatteskulden. Skulden kommer därmed att ingå i den skuld som anstånds- eller nedsättningskrediteringen räknas av från enligt 10 §. Förslagen syftar till att en kreditering av ett anstånds- eller nedsättningsbelopp ska möta den skatt eller avgift som krediteringen avser.

För att åtgärderna ska få effekt krävs att den här aktuella likafördelningsmetoden justeras. Om en anståndskreditering eller nedsättningskreditering och den skatt eller avgift som den avser tillåts påverka beräkningen enligt likafördelningsmetoden kommer krediteringen annars i vissa fall anses ha betalt en annan skatt eller avgift samtidigt som den skatt eller avgift som satts ned eller som anståndet avser kvarstår helt eller delvis obetald. En justering av likafördelningsmetoden är därför ett nödvändigt komplement till de föreslagna åtgärderna mot skattebyten.

Ett anstånd eller en nedsättning som har krediterats på skattekontot under avstämningsperioden ska bara beaktas om den skatt eller avgift som krediteringen avser har betalats under en tidigare period. I sådana fall är krediteringen jämförbar med en egen inbetalning; ett belopp som (om inga skulder hade funnits) skulle ha återbetalts, används för betalning av skatter och avgifter. I övriga fall ska krediteringen inte beaktas utan i stället anses betala den skatt eller avgift som den faktiskt avser. Om den skatt eller avgift som anståndet eller nedsättningen avser är betald eller obetald får avgöras med hjälp av en tillämpning av likafördelningsmetoden för den period då den skatten eller avgiften förföll till betalning. Skatt eller avgift som omfattas av anstånd eller som har satts ned ska aldrig beaktas vid beräkningen. En sådan skatt eller avgift får nämligen anses betald genom anståndet (i vart fall tills vidare) eller nedsättningen.

Avstämningsperioden är vanligen perioden mellan två månadsavstämningsperioder. Vid beräkning av EU-avgiften är i stället avstämningsperioden ett kalenderår.

Likafördelningsmetoden ska inte tillämpas om annat följer av 11, 12 eller 13 §. Den ska inte heller tillämpas om annan lag föreskriver hur en uppdelning ska göras.

15 §

Paragrafen innehåller en särskild proportioneringsregel för situationer då ställd säkerhet ska tas i anspråk för obetald punktskatt. Motsvarande bestämmelse togs in i 16 kap. 11 § andra stycket SBL när punktskatterna infogades i skattekontosystemet (prop. 2001/02:127, s. 177 och 135) och har inte ändrats.

Ålderspensionsavgift och allmän pensionsavgift

16 och 17 §§

Paragraferna innehåller bestämmelser om beräkning av hur stor del av en enskilds ålderspensionsavgift och allmän pensionsavgift som han eller hon har betalat genom den preliminära skatten. Om den betalda preliminära skatten är lika stor eller större än den slutliga skatten anses avgifterna enligt 16 § första stycket vara helt betalda. Hur stor del av den preliminära skatten som är betald avgörs med hjälp av likafördelningsmetoden (14 §). För det fallet att den betalda preliminära skatten är lägre än den slutliga skatten tillämpas de särskilda beräkningsreglerna i 16 § andra och tredje styckena.

Paragraferna motsvarar 16 kap. 12 § SBL som fick sin nuvarande lydelse 1998 (prop. 1996/97:100, s. 366–368, 609 och 610 samt prop. 1997/98:151, s. 840 och 841).

Här arbetas bestämmelserna om redaktionellt och begreppsapparaten förändras. Preliminär skatt ska inte längre betalas för inkomstår utan för beskattningsår. I förevarande paragraf har därför inkomstår ersatts med beskattningsår. Det innebär ingen förändring eftersom fysiska personer alltid anses ha kalenderåret som beskattningsår i dessa sammanhang (3 kap. 3 § andra stycket).

Begreppet taxeringsår används inte i lagen, se avsnitt 5.2.5. I förevarande paragraf har uttrycket ”året efter taxeringsåret” ersatts med ”andra året efter beskattningsåret”.

Skattebelopp som inte har kunnat tillgodoräknas någon

18 §

Paragrafen ersätter 16 kap. 13 § SBL som aldrig har ändrats (prop. 1996/97:100, s. 610).

63 kap. Anstånd med betalning av skatter och avgifter

”Ska” i stället för ”får”

En skattskyldig som ansöker om anstånd har rätt att få det om förutsättningarna för anstånd är uppfyllda. I sådana fall ska Skatteverket bevilja anstånd. För att det ska komma till tydligare uttryck i lagtexten används här genomgående ordet ”ska” i stället för ordet ”får”. Den enda anståndsbestämmelse som i dag säger att Skatteverket ska bevilja anstånd är bestämmelsen i 17 kap. 2 a § SBL, dvs. bestämmelsen om anstånd med betalning av skattetillägg vid omprövning eller överklagande. Övriga bestämmelser säger att Skatteverket får bevilja anstånd (se t.ex. 17 kap. 2 § SBL), vilket nu, med ett undantag, alltså ändras till ”ska”.

Undantaget gäller bestämmelsen om deklarationsanstånd i 3 §. Skatteverket bör nämligen inte vara skyldigt att bevilja anstånd med betalningen av skatten bara för att verket beviljar anstånd med att lämna skattedeklaration. Det föreskrivs därför även i fortsättningen att om Skatteverket beviljar anstånd med att lämna skattedeklaration, *får* verket också bevilja motsvarande anstånd med betalningen av skatten.

I 17 § finns en ny bestämmelse om att Skatteverket får bevilja anstånd om det kan antas vara till fördel för det allmänna. Eftersom den som är betalningsskyldig inte ska ha rätt att få anstånd på den grunden används ordet ”får”. Bestämmelsen innehåller alltså en befogenhet för Skatteverket men ingen rättighet för de betalningsskyldiga.

1 §

Paragrafen talar om vad kapitlet innehåller.

Ansökan om anstånd

2 §

Här sägs att anstånd beviljas efter ansökan. Att anstånd beviljas efter ansökan sägs i dag bara i 17 kap. 2 a § SBL, dvs. i bestämmelsen om anstånd med betalning av skattetillägg vid omprövning eller överklagande. Att anstånd normalt inte beviljas utan ansökan framgår dock indirekt av 17 kap. 8 § SBL där det sägs att en ansökan om anstånd ska ges in till Skatteverket. Syftet med att nu uttryckligen föreskriva att anstånd beviljas efter ansökan är att klargöra att Skatteverket bara är skyldigt att pröva frågan om anstånd om den skattskyldige ansökt om anstånd.

Genom att ordalydelsen ”Skatteverket får bevilja anstånd” genomgående ersätts med lydelsen ”Skatteverket ska bevilja anstånd” blir det vidare tydligt att den som ansöker om anstånd och uppfyller förutsättningarna ska få anstånd.

Skatteverket ska dock få bevilja anstånd enligt 17 § utan ansökan. Bestämmelsen i 17 § är ny och ger Skatteverket befogenhet att bevilja anstånd med betalningen av skatt eller avgift som inte lämnats för indrivning om ett anstånd kan antas vara till fördel för det allmänna.

Föreskrifter om till vilken myndighet en ansökan om anstånd ska ges in tillhör inte grunderna för skatteförfarandet och behöver därför inte ges i lag (prop. 1973:90, s. 302, prop. 1992/93:124, s.86, RÅ 1987 ref. 21 och 1988 ref. 146). Föreskrifter om förfarandet hos myndighet som faller utanför grunderna för skatteförfarandet kan regeringen nämligen meddela med stöd av 8 kap. 13 § RF, antingen som verkställighetsföreskrifter eller som ett utflöde av den s.k. restkompetensen (Strömberg: *Normgivningsmakten enligt 1974 års Regeringsform*, 3:e u, s. 139–144, 153–155, 159 och 160).

Mot bakgrund av det nu sagda förs inte innehållet i 17 kap. 8 § SBL över hit. Om det behövs en bestämmelse om att ansökan ska ges in till Skatteverket kommer den i stället att ges i förordning eller myndighetsföreskrifter.

Deklarationsanstånd

3 §

Paragrafen ersätter 17 kap. 1 § SBL, som bara ändrats en gång, nämligen i samband med att Skatteverket ersatte Riksskatteverket

och de tio skattemyndigheterna (prop. 1996/97:100, s. 611 och prop. 2002/03:99).

I 36 kap. 5 § sägs att om det finns särskilda skäl, får Skatteverket bevilja en skattskyldig anstånd med att lämna skattedeklaration. Den här paragrafen innebär att i sådana fall får Skatteverket även bevilja anstånd med inbetalningen av de skatter och avgifter som ska redovisas i deklarationen.

Det bör noteras att en ansökan om anstånd med att lämna skattedeklaration enligt 36 kap. 5 § ska ha kommit in senast den dag då deklarationen skulle ha lämnats. Om deklaraionsdagen passerats går det alltså inte att få deklaraionsanstånd och då bortfaller även möjligheten till anstånd med skatteinbetalningen enligt förevarande paragraf.

Av 26 kap. följer att i skattedeklaration redovisas arbetsgivaravgifter, skatteavdrag, mervärdesskatt, punktskatt och särskild inkomstskatt.

Ändringsanstånd

4 §

Första stycket

Den grund för anstånd som ges här ersätter de två grunder som i dag finns i 17 kap. 2 § första stycket 1 respektive 2 SBL (prop. 1996/97:100, s. 418–420, 611 och 612). Punkterna fick sin nuvarande lydelse när Skatteverket ersatte Riskskatteverket och de tio skattemyndigheterna (prop. 2002/03:99).

De två anståndsgrunder som nu ersätts med en grund härstammar från 1990 då anståndsreglerna reformerades (prop. 1989/90:74, s. 337–342 och 432). Genom reformen ersattes dåvarande åtta anståndsgrunder med de tre grunder för anstånd som i dag finns i 17 kap. 2 § första stycket SBL. Dessa grunder för anstånd ändrades inte i samband med skattekontoreformen och har inte heller ändrats efter reformen. Det sakliga resultatet av 1990 års reform gäller alltså alltså alltså.

Enligt 17 kap. 2 § första stycket 1 SBL sägs att anstånd får beviljas om det kan antas att den skattskyldige kommer att få befrielse helt eller delvis från skatten. Av punkten 2 i samma lagrum följer att anstånd ska beviljas om den skattskyldige begärt omprövning av eller överklagat ett beskattningsbeslut och det är

tveksamt om den skattskyldige kommer att bli skyldig att betala skatten. Dessa två anståndsgrunder slås nu samman till en grund, gemensam för alla fall där en nedsättning av skatt eller avgift aktualiseras.

Det ska i fortsättningen inte spela någon roll om det är Skatteverket eller den betalningsskyldige som väcker frågan om nedsättning av skatt eller avgift och inte heller hur frågan väcks. Grunden för anstånd ska alltså vara densamma oavsett om det är Skatteverket eller den betalningsskyldige som tagit initiativet till en omprövning och oavsett om det är den betalningsskyldige eller allmänna ombudet som överklagat. Samma grund ska även gälla när den betalningsskyldige ansöker om befrielse från betalningsskyldigheten eller lämnat förslag till en ackordsuppgörelse samt givetvis också när Skatteverket tar initiativ till en betalningsuppgörelse.

Anstånd ska beviljas om det är tveksamt hur mycket skatt eller avgift den betalningsskyldige kommer att behöva betala. Skälet till tveksamheten kan vara en omprövning, ett överklagande eller att Skatteverket överväger en betalningsuppgörelse. Varje initiativ som väcker frågan om hur mycket skatt eller avgift som den betalningsskyldige ska betala i slutändan omfattas av ordalydelsen.

I samband med införandet av skattekontosystemet byttes uttrycket ”ovisst” ut mot ”tveksamt” för att ordalydelsen tydligare skulle ange den nedsättningssannolikhet som krävs för anstånd. Det rörde sig dock enbart om en redaktionell ändring (prop. 1996/97:100, s. 419).

Med beviskravet ”tveksamt” förstås att det är minst lika sannolikt att skatten eller avgiften kommer att kvarstå som att den kommer att sättas ned. Det behöver dock inte väga helt jämnt för att anstånd ska beviljas utan anstånd får även beviljas i fall där sannolikheten för att det inte blir någon nedsättning väger över något. Däremot bör anstånd inte beviljas om det är troligt att skatten kommer att kvarstå (prop. 1989/90:74, s. 340 och prop. 1996/97:100, s. 419).

Om ärendet är klart för beslut bör Skatteverket sätta ned skatten direkt i stället för att bevilja anstånd. Är ärendet klart för beslut inom kort saknas det ofta skäl att bevilja anstånd i avvaktan på en eventuell nedsättning.

Andra stycket

I 17 kap. 6 § SBL, som aldrig har ändrats, sägs att regeringen eller den myndighet regeringen har förordnat att handlägga ärenden angående tillämpning av avtal för undvikande av dubbelbeskattning får bevilja den skattskyldige anstånd med betalningen av den skatt som ärendet gäller (prop. 1996/97:100, s. 614). Syftet med bestämmelsen, som är från 1978, är att den skattskyldige inte i onödan ska behöva betala in skatt som kan komma att falla bort vid tillämpningen av återoppat skatteavtal (prop. 1978/79:161, s. 88).

Det handlar alltså om fall där en skattskyldig beskattats för en inkomst både här och utomlands. Om skatteavtal finns med den stat där inkomsten också beskattats kan dubbelbeskattningen undanröjas genom en ömsesidig överenskommelse med denna stat.

Behovet av anstånd i ärenden om undvikande av dubbelbeskattning tillgodoses genom första stycket där det sägs att anstånd får medges om det är tveksamt hur mycket skatt den skattskyldige kommer att behöva betala. Det behövs därför ingen särskild anståndsgrund för sådana ärenden.

Tiden för anstånd får enligt 6 § bestämmas till längst tre månader efter dagen för beslutet i den fråga som föranlett anståndet. Det stämmer överens med den tid som i dag gäller för anstånd i ärenden om undvikande av dubbelbeskattning. I 17 kap. 6 § andra stycket SBL sägs nämligen att tiden för sådana anstånd får bestämmas till längst tre månader efter den dag då beslutet i ärendet fattades. Någon särskild bestämmelse om anståndstid behövs därför inte heller.

Anstånd enligt första stycket beviljas av Skatteverket. Eftersom även regeringen handlägger ärenden enligt skatteavtal bör regeringen ha motsvarande befogenhet. I andra stycket föreskrivs därför att om regeringen handlägger ärenden enligt skatteavtal får även regeringen bevilja anstånd enligt första stycket.

Bestämmelserna 17 kap. 6 § SBL ersätts alltså av en bestämmelse som ger regeringen befogenhet att i ärenden enligt skatteavtal bevilja anstånd enligt följande paragraf.

Anstånd för att undvika betydande skada

5 §

Paragrafen ersätter 17 kap. 2 § första stycket 3 SBL. Den punkten har bara ändrats en gång och det var i samband med att Skatteverket ersatte Riksskatteverket och de tio skattemyndigheterna (prop. 1996/97:100, s. 611 och 612 samt prop. 2002/03:99). Innehållet är från 1990 då anståndsreglerna reformerades (prop. 1989/90:74, s. 337–344 och 432).

Här är det, till skillnad från i 4 §, inte sannolikheten för nedsättning som står i fokus utan effekterna av att kräva betalning innan beslutet om skatt eller avgift fått laga kraft, dvs. innan skattefrågan är slutligt avgjord. För anstånd krävs dock att det inte är helt uteslutet att skatten kan komma att sättas ned. Anstånd kan alltså medges även om utsikterna till nedsättning är relativt små.

Anstånd ska beviljas om det skulle medföra betydande skadeverkningar eller vara oskäligt att kräva betalningen innan beslutad skatt eller avgift fått laga kraft. Syftet är att hindra att verkställigheten av ett beslut som inte fått laga kraft får oskäliga konsekvenser för den betalningsskyldige. Det lagstiftaren velat förhindra är att den betalningsskyldige tvingas avyttra fastigheter, företag eller annan ekonomiskt betydelsefull egendom för att betala en skatt eller avgift som, även om utsikterna är små, fortfarande kan komma att sättas ned (prop. 1989/90:74 s. 342 och 343).

Anståndstid i fall som avses i 4 och 5 §§

6 §

Här regleras tiden för anstånd enligt 4 och 5 §§. Motsvarande bestämmelse finns idag i 17 kap. 2 § tredje stycket SBL. Den bestämmelsen har aldrig ändrats (prop. 1996/97:100, s. 612).

Med beslutet i den fråga som föranlett anståndet avses t.ex. Skatteverkets beslut med anledning av en begäran om omprövning eller en ansökan om befrielse från betalningsskyldighet. Ordaydelsen rymmer även beslut med anledning av ansökningar om förhandsbesked och domstols beslut med anledning av ett överklagande. Det kan vidare röra sig om beslut i ärenden om ackord eller om nedsättning av fordran på grund av att förutsättningarna

för skuldsanering är uppfyllda, se 4 och 5 §§ lagen om Skatteverkets hantering av vissa borgenärsuppgifter.

Anstånd med att betala skattetillägg och kontrollavgift

7 §

Paragrafen ersätter 17 kap. 2 a § SBL som trädde i kraft den 1 juli 2003 (prop. 2002/03:106, s. 87, 88, 183–187 och 344). Därefter har bara en ändring gjorts och det var i samband med att Skatteverket ersatte Riksskatteverket och de tio skattemyndigheterna (prop. 2002/03:99).

I paragrafen ges förutsättningarna för anstånd med inbetalning av skattetillägg. Förutsättningarna är generösare än de som normalt gäller vid omprövning och överklagande. Det är nämligen tillräckligt att den betalningsskyldige begär omprövning av eller överklagar beslutet om skattetillägg eller det beslut som föranlett skattetillägget och i samband därmed begär anstånd (automatiskt anstånd). Bakgrunden till bestämmelsen är att skattetillägget utgör en anklagelse för brott i den mening som avses i Europakonventionens artikel 6 och konventionens krav att den som är anklagad för brott ska ha rätt till domstolsprövning.

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

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

Anstånd ska i likhet med i dag inte bara beviljas vid överklagande utan även när den skattskyldige begär omprövning utan att överklaga. Eftersom omprövning kan begäras flera gånger och beslutet överklagas först efter det att en begäran om omprövning

avslagits får anstånd inte beviljas om den skattskyldige tidigare har fått anstånd i avvaktan på Skatteverkets omprövning av samma fråga. Avsikten är att förhindra att omprövningsinstitutet utnyttjas för att få upprepade anstånd. Anstånd ska även i fortsättningen bara kunna beviljas för en omprövning. Att anstånd beviljats vid en omprövning hindrar dock givetvis inte att anstånd sedan också beviljas i fall beslutet överklagas (prop. 2002/03:106, s. 249).

I 50 kap. finns bestämmelser om kontrollavgifter, som ersätter motsvarande bestämmelser i 15 kap. 9 § SBL, torgkontrollagen, branschkontrollagen och kassaregisterlagen.

I fortsättningen ska även den som begär omprövning av eller överklagar ett beslut om kontrollavgifter beviljas anstånd om en ansökan om anstånd görs. Skälen för denna nyhet redovisas i avsnitt 8.12.2.

Säkerhet

Säkerhet som villkor för anstånd

8 §

Innehållet hämtas från 17 kap. 3 § första och tredje styckena SBL, som ändrats tre gånger sedan skattebetalningslagens tillkomst (1996/97:100, s. 612). Den första ändringen gjordes 2003 då särskilda regler om anstånd med inbetalning av skattetillägg infördes (prop. 2002/03:106, s. 250). Nästa ändring kom i samband med att Skatteverket ersatte Riksskatteverket och de tio skattemyndigheterna (prop. 2002/03:99). Dessutom har en följdändring gjorts med anledning av nya regler för bank- och finansieringsrörelse samt inlåningsverksamhet (prop. 2003/04:99).

I *första stycket* anges när det krävs säkerhet för anstånd med betalningen av skatt eller avgift. Säkerhet krävs bara i fall som avses i 4 och 5 §§ och bara när det kan antas att skatten inte kommer att betalas i rätt tid. Innan Skatteverket beviljar anstånd enligt 4 eller 5 § måste verket därför ta ställning till om den betalningsskyldige har vilja och förmåga att betala.

Enligt 17 kap. 3 § första stycket SBL ska säkerhet ställas genom en av bank eller kreditmarknadsföretag utfärdad garantiförbindelse eller någon annan form av borgen. På punktskatteområdet regleras säkerhetens form i verkställighetsföreskrifter. Enligt lagen om tobaksskatt, lagen om alkoholskatt och lagen om skatt på energi

ska upplagshavare m.fl. skattskyldiga ställa säkerhet för betalning av skatt. Säkerhetens storlek och att säkerheten får tas i anspråk om skatten inte betalas regleras i lag, men i vilken form säkerhet ska ställas regleras som nämnts i verkställighetsföreskrifter (prop. 1996/97:116, s. 66 och Riksskatteverkets författningssamling 1997:5).

Även här bör säkerhetens form regleras genom verkställighetsföreskrifter. Det innebär att bestämmelser om i vilken form säkerhet ska ställas får meddelas i förordning eller efter regeringens bemyndigande i föreskrifter med lägre valör. Föreskriften om att säkerhet ska ställas i form av garantiförbindelse eller annan form finns därför inte med här.

Av *andra stycket* följer i vilka fall anstånd får beviljas utan att säkerhet ställs. Dessa undantag får givetvis bara betydelse i fall där det följer av första stycket att säkerhet krävs för anstånd.

Enligt 17 kap. 1 § första stycket 1 SBL får anstånd beviljas om det kan antas att skatten kommer att sättas ned. Om det är grunden för anstånd följer av 17 kap. 3 § första stycket SBL att säkerhet inte får krävas. Denna anståndsgrund tas nu bort och anstånd ska i fortsättningen kunna beviljas redan på den grunden att det är tveksamt hur mycket skatt eller avgift den betalningsskyldige kommer att behöva betala. Anståndsgrunden att skattens storlek är tveksam gäller i dag bara när den betalningsskyldige begärt omprövning eller överklagat men ska alltså nu gälla generellt. För att inte det ska leda till att kravet på säkerhet utvidgas föreskrivs i andra stycket 2 att säkerhet inte behöver ställas om det kan antas att den betalningsskyldige inte kommer att behöva betala skatten eller avgiften.

Av 17 kap. 3 § tredje stycket SBL följer att bestämmelserna om säkerhet som villkor för anstånd inte gäller om anståndet avser betalning av skattetillägg. Undantaget för skattetillägg infördes 2003 (prop. 2002/03:106, s. 186, 187 och 250). Det motiverades med att skattetillägg är en straffliknande sanktion och att det därför fanns särskilda skäl för att inte kräva säkerhet för anstånd.

Frågan är om inte de automatiska anstånden med betalning av skattetillägg undantas redan i inledningen av 17 kap. 3 § SBL. I inledningen nämns nämligen bara fall som avses i 17 kap. 2 § första stycket 2 och 3 SBL. En rimlig tolkning är att säkerhet därför bara får krävas i dessa fall och inte i fall som avses i 17 kap. 2 a § SBL där bestämmelserna om automatiskt anstånd med betalning av skattetillägg finns.

Den nu beskrivna lagstiftningstekniken används även här. Förevarande paragraf är bara tillämplig i fall som avses i 4 eller 5 §, vilket gör att säkerhet inte får krävas för automatiska anstånd med betalning av ett skattetillägg eftersom dessa anstånd regleras i 7 §. Med hänsyn till att det inte kan uteslutas att frågan om att ändra eller ta bort ett skattetillägg kan uppkomma utan att den skattskyldige begär omprövning eller överklagar föreskrivs i andra stycket 3 att säkerhet inte får krävas om anståndet avser skattetillägg.

I kommentaren till 7 § sägs att bestämmelsen om automatiska anstånd inte bara ska omfatta skattetillägg utan även de kontrollavgifter som tas ut enligt bestämmelserna i 50 kap. Grunden är att kontrollavgifterna är en straffliknande sanktion (prop. 2005/2006:169, s. 52–54 och prop. 2006/07:105, s. 73–75 och 161). Skälen för att undanta anstånd som avser skattetillägg från kravet på säkerhet är mot bakgrund av det nu sagda även giltiga i fråga om kontrollavgifter. Den som ansöker om anstånd med att betala kontrollavgiften ska därför inte behöva ställa säkerhet för att få anstånd.

Som nyss nämnts ska anstånd i fortsättningen kunna beviljas i alla fall där det är tveksamt hur mycket skatt eller avgift som ska betalas. Det gör att det inte längre behövs en särskild bestämmelse om att anstånd ska beviljas om det allmänna ombudet hos Skatteverket ansökt om förhandsbesked. Av 17 kap. 3 § första stycket SBL följer att säkerhet inte får krävas för förhandsbeskedsanstånd. För att upprätthålla denna ordning föreskrivs i andra stycket 4 att första stycket inte gäller om det allmänna ombudet ansökt om förhandsbesked, dvs. i sådana fall får inte säkerhet krävas för att anstånd ska beviljas med betalningen av den skatt eller avgift som berörs av förhandsbeskedet.

I likhet med i dag behöver inte säkerhet ställas om anståndsbeloppet är förhållandevis obetydligt eller det annars finns särskilda skäl, vilket följer av andra stycket 1 och 5. Som exempel på särskilda skäl kan nämnas att den skattskyldiges ekonomi är god, att ett avgörande av skattefrågan är nära förestående eller att statens möjligheter att få betalat inte skulle försämrats under anståndstiden (RÅ 2002 ref. 55).

När får ställd säkerhet tas i anspråk?

9 §

Här föreskrivs att ställd säkerhet får tas i anspråk när anståndstiden gått ut. I dag regleras detta i 17 kap. 3 § första stycket SBL. I kommentaren till 8 § redogörs för vilka ändringar som gjorts i den paragrafen efter skattebetalningslagens tillkomst.

17 kap. 3 § första stycket SBL innehåller även en hänvisning till bestämmelserna om säkerhet i 10–12 §§ och 13 § 2 indrivningslagen.

I 10 § indrivningslagen sägs att när uppskov med betalning beviljas får Kronofogdemyndigheten ta emot säkerhet som gäldenären eller, där gäldenären kan antas medge det, någon annan erbjuder sig att ställa. Bestämmelsen har bara betydelse för säkerheter som ska överlämnas till Skatteverket, som t.ex. pant. I dag godtas endast garantiförbindelser som säkerhet och hänvisningen till 10 § indrivningslagen fyller därför ingen funktion. Genom verkställighetsföreskrifter kan emellertid fler former av säkerheter komma att accepteras (se kommentaren till 8 §). Om det då uppkommer behov av en bestämmelse om att Skatteverket får ta emot en säkerhet bör även den kunna meddelas genom verkställighetsföreskrifter.

Av 11 § indrivningslagen följer att säkerhet får bestå av pant, borgen eller företagsinteckning och att borgen ska ställas såsom för egen skuld. Om borgen ställs av två eller flera personer gemensamt ska den vara solidarisk. Eftersom en garantiförbindelse är en form av borgen får hänvisningen anses avse det som sägs om borgen. Bestämmelser om säkerhetens form ska i enlighet med vad som sägs i kommentaren till 8 § i fortsättningen meddelas genom verkställighetsföreskrifter varför hänvisningen till 11 § indrivningslagen inte finns med här.

Hänvisningen till 12 § indrivningslagen innebär att Skatteverket vid mottagande av säkerhet ska besluta under vilka förutsättningar säkerheten får tas i anspråk och att ett sådant beslut får ändras om det finns anledning till det. Den hänvisningen är obehövlig eftersom det följer av förevarande paragraf att ställd säkerhet får tas i anspråk när anståndstiden gått ut.

I 13 § indrivningslagen regleras vad som gäller sedan Kronofogdemyndigheten beslutat att ta en säkerhet i anspråk. Av punkten 2 framgår att om säkerheten utgörs av borgen får den genast utsökas. Då gäller bestämmelserna om indrivning i den

lagen. Vidare får utmätning av lön äga rum om det är medgivet för den fordran som säkerheten avser. Hänvisningen i 17 kap. 3 § första stycket SBL omfattar inte punkterna 1 och 3 i 13 § indrivningslagen där det sägs vad som gäller om säkerheten utgörs av pant eller företagsinteckning.

Som sägs i kommentaren till 8 § ska bestämmelser om säkerhetens form i fortsättningen meddelas genom verkställighetsföreskrifter. I sådana föreskrifter kan det därför komma att beslutas att även andra former av säkerheter än garantiförbindelser ska vara godtagbara. Hänvisningen bör därför omfatta hela 13 § indrivningslagen, dvs. inte bara punkten 2 utan även punkterna 1 och 3.

Genom hänvisningen till 13 § indrivningslagen regleras hur ett beslut om att ta säkerhet i anspråk får verkställas. Hänvisningen bör även omfatta ianspråktagande av säkerhet som ställts för undantag från skalbolagsbeskattning enligt bestämmelserna i 58 kap. Med hänsyn till det nu sagda bör hänvisningen göras i avdelningen om verkställighet, närmare bestämt i 71 kap. 1 §.

Skälig ersättning för ställd säkerhet

10 §

Paragrafen ersätter 17 kap. 3 § andra stycket SBL (1996/97:100 s. 612). I kommentaren till 8 § redogörs för vilka ändringar som gjorts i den paragrafen sedan skattebetalningslagens tillkomst.

Rätten till ersättning för kostnader för ställande av säkerhet är från 1994 (prop. 1993/94:151, s. 125, 126 och 172). I dag medges bara ersättning om den betalningsskyldige nått framgång med en begäran om omprövning eller ett överklagande. Här sägs i stället att ersättning ska kunna utgå om säkerheten inte behöver tas i anspråk. Motsvarande ordalydelse används i 58 kap. 4 §, dvs. i bestämmelsen om ersättning för ställande av säkerhet för undantag från skalbolagsbeskattning.

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

I dag sägs att ersättningen ska minskas om den betalningsskyldige endast delvis får bifall till sina yrkanden eller om det skulle

vara oskäligt att ersättning lämnas (prop. 1993/94:151, s. 126). Nu föreskrivs i stället att ersättningen ska vara skälig. Detsamma gäller ersättning för ställande av säkerhet för undantag från skalbolagsbeskattning.

För att ersättning ska utgå är det tillräckligt att en del av säkerheten inte utnyttjas för att betala skatten. I förutsättningen att ersättningen ska vara skälig ligger dock att ersättningen inte ska utgå varje gång en säkerhet delvis visar sig obehövlig. Om säkerheten till övervägande del har behövts finns det inget skäligt ersättningsanspråk. I sådana fall är det nämligen svårt att rikta någon kritik mot Skatteverkets bedömning av säkerhetsbehovet eller att hävda att verket helt missbedömt behovet.

Det som ska ersättas är den skattskyldiges kostnad för ställandet av säkerheten. Om det t.ex. rör sig om en bankgaranti är avgiften till banken ett tak för hur stor ersättning som kan utgå. Ersättning kan alltså aldrig utgå med högre belopp än vad den betalningsskyldige har betalat för säkerheten. Att en säkerhet visat sig helt obehövlig innebär dock inte med automatik att ersättning ska utgå med hela kostnaden för säkerheten utan i att ersättningen ska vara skälig ligger att Skatteverket ska pröva om kostnaden för säkerheten är rimlig.

I fall där ersättning ska utgå på grund av att endast en mindre del av säkerheten har behövts ska ersättning inte medges för hela kostnaden utan bara för kostnaden för den del av säkerheten som inte behövde tas i anspråk.

När den betalningsskyldige genom oriktiga eller vilseledande uppgifter bidragit till att Skatteverket missbedömt behovet av säkerhet är det även skäligt att begränsa ersättningen.

I 17 kap. 3 § andra stycket SBL sägs att 6–11 §§ lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt m.m. (ersättningslagen) ska tillämpas på ersättning för kostnad för ställande av säkerhet. Det bör nämnas att 8 § ersättningslagen upphävdes 1994 (prop. 1993/94:151).

Bestämmelserna om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt m.m. ska i fortsättningen ges i den här lagen, närmare bestämt i 40 kap. Ersättningslagen upphävs alltså och hänvisningarna dit måste därför ersättas av något annat.

Enligt 6 § ersättningslagen får ersättning inte betalas ut förrän beslutet om ersättning vunnit laga kraft. En fordran på ersättning får inte överlätas innan ersättningen betalats ut. Det hindrar dock inte att en sådan fordran mäts ut.

Det är inte bara i bestämmelserna om anståndssäkerhet som det finns en hänvisning till 6 § ersättningslagen utan en sådan finns även i 11 kap. 12 § andra stycket SBL, dvs. i bestämmelserna om säkerhet för undantag från skalbolagsbeskattning.

Bestämmelsen om att ersättning inte betalas ut förrän ersättningsbeslutet har fått laga kraft ska alltså gälla för flera olika ersättningar. Med hänsyn härtill och till att den rör besluts verkställighet placeras bestämmelsen i avdelningen om verkställighet, närmare bestämt i 68 kap. 2 §.

I 7 § ersättningslagen sägs att en framställning om ersättning ska göras hos den myndighet eller domstol där kostnaderna uppkommit. Framställningen ska ha kommit in innan myndigheten eller domstolen avgör ärendet eller målet.

I förevarande paragraf sägs att Skatteverket beslutar om ersättning och när ansökan om ersättning senast ska ha kommit in till verket.

Det går inte att föreskriva att ansökan om ersättning ska göras innan det ärende som anståndet avser avgjorts eftersom frågan om ersättning blir aktuell först när det står klart att säkerheten inte behöver tas i anspråk, dvs. först när anståndstiden gått ut. Här föreskrivs därför att ansökan om ersättning ska ha kommit in senast en månad efter den dag då anståndstiden gick ut.

Av 9 § ersättningslagen följer att en för sent inkommen framställning får prövas endast om förseningen beror på något ursäktligt misstag. Det framgår nu direkt av bestämmelsen i *andra stycket*.

Enligt 10 § ersättningslagen ska Skatteverkets beslut om ersättning överklagas hos den länsrätt som är behörig att pröva ett överklagande enligt 22 kap. 1 a–1 d §§ SBL. Av 68 kap. 5 följer att Skatteverkets beslut i frågor om undantag för skalbolagsbeskattning överklagas hos länsrätten. Vilken länsrätt som är behörig anges i 67 kap. 8–11 §§.

Av 10 § ersättningslagen framgår vidare att Skatterättsnämndens beslut om ersättning överklagas hos Regeringsrätten. Någon sådan bestämmelse behövs inte för beslut om ersättning för kostnader för ställande av säkerhet för slutlig skatt. Säkerhet för anstånd är helt enkelt ingen fråga där nämnden lämnar förhandsbesked.

I 11 § första stycket ersättningslagen föreskrivs att ett ersättningsbeslut som meddelats i samband med avgörandet i det ärende eller mål som kostnaderna hänför sig till, får överklagas inom den tid som gäller för överklagande av avgörandet i ärendet

eller målet. Av andra stycket i nämnda paragraf följer att ett ersättningsbeslut får överklagas av den myndighet eller det allmänna ombud som får överklaga det ärende eller mål som kostnaderna hänför sig till. Ersättningsbeslutet ska i sådana fall överklagas inom den tid som gäller för det ärende eller mål som kostnaderna hänför sig till, dock senast inom två månader.

Som nämnts ovan är frågan om ersättning inte aktuell när beslutet om ställande av säkerhet meddelas utan det blir den först när det står klart att säkerheten inte behöver tas i anspråk, dvs. när anståndstiden gått ut. Hänvisningen till 11 § ersättningslagen är därför inte lätt att tillämpa på beslut om ersättning för kostnader för ställande av säkerhet. Ett beslut om ersättning meddelas ju aldrig i samband med avgörandet av säkerhetsfrågan utan de båda frågorna avgörs, i de fall ersättning är aktuell, alltid separat.

Av 67 kap. 2 § följer att ett beslut ersättning för ställd säkerhet får överklagas av den som beslutet gäller och det allmänna ombudet hos Skatteverket. Enligt 67 kap. 7 § ska, som redan sagts, beslutet överklagas hos länsrätten. I 67 kap. 13 andra stycket 7 sägs att tiden för överklagande är två månader från den dag då den som beslutet gäller fick del av det. Allmänna ombudets överklagande ska enligt 67 kap. 23 § ha kommit in inom två månader från den dag då det överklagade beslutet meddelades. Dessa bestämmelser ersätter hänvisningen till 11 § ersättningslagen.

Anstånd vid avyttring av tillgångar

11 §

Paragrafen ersätter 17 kap. 4 § SBL (prop. 1996/97:100, s. 426–428, 612 och 613). Bestämmelsen i skattebetalningslagen ändrades i samband med att Skatteverket ersatte Riskskatteverket och de tio skattemyndigheterna men har i övrigt behållit sin ursprungliga lydelse (prop. 2002/03:99).

Möjligheten att få anstånd på grund av att ersättningen för den avyttrade tillgången ska betalas under minst tre år härrör från 1967, då evig kapitalvinstbeskattning infördes (prop. 1967:153 s. 141). Den andra grunden, dvs. att det är osäkert om avyttringen kommer att bestå, tillkom i samband med 1990 års skattereform. Skälet var att genom reformen ändrades tidpunkten för skattskyldighetens inträde från tidpunkten för första betalningen till avyttringstidpunkten (prop. 1989/90:110, s. 398 och bilaga 3, s. 144).

Anstånd när punktskatt ska betalas för helt varulager

12 §

Denna särskilda bestämmelse om anstånd med betalning av punktskatt finns i dag i 17 kap. 4 a § SBL. Bestämmelsen avser fall där skattskyldighet inträder på grund av att den skattepliktiga verksamheten eller förutsättningarna för att lagra under skatteuppskov upphör. Den infördes i skattebetalningslagen i samband med att punktskatterna infogades i skattekontosystemet och har därefter bara ändrats en gång, nämligen när Skatteverket ersatte Riksskatteverket och de tio skattemyndigheterna (prop. 2001/02:127, s. 177 och prop. 2002/03:99).

Anstånd vid totalförsvartjänstgöring

13 §

Här finns bestämmelser om anstånd vid totalförsvartjänstgöring. Motsvarande bestämmelser finns i dag i 17 kap. 5 § SBL, som bortsett från en ändring i samband med att skatteförvaltningen gjordes om till en myndighet behållit sin ursprungliga lydelse (prop. 1996/97:100, s. 424, 425, 613 och 614 samt prop. 2002/03:99).

Förevarande paragraf gäller inte bara skatt och avgift som ska betalas under tjänstgöringstiden utan även skatt och avgift som ska betalas under någon av de tre närmast följande månaderna. Anståndstiden får dock enligt *andra stycket* bestämmas till längst tre månader efter den dag då tjänstgöringen upphörde. Det innebär att anståndstiden kan gå ut på skattens ordinarie förfallodag. I sådan fall blir möjligheten till anstånd meningslös, vilket nu åtgärdas genom att den bortre gränsen för anstånd förlängs till fyra månader efter den dag då tjänstgöringen upphörde.

Anstånd på grund av synnerliga skäl

14 §

Paragrafen ersätter 17 kap. 7 § SBL, som fick sin nuvarande lydelse i samband med att arvs- och gåvoskatten slopades (prop. 1996/97:100, s. 420–424 och 614 samt prop. 2004/05:25, s. 27).

Huvudsyftet med paragrafen är att vid tillfälliga betalningsproblem ge den betalningsskyldige skäligt rådrum att skaffa fram

pengar att betala skatten med (prop. 1996/97:100, s. 422). Anstånd får dock endast beviljas om det finns synnerliga skäl.

Anstånd på grund av synnerliga skäl får i princip bara beviljas om ett anstånd är till fördel för det allmänna. Det bör därför klart framgå av utredningen att ett anstånd inte leder till kreditförluster för det allmänna (prop. 1996/97:100, s. 422). Om den skattskyldige inte bedöms kunna betala skatten efter anståndstiden ska alltså anstånd inte beviljas. Den skattskyldige skulle dock i ett sådant läge kunna erbjuda sig att ställa säkerhet och därigenom undanröja risken för att det allmänna drabbas av kreditförluster (jfr prop. 1996/97:100, s. 423). Skatteverket bör i så fall beakta erbjuden säkerhet som en omständighet vid bedömningen av anståndsfrågan. Det bör i sammanhanget nämnas att Skatteverket får avgöra vilka former av säkerheter som är acceptabla, dvs. vilka slags säkerheter som Skatteverket har rimliga förutsättningar att hantera.

Anståndsbeloppet

15 §

Här sägs med vilket belopp anstånd får beviljas. Avsikten är att anstånd ska beviljas med ett belopp som är skäligt med hänsyn till omständigheterna i varje enskilt fall. Paragrafen ersätter 17 kap. 9 § SBL (prop. 1996/97:100, s. 418–422 och 615). Bestämmelsen om att s.k. automatisk anstånd med att betala in skattetillägg ska avse hela skattetillägget är från 2003 (prop. 2002/03:106, s. 250). Nytt är att paragrafen i fortsättningen även kommer att gälla kontrollavgifterna i 50 kap. Se även kommentarerna till 7 §.

Dagens lydelse kan uppfattas som om anstånd ska beviljas med hela skattetillägget även om den betalningsskyldige bara begär omprövning av eller överklagar en del av skattetillägget eller det beslut som föranlett tillägget. För att det inte ska råda någon tvekan om att anstånd inte ska medges med större belopp än vad den betalningsskyldige begärt omprövning av eller överklagat föreskrivs här att anstånd ska beviljas med det belopp som den betalningsskyldiges begäran om prövning eller överklagande gäller. Om Skatteverket påfört skattetillägg med 10 000 kronor och den som beslutet gäller begär omprövning eller överklagar och yrkar att tillägget ska sättas ned med 5 000 kronor ska alltså anstånd beviljas med 5 000 kronor. Den valda ordalydelsen täcker dock även fall där den betalningsskyldige begär omprövning av eller överklagar

beslutet i den fråga som föranlett skattetillägget. I sådana fall ska anstånd beviljas med ett belopp motsvarande den nedsättning av skattetillägget som ska göras om den betalningsskyldige får bifall till sin talan, dvs. med det belopp som begäran om omprövning eller överklagandet gäller.

Ändrade förhållanden

16 §

Enligt 17 kap. 11 § SBL får ett beslut om anstånd omprövas om den skattskyldiges ekonomiska förhållanden förändrats väsentligt sedan anståndet beviljats eller om det finns andra särskilda skäl. Bestämmelsen fanns med i den ursprungliga lydelsen av skattebetalningslagen (prop. 1996/97:100, s. 615 och 616). I samband med att automatiska anstånd infördes för tvistiga skattetillägg kompletterades paragrafen med en föreskrift om att sådana anstånd inte får omprövas (prop. 2002/03:106, s. 250).

Bestämmelsen om omprövning av anstånd härrör från 1967. I förarbetena uttalades att anståndstiden bör vara rörlig och att ett beviljat anstånd därför när som helst bör kunna återkallas (SOU 1965:23, s. 84). Ursprungligen föreskrevs att beviljat anstånd fick återkallas när skäl fanns (prop. 1967:130, s. 15, 61 och 117–119). I samband med taxeringslagens tillkomst byttes termen ”återkallas” ut mot ”omprövas” samtidigt som det uttryckligen angavs att anståndet får omprövas om den skattskyldiges ekonomiska förhållanden förändrats väsentligt. Enligt förarbetena motsvarade den nya bestämmelsen den tidigare (prop. 1989/90:74, s. 67 och 433). Något skäl till varför ”omprövning” var att föredra framför ”återkallelse” gavs inte.

I förarbetena till skattebetalningslagen sägs att möjligheten att ompröva ett beslut om anstånd ska kunna användas om den skattskyldiges ekonomiska förhållanden påtagligt förändrats, dvs. i regel på så sätt att betalningssvårigheterna inte är av samma omfattning som när anstånd medgavs, vilket kan motivera att beviljat anståndsbelopp begränsas. Det är också tänkbart att en väsentligt ändrad situation gör att det uppkommer behov av att kräva säkerhet för fortsatt anstånd (prop. 1996/97:100, s. 424). Särskilda skäl att ompröva ett beslut om anstånd finns bl.a. i fall där anstånd beviljats på grund av den skattskyldiges betalnings-

svårigheter och det blir aktuellt att återbetala skatt till den skattskyldige (prop. 1996/97:100, s. 616).

Befogenheten att ompröva tar alltså sikte på fall där förhållanden förändrats sedan anståndet beviljades. Förändringar som innebär att den betalningsskyldige inte längre uppfyller förutsättningarna för beviljat anstånd. En omprövning enligt 17 kap. 11 § SBL får därför anses ha mer gemensamt med återkallelseärenden, som t.ex. återkallelse av godkännande för F-skatt, än med Skatteverkets generella befogenhet att inom viss tid ompröva beslut till den betalningsskyldiges nackdel.

Skatteverkets generella befogenhet att ompröva till nackdel inom två år från utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut finns i 66 kap. Enligt praxis får Skatteverket ompröva på oförändrat utredningsmaterial under förutsättning att det inte finns några föreskrifter som begränsar möjligheterna att ompröva till nackdel (RÅ 1996 ref 102).

Den här bestämmelsen är en sådan begränsande föreskrift. Det innebär att bestämmelserna i 66 kap. om omprövning till nackdel inte ska tillämpas på beslut om anstånd med betalning av skatt utan sådana beslut får bara omprövas till nackdel om de förutsättningar för återkallelse som ges här är uppfyllda. För att det ska vara klart och tydligt anges i 66 kap. 18 § att beslut som får återkallas inte får omprövas till nackdel.

Mot bakgrund av det nu sagda används inte termen ”omprövning” här. I stället anges de åtgärder som kan bli aktuella, nämligen återkallelse av anståndet, nedsättning av anståndsbeloppet eller krav på säkerhet för fortsatt anstånd. Åtgärderna får vidtas om förhållandena ändrats väsentligt sedan anståndet beviljades eller om det finns andra särskilda skäl.

Dagens bestämmelse tar som redan nämnts främst sikte på fall där förhållanden ändrats väsentligt varför det kan ifrågasättas om ett anstånd kan återkallas i fall där förhållandena inte ändrats men där det visat sig att den betalningsskyldige har lämnat felaktiga uppgifter. Denna situation täcks dock av återkallelsegrunden ”särskilda skäl”.

Skatteverket får bara kräva säkerhet för fortsatt anstånd i fall som avses i 8 §. Om säkerhet inte fick krävas när anståndet beviljades får det alltså inte heller krävas senare på grund av ändrade förhållanden. En annan sak är den betalningsskyldige kan undvika återkallelse av t.ex. ett anstånd som beviljats på grund av synnerliga skäl genom att erbjuda säkerhet.

Det saknas skäl att undanta beslut om automatiska anstånd med att betala skattetillägg och kontrollavgift från paragrafens tillämpningsområde. Grunden för sådana beslut är att den betalningsskyldige begärt omprövning av överklagat kontrollavgiften eller skattetillägget eller beslutet som föranlett skattetillägget. Det är ett förhållande som endast kan förändras väsentligt genom att den skattskyldige återkallar sin begäran eller sitt överklagande. Anståndet kommer då att löpa ut senast tre månader efter den dag då länsrätten avskriver målet. Det finns med andra ord ingen möjlighet att med stöd av förevarande paragraf återkalla s.k. automatiska anstånd så länge den skattskyldige står fast vid sin begäran om omprövning eller sitt överklagande.

Avslutningsvis bör nämnas att en betalningsskyldig som är missnöjd med Skatteverkets beslut i en anståndsfråga kan begära att verket omprövar beslutet eller överklaga beslutet enligt bestämmelserna i 66 och 67 kap. En betalningsskyldig som anser att förhållandena ändrats sedan ett avslagsbeslut fattats kan dessutom ge in en ny ansökan om anstånd till Skatteverket.

Anstånd som är till fördel för det allmänna

17 §

Bestämmelsen är ny och ger Skatteverket befogenhet att bevilja anstånd med betalning av skatt som inte lämnats för indrivning. Som förutsättning gäller att anståndet kan antas vara till fördel för det allmänna.

Bakgrunden till bestämmelsen är Skatteverkets nya borgenärsroll, dvs. den nya roll som uppkommit genom att Skatteverket tagit över de offensiva borgenärsuppgifterna från Kronofogdemyndigheten. Det innebär att det är Skatteverket som företräder det allmänna som borgenär i fråga om fordringar av offentligrättslig karaktär. Med andra ord företräder Skatteverket staten när det gäller fordringar som vid verkställighet enligt utsökningsbalken handläggs som allmänna mål (prop. 2006/07:99, bet. 2006/07:SkU17, rskr. 2006/07:178, SFS 2007:324). Skälen för bestämmelsen redovisas i avsnitt 8.12.1.

Förebild för bestämmelsen är 7 § första stycket 1 indrivningslagen. Där sägs att Kronofogdemyndigheten får bevilja uppskov med betalningen om det kan antas vara till fördel för det allmänna.

Av förarbetena framgår att varje uppskovsbeslut ska ha som mål att den betalningsskyldige ska betala sin skuld. Om den betalningsskyldige inte bedöms kunna betala saknas förutsättningar för uppskov. Syftet med uppskovet är ytterst att Kronofogdemyndigheten ska avvakta med indrivningsåtgärder eftersom det främjar utsikterna att få betalt (prop. 1992/93:198, s. 87).

Ett uppskov antas vara till fördel för det allmänna om uppskovet ger ett bättre ekonomiskt utfall för det allmänna än om verkställighetsåtgärder vidtas omedelbart (prop. 1992/93:198, s. 87 och 88). Även här gäller att ett anstånd anses vara till fördel för det allmänna om det främjar utsikterna för att skatten eller avgiften kommer att betalas. Anståndet ska alltså framstå som ett bättre alternativ än att låta fordringen gå till indrivning. Så kan vara fallet om ett överlämnade till indrivning och registrering i utsöknings- och indrivningsdatabasen skulle försämra den skattskyldiges möjlighet att fortsätta sin verksamhet eller ta lån och därmed betala sin skatteskuld (jfr prop. 1996/97:100, s. 422).

Om den skattskyldige redan har en eller flera restförda skatteskulder hos Kronofogdemyndigheten kan ett överlämnande för indrivning avseende ytterligare en skatteskuld normalt inte anses påverka möjligheterna att få betalt negativt. Utrymmet för Skatteverket att bevilja anstånd enligt här aktuell bestämmelse är därför litet för redan restförda betalningsskyldiga.

I 70 kap. 2 § sägs att Skatteverket får avstå från att lämna en fordran för indrivning om det finns särskilda skäl. I kommentaren till den paragrafen sägs att vissa situationer där det i dag kan finnas skäl att avvakta med indrivning i stället bör hanteras inom ramen för den här bparagrafen och övriga bestämmelser om anstånd.

Anstånd enligt förevarande paragraf *får* Skatteverket bevilja. Den betalningsskyldige har alltså inte rätt att få anstånd på den grunden att det är till fördel för det allmänna. Paragrafen innehåller nämligen enbart en befogenhet för Skatteverket och ingen rättighet för den betalningsskyldige. Det innebär att Skatteverket inte är bundet av 15 och 16 §§ utan med hur stort belopp anstånd ska beviljas och hur lång anståndstiden ska vara styrs enbart av vad som är till fördel för det allmänna. Skatteverket får därför återkalla ett anstånd enligt förvarande paragraf när det inte längre är till fördel för det allmänna.

Eftersom det rör sig om en ren befogenhetsbestämmelse får anstånd beviljas även utan ansökan. En annan sak är att Skatteverket normalt inte bör bevilja anstånd utan att först

kontakta den betalningsskyldige. Det bör nämnas att ett anstånd enligt förevarande paragraf regelmässigt är till fördel för den betalningsskyldige, vilket beror på att anståndet aktualiseras när ett skattekontounderskott är på väg mot indrivning. I det läget innebär ett anstånd att kostnadsränta ska beräknas enligt basräntan i stället för enligt den s.k. höga kostnadsräntan, som är 15 procentenheter högre, och att den skattskyldige slipper att registreras i utsöknings- och indrivningsdatabasen.

Med hänsyn till att den betalningsskyldige inte har rätt till anstånd enligt förevarande paragraf får Skatteverkets beslut inte överklagas. Beslut enligt paragrafen räknas därför upp i bestämmelsen om överklagandeförbud i 67 kap. 5 §.

Bestämmelser om anstånd 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.

17 kap. 2 § andra stycket SBL

I 17 kap. 2 § andra stycket sägs att om det allmänna ombudet hos Skatteverket ansökt om förhandsbesked enligt lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor, får verket bevilja anstånd med inbetalningen av den skatt som är beroende av utgången i ärendet om förhandsbeskedet.

För att det allmänna ombudet ska få ansöka om förhandsbesked krävs bl.a. att Skatteverket har fattat ett beslut i saken och att beslutet har gått den enskilde emot.

I förarbetena till bestämmelsen om anstånd i skattebetalningslagen uttalade regeringen att det fick förutsättas att en ansökan om förhandsbesked från allmänna ombudet avser en rättsfråga som är oklar. Regeringen utgick därför från att det regelmässigt skulle finnas skäl att bevilja anstånd på den grunden att det är tveksamt om den skattskyldige kommer att behöva betala skatten. Den grunden gäller dock bara om den skattskyldige begärt omprövning eller överklagat och inte annars. Regeringen ansåg dock att anstånd alltid borde kunna beviljas om beslutad skatt föranlett det allmänna ombudet att ansöka om förhandsbesked, dvs. även när den som beslutet gäller inte överklagat. Detta är skälet till att anstånd på grund av att allmänna ombudet ansökt om förhandsbesked fått en egen bestämmelse (prop. 1997/98:65, s. 44).

Anstånd ska i fortsättningen alltid kunna beviljas om det är tveksamt hur mycket skatt eller avgift den betalningsskyldige kommer att behöva betala, dvs. inte som i dag bara när den betalningsskyldige begärt omprövning eller överklagat utan även i andra fall där en nedsättning av skatt eller avgift aktualiseras. Någon särskild bestämmelse om anstånd för fall där allmänna ombudet ansökt om förhandsbesked behövs därför inte längre. Det kommer nämligen regelmässigt att finnas grund för anstånd enligt 4 § och det oavsett om den betalningsskyldige begärt omprövning eller överklagat det beslut som föranlett förhandsbeskedet. Bestämmelsen i 17 kap. 2 § andra stycket SBL förs därför inte över hit.

17 kap. 3 a § SBL

Delägare i en utländsk juridisk person med lågbeskattade inkomster (CFC-bolag) ska under vissa förutsättningar beskattas för sin andel av det utländska företagens överskott, s.k. CFC-beskattning. Bestämmelserna finns i 39 a kap. inkomstskattelagen (1999:1229, IL). Vid beräkningen av delägarrens andel av överskottet medges avdrag för avsättningar till periodiseringsfond.

Om delägaren inte längre ska CFC-beskattas ska avsättningarna återföras till beskattning (30 kap. 10 a § IL). Skattskyldigheten för inkomsterna från CFC-bolaget kan t.ex. upphöra genom att andelen avyttras eller att ägarförhållandena ändras. Skattskyldigheten upphör också om CFC-bolaget redovisar underskott. Om CFC-bolaget året därpå på nytt redovisar ett överskott ska delägaren åter CFC-beskattas. I sådana fall kan det framstå som oskäligt att återföra avsättningarna och delägaren kan därför enligt 30 kap. 10 a § IL begära att fonderna inte återförs (prop. 2003/04:10, 91, 92 och 125). En sådan begäran kan bifallas först efter det att Skatteverket beslutat om beskattningen för beskattningsåret efter underskottsåret eftersom det är först då som det är klart om delägaren ska CFC-beskattas på nytt (prop. 2003/04:10, s. 92 och 125).

För att delägaren inte ska behöva betala in den skatt som belöper på fondavsättningarna finns en särskild bestämmelse om anstånd i 17 kap. 3 a § SBL. Där sägs att om det kan antas att den skattskyldige kommer att få bifall till sin begäran om att avsättningarna inte ska återföras får anstånd beviljas med betalningen av skatten (prop. 2003/04:10, s. 91, 92 och 134).

Det som aktualiserar frågan om skatten kommer att sättas ned är den skattskyldiges begäran om att avsättningarna inte ska återföras. Återföring ska inte ske om den skattskyldige åter ska CFC-beskattas beskattningsåret efter underskottsåret. Anstånd ska beviljas om det kan antas att den skattskyldige ska CFC-beskattas igen.

Någon särskild bestämmelse om anstånd vid återföring av periodiseringsfonder behövs inte utan behovet av anstånd tillgodoses genom 4 §. Om en skattskyldig enligt 30 kap. 10 a § IL begär att periodiseringsfonder inte ska återföras ska anstånd beviljas om det är tveksamt om den skattskyldige kommer att behöva återföra avsättningarna. Det är ett lägre beviskrav än dagens som ju kräver att det ska kunna antas att avsättningarna inte behöver återföras. Möjligheten till anstånd utvidgas alltså något, vilket till viss del uppvägs av att Skattverket genom att anstånden ska hanteras enligt 4 § får rätt att kräva säkerhet enligt 8 § om det kan antas att skatten inte kommer att betalas i rätt tid. Om det kan antas att den skattskyldige inte kommer att behöva betala skatten får dock säkerhet inte krävas enligt 8 § andra stycket 2. De som i dag har rätt till anstånd utan säkerhet kommer därför att ha det även i fortsättningen.

Av 6 § följer att anståndstiden får bestämmas till längst tre månader efter dagen för beslutet i den fråga som föranlett anståndet. Den fråga som föranlett anståndet är den skattskyldiges begäran om att avsättningarna till periodiseringsfonden inte ska återföras. Anståndstiden får alltså inte vara längre än tre månader räknat från Skatteverkets beslut i frågan om återföring. Det bör på nytt påpekas att Skatteverket inte kan besluta i återföringsfrågan förrän verket beslutat om skatten för beskattningsåret efter det år då CFC-bolaget redovisade underskott (prop. 2003/04:10, s. 92 och 125). Det är ju först då som det står klart om delägaren åter ska CFC-beskattas.

17 kap. 10 § SBL

En bestämmelse om att indrivning inte får begäras om anstånd har beviljats finns i dag i 17 kap. 10 § SBL. Den bestämmelsen har aldrig ändrats (prop. 1996/97:100, s. 615).

Om en avstämning av skattekontot ger ett underskott uppmanas den skattskyldige att betala beloppet med påföljd att det annars lämnas för indrivning. Finns det underskott på kontot även efter nästa avstämning lämnas underskottet för indrivning. Ett

större belopp än vad som betalningsuppsmanats får dock inte lämnas för indrivning.

Vi föreslår i avsnitt 8.5.3 att om anstånd beviljas före förfallodagen för den skatt som anståndet avser (anståndsskatten) ska anståndet krediteras den period då skatten förfaller till betalning. Syftet är att undvika s.k. skattebyten genom att låta anståndet möta skatten för att räknas av från denna. Om det uppkommer ett underskott för perioden då skatten och anståndet registreras kan varken underskottet eller överlämnandet för indrivning anses omfatta anståndsskatten. Bestämmelsen om att indrivning inte får begäras för belopp som omfattas av anstånd är alltså överflödigt i fall där anståndet krediteras samma period som anståndsskatten debiteras.

Även i fall där anstånd krediteras perioden efter den period då anståndsskatten debiterades kommer anstånd och skatt att möta varandra. Anståndsskatten debiteras period 1 och vid avstämningen uppkommer ett underskott som den skattskyldige uppmanas att betala. Det innebär att anståndsskatten ingår i ingående underskott period 2. Under period 2 krediteras anståndet och möter då anståndsskatten. Därmed får anståndet anses ha räknats av från anståndsskatten och skatten kan därför inte anses ingå i ett eventuellt underskott för period 2. En begäran om att underskottet ska drivas in kan då inte heller omfatta anståndsskatten. Även i nu aktuella fall är alltså bestämmelsen om att indrivning inte får begäras för belopp som omfattas av anstånd överflödigt.

Om anstånd beviljas först efter period 2 kommer anståndsskatten, om den är obetald, redan att ha lämnats över för indrivning när anståndet krediteras. Dagens bestämmelse om att belopp som omfattas av anstånd inte får lämnas för indrivning gäller inte fall där anståndsskatten redan är restförd.

Det kan alltså konstateras att vårt förslag att anstånd aldrig ska registreras tidigare än på anståndsskattens förfallodag innebär att bestämmelsen i 17 kap. 10 § SBL om att indrivning inte får begäras om anstånd beviljats blir helt överflödigt. Som nyss redogjorts för är det tillräckligt att kreditera anståndet för att anståndsskatten ska undgå indrivning. Någon motsvarighet till 17 kap. 10 § SBL finns därför inte i skatteförarandelagen.

I likhet med i dag ska Skatteverket få avvakta med att begära indrivning om det finns särskilda skäl. Som exempel nämns i förarbetena till skattebetalningslagen att den skattskyldige ansökt om anstånd och att det finns skäl att bevilja anstånd men att

Skatteverket ännu inte hunnit besluta i anstånd (prop. 1996/97:100, s. 628). Även i fortsättningen kan det finnas skäl att avvakta med indrivning i sådana fall. Om Skatteverket avvaktar och anstånd beviljas kommer nämligen krediteringen av anståndet att träffa anståndsskatten och skatten kommer då inte att lämnas för indrivning.

64 kap. Återbetalning av skatter och avgifter

Innehåll

1 §

Paragrafen anger kapitlets innehåll.

Återbetalning vid avstämning av skattekonto

2 §

I paragrafen finns bestämmelser om återbetalning av skatter och avgifter vid avstämning av skattekontot. Paragrafen ersätter 18 kap. 1 och 2 §§ SBL (prop. 1996/97:100, s. 616). Båda paragraferna kompletterades 1998 med hänvisningar till den nya bestämmelsen om återbetalningshinder för grupphuvudman i 18 kap. 7 a § SBL (prop. 1997/98:148, s. 75). 18 kap. 2 § SBL är dessutom ändrad när punktskatterna infogades i skattekontosystemet (prop. 2001/02:127, s. 177 och 178).

Om en avstämning av skattekontot visar ett överskott har kontohavaren i princip rätt att få ut beloppet. Enligt *första stycket punkten 1* ska ett sådant överskott återbetalas om kontohavaren begär det.

I vissa fall ska enligt *första stycket punkten 2* återbetalning göras automatiskt utan att kontohavaren behöver begära det. Det gäller belopp som ska tillgodoräknas enligt slutskatteberäkningen, dvs. överskott som beror på att preliminär skatt och övriga belopp som kontohavaren tillgodoräknats vid beräkningen enligt 56 kap. 8 § överstigit den slutliga skatten och de belopp som ska läggas till denna. Dessutom gäller det överskott som beror på beslut om överskjutande ingående mervärdesskatt eller punktskatt. Överskott som beror på att skatt eller avgift satts ned genom ett omprövningsbeslut eller efter ett beslut av domstol ska också betalas ut utan att kontohavaren har begärt det.

Bestämmelsen i *första stycket punkten 3* är ny. Kommuner och landsting betalar sin skatt genom avräkning mot fordran mot staten på kommunalskatt (62 kap. 9 §). Ett överskott på skattekontot kan således inte användas för betalning av skatter och avgifter och bör därför regelmässigt betalas ut automatiskt (se avsnitt 8.11).

Andra stycket är också nytt. Det innehåller ett undantag från bestämmelserna om automatisk återbetalning i första stycket 2. Om det belopp som ska återbetalas är mindre än 2 000 kronor och återbetalning inte kan göras till ett bank- eller kreditmarknads-konto, ska återbetalning inte göras automatiskt. I sådana fall krävs för återbetalning en begäran enligt första stycket 1. Skälen för bestämmelsen framgår av avsnitt 8.10.

Rätten till återbetalning av ett överskott är inte ovillkorlig. Av 4 § framgår att återbetalning inte ska göras i vissa situationer. Hinder mot återbetalning föreligger enligt den paragrafen t.ex. om beloppet kan komma att behövas för betalning av en skatt (dock inte F-skatt eller särskild A-skatt) eller avgift som beslutats men ännu inte förfallit till betalning.

Om kontohavaren vill att ett belopp som ska återbetalas utan begäran i stället ska stå kvar på skattekontot för att senare användas för betalning av skatter eller avgifter, kan en återbetalningsspärr begäras enligt 4 § 5.

Innan återbetalning enligt paragrafen kan bli aktuell ska registrering på skattekontot och avstämning av kontot ha skett. Bestämmelserna om registrering och avstämning av kontot finns i 61 kap., se författningskommentarerna till dessa bestämmelser.

Förtidsåterbetalning av mervärdesskatt och punktskatt

3 §

Paragrafen ersätter 10 kap. 20 § och 23 § andra stycket samt 18 kap. 4 § SBL som inte har ändrats (prop. 1996/97:100, s. 572, 573 och 618). Den reglerar förutsättningarna för återbetalning av överskjutande ingående mervärdesskatt och överskjutande punktskatt före den förfallodag för skatt som infaller efter redovisningsperiodens utgång.

Det finns inget som hindrar att skatt redovisas så snart redovisningsperioden gått ut, dvs. före de redovisningstidpunkter som anges i 23 kap. 27 och 31 §§. Det är vanligt att skattskyldiga redovisar överskjutande ingående mervärdesskatt före redovis-

ningsfristens utgång. Förevarande paragraf innebär dock att återbetalning av överskjutande ingående mervärdesskatt inte kan ske om enbart den överskjutande ingående mervärdesskatten redovisas tidigt utan i så fall ska skatteavdrag och arbetsgivaravgifter för samma redovisningsperiod redovisas samtidigt. Även oredovisade skatteavdrag, arbetsgivaravgifter och mervärdesskatt för tidigare perioder måste redovisas.

Bestämmelsen finns för att överskott på skattekontot som har sin grund i överskjutande ingående mervärdesskatt ska kunna användas till betalning av skatter som förfaller till betalning under samma månad och för tidigare oredovisade belopp. Med andra ord för att avräkning av sådana skatter ska kunna göras innan återbetalning sker (prop. 1996/97:100, s. 319–324 och 618).

Dagens ordalydelse av 10 kap. 20 § SBL är onödigt krånglig och bestämmelsen formuleras därför om. Den bestämmelsen ger tillsammans med 18 kap. 4 § SBL förutsättningarna för återbetalning. De arbetas därför samman. Den nya lydelsen tar sikte på det grundläggande syftet med paragrafen, nämligen att den som lämnar en mervärdesskattedeklaration med överskjutande ingående skatt samtidigt måste lämna deklaration för samtliga oredovisade skatter och perioder för att få återbetalning. Om inte en arbetsgivardeklaration redan lämnats ska alltså den skattskyldige även lämna en sådan deklaration för samma period. Dessutom ska arbetsgivar- och mervärdesskattedeklarationer lämnas för tidigare perioder för vilka deklaration ännu inte lämnats.

Dagens bestämmelser omfattar inte punktskatt. Den som lämnar en tidig mervärdesskattedeklaration med överskjutande ingående mervärdesskatt är alltså inte skyldig att samtidigt lämna en punktskattedeklaration för samma eller tidigare redovisningsperioder för vilka punktskattedeklaration ännu inte lämnats. Det innebär att överskjutande ingående mervärdesskatt kan komma att återbetalas utan att punktskatten räknas av.

Att bestämmelserna inte omfattar punktskatt innebär vidare att överskjutande punktskatt kan komma att återbetalas utan att andra skatter och avgifter för samma eller tidigare redovisningsperioder räknas av. Avräkning kan inte heller ske av oredovisad punktskatt avseende tidigare redovisningsperioder. Den som lämnar en tidig punktskattedeklaration med överskjutande punktskatt är ju inte skyldig att samtidigt lämna arbetsgivar- och mervärdesskattedeklarationer för samma eller tidigare redovisningsperioder för vilka deklaration inte lämnats. Någon skyldighet att lämna

punktskattedeklaration för tidigare och oredovisade perioder finns inte heller.

Frågan om förevarande bestämmelser även bör omfatta punktskatt synes inte ha berörts i samband med att punktskatterna infogades i skattekontosystemet (prop. 2001/02:127). Det finns dock skäl att pröva den nu.

I ett system med skattekonton ska krediteringar räknas av mot debiteringar. Överskott på ett skattekonto kan uppkomma i olika skeden på grund av att debiteringar och krediteringar inte bokförs vid samma tidpunkt. Ett reellt överskott på kontot kan dock bara uppkomma efter avstämning, dvs. när det kan konstateras att kontohavaren uppfyllt sin redovisningsskyldighet fram till avstämningstidpunkten och tidigare perioder är avstämnda och inga restförda belopp finns (prop. 1996/97:100, s. 319).

Skattekonton med transaktioner varje månad stäms av en gång per månad. Om en sådan avstämning visar att det finns ett överskott på kontot ska överskottet enligt 18 kap. 2 § SBL betalas tillbaka om den skattskyldige begär det. Grundas överskottet på ett beslut om överskjutande ingående mervärdesskatt eller beslut om punktskatt ska återbetalning ske automatiskt.

Återbetalning ska enligt 48 § skattebetalningsförordningen (1997:750, SBF) ske skyndsamt. I 49 § SBF sägs att återbetalning av överskjutande ingående mervärdesskatt eller överskjutande punktskatt ska ske senast vid utgången av kalendermånaden efter den månad då deklaration ska lämnas för aktuell redovisningsperiod.

Tanken är att återbetalning bara ska ske av reella överskott och inte av överskott som beror på att krediteringar och debiteringar avseende samma redovisningsperioder bokförs vid olika tidpunkter (prop. 1996/97:100, s. 321–323). Detta kommer i fråga om överskjutande ingående mervärdesskatt till uttryck i 18 kap. 4 § SBL som innebär att för återbetalning av ett överskott som beror på överskjutande ingående mervärdesskatt ska få ske före den förfalldag för skatt som infaller efter redovisningsperiodens utgång krävs att den skattskyldige fullgjort sin deklarationskyldighet för tidigare perioder.

Antalet skattskyldiga för punktskatt är väldigt få jämfört med antalet skattskyldiga för mervärdesskatt, närmare bestämt cirka 8 000 jämfört med över 900 000 skattskyldiga för mervärdesskatt. Vidare är det sannolikt att de situationer som diskuterats ovan inträffar mer sällan i fråga om punktskatt. Med hänsyn till

punktskatternas konstruktion är det t.ex. nog ovanligt att en punktskattedeklaration innehåller överskjutande punktskatt. Hur vanligt det är att en skattskyldig redovisar punktskatt och överskjutande ingående mervärdesskatt är svårt att sja om men det handlar troligen om förhållandevis få fall per år. En kvalificerad gissning är därför att antalet fall där det skulle vara aktuellt att räkna av punktskatt eller räkna av andra skatter innan punktskatt betalas är väldigt få i förhållande till hur många ärenden och beslut som hanteras i skattekontosystemet. Å andra sidan uppgår de årliga intäkterna från punktskatterna till runt 100 miljarder kronor varför det kan röra sig om stora belopp i de ärenden som förekommer.

Hur som helst bygger skattekontosystemet på att redovisningar och betalningar av olika skatter samordnas. Syftet är att undvika betalningsströmmar som i stort sett möter varandra. Statens roll som borgenär och kontrollaspekter gör vidare att det inte är rimligt att ena dagen betala ut skatt för att några dagar senare kräva in skatt (prop. 1996/97:100, s. 321).

När det gäller återbetalning av överskjutande ingående mervärdesskatt och överskjutande punktskatt är samordningen mellan redovisning och betalning av punktskatt och övriga skatter bristfällig. Dessa brister innebär att det bara kan vara några dagars mellanrum mellan en återbetalning av överskjutande ingående mervärdesskatt och en inbetalning av punktskatt. Punktskatterna är om man så vill inte infogade fullt ut. För att råda bot på det utvidgas förevarande bestämmelse till att även omfatta punktskatt. Den som lämnar en tidig mervärdesskattedeklaration med överskjutande ingående mervärdesskatt ska i fortsättningen inte kunna få återbetalning utan att först också redovisa eventuell punktskatt för samma eller tidigare redovisningsperioder. Dessutom ska den som lämnar en tidig punktskattedeklaration med överskjutande punktskatt för att kunna få återbetalning först redovisa övriga skatter för samma eller tidigare redovisningsperioder. Även en punktskattedeklaration ska lämnas för tidigare perioder som är oredovisade.

Återbetalning av överskjutande ingående mervärdesskatt och överskjutande punktskatt ska alltså kunna ske först efter att övriga arbetsgivar-, mervärdesskatte- och punktskattedekclarationer för avslutade redovisningsperioder har lämnats och dessa skatter har räknats av. Redovisningsskyldigheten framgår av förevarande paragraf. Att de redovisade skatterna ska räknas av följer av 4 § 3. Återbetalning ska givetvis inte heller ske om det finns något annat

återbetalningshinder enligt 4 § som t.ex. att den överskjutande ingående mervärdesskatten behövs för att betala slutlig skatt som har beslutats men ännu inte förfallit till betalning. Det framgår nu uttryckligen att 4 § är tillämplig även vid förtidsåterbetalning av överskjutande ingående mervärdesskatt och överskjutande punktskatt.

I *andra stycket* undantas kommuner och landsting från bestämmelsen.

Hinder mot återbetalning

4 §

I paragrafen listas de förhållanden som förhindrar en återbetalning. Paragrafen ersätter 18 kap. 7 § SBL. Den paragrafen har endast ändrats en gång, nämligen när hänvisningen till lagen (1993:892) om ackord rörande statliga fordringar m.m. ersattes av en hänvisning till lagen om Skatteverkets hantering av vissa borgenärsuppgifter (prop. 1996/97:100, s. 618 och 619 samt prop. 2006/07:99, s. 54).

Bestämmelsen i *punkten 2* är ny. Där sägs att ett belopp inte ska återbetalas om det behövs för avräkning enligt bestämmelserna i 61 kap. I vissa situationer kan det finnas ett överskott på ett skattekonto trots att det finns en skatteskuld som Skatteverket kan använda överskottet för att täcka. Så kan vara fallet om en person har fler än ett skattekonto. En företrädare för ett enkelt bolag eller ett partrederi kan t.ex. ha ett överskott på sitt privata skattekonto samtidigt som det finns ett underskott på skattekontot som används för skatt avseende verksamheten i bolaget eller partrederiet. Även för en person som bara har ett skattekonto kan ett överskott på kontot behövas för avräkning. Det gäller en person som enligt 59 kap. ska betala annans skatt. Om det finns en skatteskuld från vilken avräkning kan ske ska givetvis inte ett överskott på skattekontot betalas ut. I förtydligande syfte sägs det nu uttryckligen i lagtexten.

Enligt *punkten 3 a* ska återbetalning inte ske av belopp som kan komma att behövas för betalning av skatt (dock inte F-skatt eller särskild A-skatt) eller avgift som har beslutats men ännu inte förfallit till betalning. I vissa fall kan en skatt eller avgift som inte har förfallit till betalning omfattas av ett betalningsansånd. Ansåndet ska enligt 61 kap. 3 § registreras på skattekontot först på

förfallodagen. Även om anståndet inte har registrerats ska hänsyn givetvis tas till anståndsbeloppet vid bedömningen av om skatten eller avgiften som anståndet avser är ett återbetalningshinder enligt punkten 3 a. Om anstånd med betalningen av skatten eller avgiften har beviljats, kan ett överskott på skattekontot nämligen inte komma att behövas för betalning av denna skatt eller avgift.

I *punkten 3 b* sägs att återbetalning inte ska göras av belopp som inte har beslutats, men *med fog kan antas* komma att beslutas. Uttrycket *med fog* tillför inget som inte redan ligger i begränsningen *kan antas*. Det utgår därför.

Återbetalningshindret i 18 kap. 7 § 3 SBL för belopp som behövs för betalning av en skatteskuld efter beslut om ackord enligt lagen om Skatteverkets hantering av vissa borgenärsuppgifter ersätts med en avräkningsbestämmelse, se 62 kap. 13 §.

Paragrafen är, till skillnad från vad som gäller enligt 18 kap. 7 § SBL, inte tillämplig vid förtidsåterbetalning av preliminär A-skatt. Sådan återbetalning regleras i 5 §. För återbetalning krävs bl.a. att det kan antas att beloppet annars skulle betalas tillbaka efter slutskatteberäkningen. Redan av 5 § följer med andra ord att förtidsåterbetalning inte kan göras i sådana situationer som återbetalningshindren tar sikte på; då kan det inte antas att beloppet kommer att återbetalas.

Förtidsåterbetalning av preliminär A-skatt

5 §

Paragrafen reglerar förtidsåterbetalning av för mycket avdragen preliminär skatt. Den ersätter 18 kap. 3 § första–tredje och femte styckena SBL (prop. 1996/97:100, s. 616–618). 18 kap. 3 § SBL har bara ändrats i samband med att nuvarande LSK tillkom (prop. 2001/02:25, s. 214).

Dagens bestämmelse innehåller ett huvudrekvisit som gäller vid all förtidsåterbetalning av preliminär A-skatt: återbetalning får göras av belopp som motsvarar avdragen skatt som ännu inte har tillgodoräknats den skattskyldige till den del ”det kan antas att beloppet annars skulle betalas tillbaka efter den årliga avstämningen av skattekontot”. Härutöver ställs ett flertal andra krav för återbetalning. Vad som gäller varierar beroende på bl.a. om den som begär återbetalning är en fysisk eller juridisk person och om

återbetalningen aktualiseras före eller efter beskattningsårets utgång. Bestämmelsen är spretig och svåröverskådlig.

En effektiv skatteadministration förutsätter att gemensamma regler för beslut om och återbetalning av skatt gäller för så stor del av de skattskyldiga som möjligt. Förtidsåterbetalning av preliminär skatt är ett avsteg från de generella förfarandereglerna och varje ärende kräver manuell hantering av Skatteverket. En restriktiv hållning till sådan återbetalning är alltså påkallad av effektivitets-skäl. I de flesta fall har den enskilde dessutom själv haft möjlighet att undvika att betala för mycket preliminär skatt genom att begära en särskild beräkningsgrund för skatteavdragen (55 kap. 9 §).

Enligt utredningens bedömning finns det mot den bakgrunden skäl att minska utrymmet för förtidsåterbetalning av preliminär skatt. Möjligheten bör inte avskaffas helt eftersom det kan finnas situationer då det vore oskäligt att låta den enskilde vänta på återbetalningen. Bestämmelsen bör alltså få karaktären av ventil för särskilt ömmande fall. I övriga fall bör den enskildes intresse av förtidsåterbetalning få vika för intresset av ett effektivt förfarande.

Förutsättningarna för förtidsåterbetalning ska vara att 1) *det kan antas att beloppet annars skulle betalas tillbaka efter slutskatteberäkningen enligt 56 kap. 8 §, och 2) det är oskäligt att vänta med återbetalningen.* Bestämmelsen finns i första stycket.

Det första rekvisitet har sin motsvarighet i nuvarande reglering. Det andra rekvisitet är nytt och ersätter de olika förutsättningar för återbetalning som gäller enligt 18 kap. 3 § andra stycket SBL. Bestämmelsen gäller såväl fysiska som juridiska personer.

Om det är oskäligt att avvakta den ordinarie återbetalningen bör avgöras efter en helhetsbedömning i det enskilda fallet. I oskälighetsbedömningen ligger att det måste vara fråga om ett för den skattskyldige väsentligt belopp. Den beloppsgräns som enligt förarbetena till nuvarande bestämmelse ska vara en utgångspunkt för återbetalning till fysiska personer under inkomståret bör kunna gälla även i fortsättningen. Det bör alltså normalt vara fråga om ett belopp på minst 0,2 basbelopp. Enbart den omständigheten att beloppet är betydande kommer dock inte regelmässigt att vara tillräckligt för förtidsåterbetalning. Härutöver krävs att det finns ett angeläget behov av förtida återbetalning. Ett exempel på ett sådant behov är att återbetalningen ska användas för att betala restförda skulder.

En omständighet som också bör vägas in i bedömningen är den tid som återstår fram till den ordinarie återbetalningen. Om endast en kort tid återstår kan det i många fall vara skäligt att avvakta.

De två rekvisiten kommer i någon mån att samspela. Om det är i det närmaste helt klart att återbetalning kommer att ske med visst belopp kan dröjsmålet framstå som oskäligt även om övriga skäl kanske inte är fullt så starka som annars bör krävas. Exempel på situationer då det i vissa fall med relativ säkerhet kan sägas att visst belopp kommer att betalas tillbaka är när en skattskyldig har emigrerat eller avlidit. I sådana fall är ofta såväl de inkomster som ska beskattas som den betalade preliminära skatten för hela året kända.

I *andra stycket* finns en särskild beräkningsregel för juridiska personer. *Tredje stycket* anger att återbetalning som gäller ett handelsbolag ska göras till delägare om det inte finns särskilda skäl för betalning direkt till handelsbolaget. Innehållet i andra och tredje styckena har sin motsvarighet i 18 kap. 3 § tredje stycket SBL.

Bestämmelsen i 18 kap. 3 § fjärde stycket SBL får ingen motsvarighet. Enligt den bestämmelsen ska återbetalning som grundas på ett beslut om ändrad beräkning av preliminär skatt i samband med konkurs eller utmätning enligt 8 kap. 27 eller 28 § SBL göras till konkursboet respektive Kronofogdemyndigheten. Utrymmet för tillämpning av bestämmelsen är redan nu litet. Konkursboet eller Kronofogdemyndigheten ska ha begärt ändrad beräkning under beskattningsåret (motsvaras av omprövning av beslut om preliminär A-skatt enligt vårt förslag). Dessutom ska beslutet innebära att det finns grund för återbetalning. Det hör inte till vanligheterna. Förutsättningen är nämligen att Skatteverket har satt ned skatteavdraget till noll kronor och att det kan antas att redan gjorda skatteavdrag är så höga att den skattskyldige kommer att tillgodoräknas skatt när den slutliga skatten har bestämts. En sådan bedömning är svår att göra redan under beskattningsåret eftersom det krävs kännedom om de framtida inkomsterna. Vidare ska eventuella skatteskulder täckas innan återbetalning kan bli aktuell.

När nu möjligheterna till förtidsåterbetalning generellt inskränks blir tillämpningsområdet så litet att det inte är motiverat att behålla bestämmelsen. Ett konkursbo eller Kronofogdemyndigheten får alltså använda sig av möjligheten att utmäta fordran på skatt som ska betalas tillbaka (71 kap. 3 § SBL). Det

innebär att den ordinarie avräkningen mellan preliminär och slutlig skatt får avvaktas.

Återbetalning vid skattefrihet

6 §

I paragrafen finns bestämmelser om återbetalning av mervärdesskatt och punktskatt till bl.a. internationella organisationer. Det är en slags reservreglering som ska tillämpas i de fall sådana organ i materiellt avseende har en rätt till skattefrihet som avviker från vad som gäller enligt mervärdesskattelagen och punktskattelagarna. Motsvarande gäller i dag enligt 18 kap. 4 b § SBL. Den paragrafen infördes 2004 och har inte ändrats (prop. 2004/05:15, s. 68–70).

I 18 kap. 4 b § andra stycket SBL finns en upplysning om att regeringen meddelar föreskrifter om förfarandet. Vi har genomgående valt att avstå från upplysningar om verkställighetsföreskrifter och föreslår inte någon motsvarighet (se avsnitt 2.6).

Överföring av skatt till en annan stat

7 §

Paragrafen ersätter 18 kap. 5 § första stycket SBL och 14 § andra stycket SINK. 18 kap. 5 § första stycket SBL är ändrad när Skatteverket tillkom och herefter har en språklig justering gjorts (prop. 1996/97:100, s. 618, prop. 2002/03:99 och prop. 2007/08:26, s. 62). 14 § andra stycket SINK ändrades i samband med skattekontoreformen och i samband med att skatteförvaltningen blev en myndighet (prop. 2004/05:19, s. 64, prop. 1996/97:100, s. 655 och prop. 2002/03:99).

Med stöd av bestämmelsen kan Skatteverket bestämma att skatt som betalats genom skatteavdrag här i landet ska överföras till en annan stat. Paragrafen gäller såväl skatteavdrag för preliminär skatt som skatteavdrag för särskild inkomstskatt för utomlands bosatta.

Av 18 kap. 5 § första stycket SBL framgår inte uttryckligen att bestämmelsen avser skatt som har betalats genom skatteavdrag. I förtydligande syfte sägs det nu i paragrafen.

Behov av överföring kan uppstå när skatteavdrag gjorts och Skatteverket senare under beskattningsåret beslutar om befrielse

från skatteavdrag för preliminär skatt (10 kap. 9 §) eller för särskild inkomstskatt (13 kap. 4 §).

När överföring av skatt sker har skatten ännu inte tillgodoräknats den skattskyldige och den är ännu inte registrerad på skattekontot. Överföring kan ske även om den skattskyldige har ett underskott på skattekontot. När den slutliga skatten registreras på skattekontot krediteras den avdragna skatten i sin helhet och det belopp som överförts till en annan stat debiteras.

8 §

Paragrafen ersätter 18 kap. 5 § andra stycket SBL (prop. 1996/97:100, s. 618). Den delen av paragrafen är ändrad dels när Skatteverket tillkom (prop. 2002/03:99), dels när förmögenhets-skatten avskaffades (prop. 2007/08:26, s. 62).

I paragrafen regleras överföring av skatt på inkomst som har beskattats både här i landet och i en annan stat. Överföring kan ske av inbetald skatt oberoende av om den betalats som preliminär eller slutlig skatt. En förutsättning för överföring är att den svenska skatten satts ned med motsvarande belopp. Överföringen får dock inte avse ett belopp som behövs för betalning av svensk skatt för beskattningsåret.

Belopp som förs över till annan stat ligger inte till grund för beräkning av intäktsränta, se 65 kap. 17 § andra stycket och författningskommentaren till den bestämmelsen. Fordran på skatt som ska överföras får enligt 71 kap. 2 § andra stycket inte överlåtas.

Överskott som inte har kunnat betalas tillbaka

9 §

Paragrafen ersätter 18 kap. 10 § första stycket SBL (prop. 1996/97:100, s. 620 och 621). Den enda ändringen av paragrafen gjordes när Skatteverket kom till (prop. 2002/03:99).

10 §

I paragrafen finns bestämmelser om när ett överskott som inte kunnat återbetalas tillfaller staten. *Första stycket* ersätter 18 kap. 10 § andra stycket SBL som inte är ändrat (prop. 1996/97:100, s. 620 och 621).

Andra stycket är nytt. Ett överskott som är mindre än 100 kronor och som finns på ett skattekonto som inte har använts

(annat än för registrering av ränta) under tre år, ska tillfalla staten om ett försök att återbetala beloppet har misslyckats. I bestämmelsen ligger alltså att Skatteverket ska göra ett försök att nå kontohavarna till passiva konton och meddela att det finns ett överskott som kan betalas ut. Lyckas inte detta ska beloppet tillfalla staten.

Det är det ursprungliga överskottet som ska understiga 100 kronor. Den ränta som har tillgodoräknats på grund av överskottet ska alltså inte räknas med.

Utgångspunkten för beräkning av tioårsfristen ska enligt förarbetena till skattebetalningslagen vara den avstämning då beloppet först uppkom (prop. 1996/97:100, s. 620). Treårsfristen gäller bara konton som inte används för annat än registrering av ränta. Fristen räknas således från den sista registreringen som avser annat än ränta.

Om ett belopp ska tillfalla staten på grund av att det inte har kunnat återbetalas inom angiven tid ska räntan som tillgodoförts på grund av överskottet också tillfalla staten. Det framgår av ett nytt *tredje stycke* (jfr 8 § andra stycket preskriptionslagen [1981:130]).

65 kap. Ränta

1 §

Paragrafen inleder kapitlet och anger dess innehåll. Dessutom förklaras termerna kostnads- respektive intäktsränta. Den delen av paragrafen är hämtad från 19 kap. 1 § SBL, som aldrig har ändrats (prop. 1996/97:100, s. 621).

Grunder för ränteberäkningen

2 §

Här anges grunden för ränteberäkningen. Paragrafen ersätter 19 kap. 2 § första stycket SBL, som behållit sin ursprungliga lydelse (prop. 1996/97:100, s. 621).

I dag sägs att ränteberäkningen ska grundas på den sammanlagda skatteskuld eller skattefordran som den skattskyldige har varje dag. Utgångspunkten för beräkningen är, med ett undantag, saldot på skattekontot (prop. 1996/97:100, s. 621). Det

är saldot på skattekontot som avgör om kostnads- eller intäktsränta ska påföras. I syfte att uttrycka detta tydligare ändras ordalydelsen.

Ränteberäkning utanför skattekontot förekommer endast när det gäller ansvar för skatt eller avgift enligt 59 kap., så kallat sidobetalningsansvar. På skattekontot som tillhör den som är betalningsskyldig enligt ett ansvarsbeslut (sidobetalaren) görs inga registreringar med anledning av betalningsskyldigheten. Kostnadsränta ska dock beräknas på ansvarsbeloppet (20 §) och i vissa situationer ska intäktsränta beräknas (21 §). Att ränteberäkningen i dessa fall ska göras utanför sidobetalarens konto framgår av *andra stycket*.

Enligt 19 kap. 2 § andra stycket SBL ska kostnadsränta i vissa fall inte beräknas för tiden från och med 13 februari till och med den 3 maj taxeringsåret på belopp upp till och med 20 000 kronor. Detta gäller bl.a. i fråga om slutlig skatt. För att förenkla ränteberäkningen föreslår vi att den regeln slopas och innehållet i 19 kap. 2 § andra stycket SBL förs därför inte över hit.

I *tredje stycket* sägs att ränta ska påföras (kostnadsränta) eller tillgodoräknas (intäktsränta) varje månad. Motsvarande innehåll finns i dag i 19 kap. 10 § första stycket och 14 § SBL och har gällt sedan skattebetalningslagens tillkomst (prop. 1996/97:100, s. 625 och 627). Här slås bestämmelserna samman till en och placeras i avsnittet om ränteberäkningens grunder i stället för att som i dag ges som avslutande bestämmelser i avsnitten om kostnadsränta respektive intäktsränta.

3 §

I paragrafen anges hur den s.k. basräntan ska beräknas, dvs. den räntesats som utgör utgångspunkten för bestämmandet av kostnads- och intäktsränta i olika fall. Paragrafen ersätter 19 kap. 3 § SBL, som aldrig har ändrats (prop. 1996/97:100, s. 621).

Av 19 kap. 3 § SBL följer att basräntan ska fastställas till helt procenttal enligt de närmare föreskrifter som meddelas av regeringen. Föreskrifter om att ränta ska betalas eller tillgodoräknas på skatteskulder respektive skattefordringar får anses vara föreskrifter om skatt i den mening som avses i 8 kap. 3 § RF (jfr RÅ 1987 ref. 21 och 1988 ref. 146). I 8 kap. 7 § RF undantas föreskrifter om skatt uttryckligen från de områden inom vilka det är möjligt för riksdagen att delegera normgivningskompetens till regeringen.

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 19 kap. 3 § SBL är alltså obehövligt och upprepas därför inte här. Tilläggas bör att i avsnitt dras slutsatsen att den nya skatteförfarandelagen inte bör innehålla några bestämmelser som enbart upplyser om förekomsten av verkställighetsföreskrifter.

Till skillnad från 19 kap. 3 § SBL sägs här bara att basräntan ska fastställas på grundval av räntesatsen för sexmånaders statsskuldväxlar. Att basräntan ska fastställas till helt procenttal behöver dock inte sägas i lag. Närmare föreskrifter om hur räntan ska beräknas får nämligen anses som verkställighetsföreskrifter och de kan därför meddelas i förordning eller efter regeringens bemyndigande i föreskrifter med lägre valör.

4 §

I paragrafen sägs efter vilken räntesats kostnads- respektive intäktsränta ska beräknas.

I avsnitt 8.6 föreslås i syfte att förenkla ränteberäkningen att kostnadsränta inte längre ska beräknas enligt mellannivån. Det ska i fortsättningen bara finnas två räntenivåer, nämligen basräntan (låg kostnadsränta) och basräntan plus 15 procentenheter (hög kostnadsränta). Huvudregeln, som ges här, är att kostnadsränta beräknas efter en räntesats som motsvarar basräntan. Från denna huvudregel finns det två undantag, dvs. i två fall gäller s.k. hög kostnadsränta. Det ena undantaget finns i 10 § och avser kostnadsränta på arbetsgivaravgifter, skatteavdrag, mervärdesskatt och punktskatt som beslutats skönmässigt i avsaknad av redovisning. Undantag nummer två finns i 12 § och avser kostnadsränta på skatt som inte betalas i rätt tid.

Intäktsränta beräknas, i likhet med i dag, undantagslöst efter en räntesats som motsvarar 45 procent av basräntan.

Första stycket där nivån på kostnadsräntan anges ersätter bestämmelser om räntesats i 19 kap. 5–7 a §§ SBL. Vilka ändringar som gjorts i dessa paragrafer framgår av kommentarerna till 5–11 §§.

Från och med den 1 juni gäller ett golv för mellankostnadsränta på slutlig skatt och sent debiterad preliminär skatt. Det innebär att sådan ränta för beräknas till lägst 1,25 procent (prop. 2008/09:181).

I syfte att förenkla ränteberäkningen på främst slutlig skatt föreslår vi i avsnitt 8.6 att mellankostnadsräntan slopas. Vi föreslår dock att räntegolvet på 1,25 procent i fortsättningen ska gälla för låg kostnadsränta på slutlig skatt och sent debiterad preliminär skatt. Eftersom basräntan för närvarande är noll procent innebär det att kostnadsräntan på de första 20 000 kronorna av slutlig skatt att betala eller av sen debitering av preliminär skatt höjs från noll procent till 1,25 procent.

I dag beräknas alltid låg kostnadsränta på slutlig skatt som ska betalas till följd av en omprövning eller ett domstolsbeslut. För att ränteberäkning ska bli enhetlig och enkel ska dock räntegolvet på 1,25 procent gälla generellt för kostnadsränta som ska beräknas på slutlig skatt att betala.

Andra stycket, som talar om enligt vilken räntesats intäktsränta ska beräknas, ersätter 19 kap. 14 § SBL, som har behållit sin ursprungliga lydelse (prop. 1996/97:100, s. 626).

Kostnadsränta på sent debiterad preliminär skatt

5 §

Paragrafen ersätter tillsammans med 9 § tredje stycket 19 kap. 4 § SBL, som bara ändrats en gång och det var när ett golv infördes för mellankostnadsräntan (prop. 1996/97:100, s. 622 och prop. 2008/09:181).

I 19 kap. 4 § SBL sägs att när det är fråga om debiterad preliminär skatt som ska betalas in efter den 17 januari taxeringsåret, beräknas kostnadsränta från och med den 13 februari taxeringsåret till och med den dag då betalning senast ska ske. Räntan beräknas efter en räntesats som motsvarar 125 procent av basräntan – s.k. mellankostnadsränta. På de först 20 000 kronorna av en debiteringen beräknas dock kostnadsränta först från och med den 4 maj taxeringsåret och enligt en räntesats som motsvarar basränta, dvs. låg kostnadsränta.

F-skatt och särskild A-skatt ska enligt dagens regler debiteras senast den 18 januari inkomståret och betalas senast den 12 i varje månad under tiden februari–januari, i januari och augusti dock senast den 17. Om skatten debiteras efter den 20 december inkomståret, ska skatten betalas senast den förfallodag som infaller närmast efter det att 30 dagar har gått från beslutsdagen.

Våra förslag i fråga om betalning av preliminär skatt innebär att begreppet inkomstår utgår och att preliminär skatt i stället ska betalas för beskattningsår. Debiteringen ska beslutas senast den 20 i beskattningsårets första månad. Skatten ska betalas med lika stora belopp på de förfallodagar som gäller i dag.

Uppkommer skyldighet att betala F-skatt eller särskild A-skatt senare, ska beslut om debitering av preliminär skatt fattas så snart som möjligt (55 kap. 2 §). Om den preliminära skatten beslutas efter den 20 i beskattningsårets sista månad, ska enligt 62 kap. 5 § tredje stycket hela skatten betalas senast på förfallodagen i månaden efter beslutet eller, om beslutet fattats efter den 20 i en månad, förfallodagen i andra månaden efter beslutet. Den tidigaste tänkbara förfallodagen är den 12 i andra månaden efter beskattningsåret.

Det nu sagda i kombination med att termen taxeringsår ska utgå gör att det inte är relevant att tala om preliminär skatt som ska betalas efter den 17 januari taxeringsåret. Däremot finnas det behov av en särskild räntebestämmelse för preliminär skatt som ska betalas efter utgången av den ordinarie betalningsperioden för preliminär skatt, dvs. efter månaden efter beskattningsåret. Utan en sådan bestämmelse skulle det inte finnas något incitament att betala rätt preliminär skatt redan under betalningsperioden.

Det är bara preliminär skatt som debiteras efter den 20 i beskattningsårets sista månad som ska betalas efter betalningsperiodens utgång, dvs. bara i fall som avses 62 kap. 5 § tredje stycket. Skatt som debiteras så sent ska vara betalad den 12 i andra månaden efter beskattningsåret eller senare.

I praktiken är det bara när skyldigheten att betala F-skatt eller särskild A-skatt uppkommer sent under betalningsperioden eller när debiterad preliminär skatt omprövas som preliminär skatt ska betalas så sent. Även preliminär skatt som ska betalas till följd av ett domstolsbeslut kan förfalla till betalning efter betalningsperioden.

Här regleras kostnadsränta på preliminär skatt som debiteras sent genom ett grundbeslut, dvs. enligt 55 kap. 2 § andra stycket. Med att debiteringen är sen avses att den preliminära skatten ska betalas den 12 i andra månaden efter beskattningsåret eller senare.

I likhet med i dag bör kostnadsränta på sent debiterad preliminär skatt beräknas retroaktivt. Som redan nämnts ska termen taxeringsår utgå (avsnitt 5.2.5). Dagens startdatum för ränteberäkningen, nämligen den 13 februari taxeringsåret, kan

därför inte längre användas. I stället ska kostnadsränta beräknas från och med den 13 i andra månaden efter beskattningsåret. Det innebär ingen förändring för fysiska personer och för företag med kalenderår som räkenskapsår. För företag med brutet räkenskapsår innebär det dock att ränteberäkningen tidigareläggs.

Nytt är att kostnadsräntan ska beräknas till och med dagen för debiteringsbeslutet och inte som i dag till den dag då betalnings senast ska ske. Syftet med ändringen är att Skatteverket ska kunna upplysa om hur mycket ränta som kommer att påföras på förfallodagen. Detta utvecklas i avsnitt 8.6.

Kostnadsränta på preliminär skatt som debiteras sent efter omprövning eller efter beslut av domstol regleras i 9 § tredje stycket.

I avsnitt 8.6 föreslås i syfte att förenkla ränteberäkningen att kostnadsränta inte längre ska beräknas enligt mellannivån. Det innebär att i fortsättningen ska låg kostnadsränta beräknas på sent debiterad preliminär skatt. Som sägs i 4 § får dock låg kostnadsränta på sent debiterad preliminär skatt beräknas till lägst 1,25 procent, vilket motsvarar det golv som i dag gäller för mellankostnadsräntan och den ränta som i dag beräkna på den delen av en sen debitering som överstiger 20 000 kronor. Den räntenivån, ska till skillnad från i dag, även gälla för den del av debiteringen som inte överstiger 20 000 kronor.

För att ytterligare förenkla ränteberäkningen föreslår vi också att det bara ska finnas ett utgångsdatum för ränteberäkningen. Det innebär att kostnadsränta på de första 20 000 kronorna av en sen debitering ska beräknas redan från och med den 13 i andra månaden efter beskattningsåret och inte som i dag först från och med den 4 maj taxeringsåret (den 4 i femte månaden efter beskattningsåret översatt till våra förslag).

Kostnadsränta på slutlig skatt

6 §

Paragrafen reglerar beräkningen av kostnadsränta när det finns slutlig skatt att betala och ersätter 19 kap. 5 § SBL, som behållit sin ursprungliga lydelse (prop. 1996/97:100, s. 622 och 623).

I förhållande till dagens bestämmelse görs tre ändringar.

Som redan sagts i kommentaren till 2 § slopas brytpunkten på 20 000 kronor för ränteperiodens längd, vilket innebär att det i

fortsättningen bara ska finnas ett startdatum för ränteberäkningen. Detta datum gäller oavsett skattebeloppets storlek. Datumet den 4 maj taxeringsåret för belopp upp till 20 000 kronor försvinner.

Som framgår av avsnitt 5.2.5 ska termen taxeringsår inte användas i den nya lagen. Termen inkomstår ska inte heller användas. I stället ska preliminär skatt betalas för beskattningsår. För företag med brutet räkenskapsår innebär det att betalningen av preliminär skatt tidigareläggs. I konsekvens med nyss nämnda förslag ska kostnadsränta enligt förevarande paragraf beräknas från och med den 13 i andra månaden efter beskattningsåret. För fysiska personer och för företag med kalenderår som räkenskapsår innebär det ingen förändring. Företag med brutet räkenskapsår måste dock betala kompletterande preliminär skatt tidigare än i dag för att undvika kostnadsränta eftersom startdagen för ränteberäkningen tidigareläggs.

En annan ändring är att den s.k. mellankostnadsräntan slopas. Det innebär att kostnadsränta på slutlig skatt att betala i fortsättningen ska beräknas enligt en räntenivå som motsvarar basränta, s.k. låg kostnadsränta. Ändringarna syftar till att förenkla ränteberäkningen. Skälen för ändringarna redovisas i avsnitt 8.6.

Från och med den 1 juni gäller ett golv för mellankostnadsränta på slutlig skatt, vilket innebär att räntan får beräknas till lägst 1,25 procent (prop. 2008/09:181). Vi föreslår i avsnitt 8.6 att detta golv i fortsättningen ska gälla för låg kostnadsränta på slutlig skatt. Bestämmelsen finns i 4 § och innebär att kostnadsräntan på slutlig skatt inte får understiga 1,25. Eftersom basräntan för närvarande är noll innebär det att räntan på de första 20 000 kronorna av slutlig skatt att betala höjs från noll procent till 1,25 procent.

Den tredje ändringen är att kostnadsränta inte längre ska beräknas fram till förfallodagen för slutlig skatt att betala utan bara till och med dagen för beslutet om slutlig skatt. Därigenom blir ränteberäkningen definitiv i den mening att den inte påverkas av händelser på skattekontot mellan beslutsdagen och förfallodagen. Syftet med ändringen är att Skatteverket i samband med slutskattebeskedet ska kunna upplysa om hur mycket ränta som kommer att påföras på förfallodagen. Det förbättrar Skatteverkets förutsättningar att beräkna hur stort belopp det måste finnas täckning för på skattekontot på förfallodagen. Skälen för förslaget finns i avsnitt 8.6 där det även föreslås att betalningstiden för slutlig skatt att betala ska kortas från 90 till 30 dagar.

Ränteberäkningen på slutlig skatt att betala är retroaktiv, dvs. den ska beräknas från och med den 13 i andra månaden efter beskattningsåret. Med det menas att beräkningen ska göras som om skatten hade debiterats den 13 i andra månaden efter beskattningsåret och med beaktande av samtliga transaktioner på skattekontot under ränteperioden. Det som sker är att skatten debiteras fiktivt och utifrån denna fiktiva debitering räknas saldot på skattekontot om dag för dag under ränteperioden. Saldot på skattekontot dag för dag avgör storleken på räntan. Den framräknade räntan debiteras sedan på kontot på skattens förfallodag.

Av *andra stycket* framgår att om särskilda avgifter ingår i beräkningen enligt 56 kap. 8 § ska dessa räknas av innan kostnadsräntan beräknas. Kostnadsränta ska alltså beräknas på slutlig skatt att betala exklusive särskilda avgifter. Det innebär att om det inte finns någon slutlig skatt att betala efter det att de särskilda avgifterna exkluderats ska kostnadsränta inte beräknas.

Av 19 kap. 2 § tredje stycket SBL följer att skatt enligt 2 § första stycket 7 och 8 § lagen om avkastningsskatt på pensionsmedel inte ska ingå i skatteskuld eller skattefordran för tiden från och med den 13 februari taxeringsåret och förfallodagen för slutlig skatt i 16 kap. 6 § SBL. Bestämmelsen är från 2009 och avser obegränsat skattskyldiga som ska betala avkastningsskatt på grund av att de innehar en utländska pensionsförsäkring eller ingått ett avtal med ett utländskt tjänstepensionsinstitut som är jämförbart med en pensionsförsäkring (prop. 2008/09:55, s. 74–78, 97 och 106).

Avkastningsskatt på kapital i svenska pensionsförsäkringar betalas av försäkringsgivaren. I 58 kap. 18 a IL finns bestämmelser som gör det möjligt för utländska försäkringsgivare att avtala med försäkringens innehavare att försäkringsgivaren för försäkringsstagarens räkning ska betala den avkastningsskatt som belöper på försäkring genom att utan inkomstskattekonsekvenser ta medel ur försäkringen.

Möjligheten att betala avkastningsskatt med medel ur försäkringen förutsätter att den skattskyldige avvaktar med att betala skatten till dess att den slutliga skatten har debiterats. Syftet med att reglera när medel får tas ur försäkringen är att motverka missbruk.

Den skattskyldige kan alltså inte använda medel ur försäkringen för att betala in slutlig skatt i förväg och därigenom undgå kostnadsränta. Det är skälet till att avkastningsskatt som belöper på

utländska pensionsförsäkringar inte ska beaktas när kostnadsränta beräknas på slutlig skatt.

Dagens ordning upprätthålls genom att det av andra stycket 2 följer att om skatt enligt 2 § första stycket 7 och 8 lagen om avkastningsskatt på pensionsmedel ingår i beräkningen enligt 56 kap. 8 §, ska skatten räknas av innan kostnadsräntan beräknas. Kostnadsränta ska alltså beräknas på slutlig skatt att betala exklusive sådan avkastningsskatt. Det innebär att om det inte finns någon slutlig skatt att betala efter det att avkastningsskatten exkluderats ska kostnadsränta inte beräknas.

Kostnadsränta vid anstånd

7 §

I paragrafen sägs att kostnadsränta ska beräknas om anstånd med betalning av skatt beviljats och skatten ska betalas när anståndstiden gått ut. Paragrafen ersätter 19 kap. 6 § SBL (prop. 1996/97:100 s. 623). Den ändrades dels när arvs- och gåvoskatten infogades i skattekontosystemet och när skatten upphävdes, dels när den särskilda sjukförsäkringsavgiften infördes och när den upphävdes (prop. 2000/01:117, s. 71–74, prop. 2004/05:21, s. 105–107, prop. 2004/05:25, s. 27 och prop. 2006/07:1 utg. omr. 10).

När anstånd beviljas krediteras anståndsbeloppet skattekotot. I dag sker krediteringen samma dag som anståndsbeslutet registreras. Anståndsbeloppet räknas inte av från den skatt anståndet gäller utan mot debiteringarna under den period då anståndet registreras. På skattekotot behandlas alltså anståndet på samma sätt som en inbetalning.

Anståndsränta ska beräknas från och med dagen efter skattens ursprungliga förfallodag utom i två fall, nämligen vid anstånd på grund av totalförsvarstjänstgöring eller synnerliga skäl. I dessa fall ska kostnadsränta i stället beräknas från och med den dagen då anståndet beviljades, dvs. från och med den dag då anståndet krediterades. Skälet till att startdagen för ränteberäkningen i nu nämnda fall avviker från vad som annars gäller är att anstånd på grund av totalförsvarstjänstgöring eller synnerliga skäl krediteras på skattekotot den dag då anståndet beviljas (jfr. prop. 1996/97:100, s. 623).

Lagstiftarens skäl för att beräkna kostnadsränta vid anstånd på grund av totalförsvarstjänstgöring eller synnerliga skäl från och

med anståndskrediteringen är inte helt logiskt eftersom skälet är giltigt för alla typer av anstånd. Med andra ord oavsett grund krediteras ett anstånd samma dag som det beslutas, låt vara att det nu föreslås att krediteringen aldrig ska ske före anståndsskattens förfallodag (avsnitt 8.5.3). Det är därför svårt att förstå varför kostnadsränta ska beräknas från anståndskrediteringen enbart när anstånd beviljas på grund av totalförsvaretjänstgöring eller synnerliga skäl.

Om den skattskyldige ansöker om anstånd först efter det att skatten förfallit till betalning är det långt ifrån oväsentligt om kostnadsränta beräknas från förfallodagen eller från den dag då anståndet registreras. Sker beräkningen från förfallodagen kommer anståndsränta i stället för kostnadsränta vid sen betalning att beräknas för tiden mellan förfallodagen och registreringen. Det är en avsevärd skillnaden eftersom den kostnadsränta som beräknas vid sen betalning är 15 procentenheter högre än anståndsran-
tan.

Mot bakgrund av det nu sagda ska startdagen för beräkningen av anståndsran-
ta vara densamma oavsett grunden för anstånd. Eftersom det inte är motiverat med en förändring i skärpande riktning bör anståndsran-
ta i fortsättningen alltid beräknas från skattens ursprungliga förfallodag, dvs. även när grunden för anståndet är totalförsvaretjänstgöring eller synnerliga skäl.

Kostnadsränta vid omprövning och överklagande

Huvudregeln

8 §

Här regleras hur kostnadsränta beräknas på skatt som ska betalas på grund av ett omprövningsbeslut eller ett beslut av domstol. I dag regleras det i 19 kap. 7 § SBL (prop. 1996/97:100, s. 623 och 624). Paragrafen har ändrats ett flertal gånger. Hänvisningen till 16 kap. 7 § SBL lades till 1999 (prop. 1997/98:134, s. 69). År 2001 slopades ett stycke som gällde beräkning av kostnadsränta vid återföring av mervärdesskatt under pågående konkurs (prop. 1999/2000:82, s. 151). Därefter har paragrafen ändrats i samband med att Skatteverket ersatte Riksskatteverket och de tio skattemyndigheterna samt när den särskilda sjukförsäkringsavgiften kom och försvann (prop. 2002/03:99, prop. 2004/05:21, s. 105–107 och prop. 2006/07:1, utg. omr. 10, s. 54–56). Slutligen gjordes en följdändring

i andra stycket i samband med att redovisningsperioden för mervärdesskatt förlängdes (prop. 2007/08:25, s. 270).

I 8 § finns huvudregeln för beräkning av kostnadsränta på skatt som ska betalas på grund av ett omprövningsbeslut eller ett beslut av domstol. I likhet med i dag ska kostnadsränta, med två undantag, beräknas från och med skattens ursprungliga förfallodag. För att bestämmelserna ska bli lättare att läsa ges undantagen här egna paragrafer, nämligen 9 och 10 §§.

Nytt är att kostnadsränta bara ska beräknas fram till beslutsdagen och inte som i dag fram till och med den dag då betalning senast ska ske, dvs. den förfallodag som infaller närmast efter det att 30 dagar har gått från beslutsdagen. Därigenom blir räntebereäkningen definitiv i den mening att den inte påverkas av händelser på skattekontot mellan beslutsdagen och förfallodagen. Syftet med ändringen är att Skatteverket ska kunna upplysa om hur mycket ränta som kommer att påföras på förfallodagen. Det förbättrar Skatteverkets förutsättningar att beräkna hur stort belopp det måste finnas täckning för på skattekontot på förfallodagen.

Slutlig skatt och sent debiterad preliminär skatt

9 §

Första stycket

Om omprövningsbeslutet eller beslutet av domstol avser slutlig skatt ska kostnadsränta i dag beräknas från den 13 februari taxeringsåret. Som framgår av avsnitt 5.2.5 försvinner termen taxeringsår. Där föreslås vidare att preliminär skatt ska betalas för beskattningsår i stället för inkomstår. Termen inkomstår slopas därför. För företag med brutet räkenskapsår innebär det att betalningen av preliminär skatt tidigareläggs. I konsekvens med nyss nämnda förslag föreskrivs här att kostnadsränta ska beräknas från den 13 i andra månaden efter beskattningsåret om det är slutlig skatt som ska betalas. Motsvarande ändring föreslås även i 6 §. För fysiska personer och för företag med kalenderår som räkenskapsår innebär det ingen förändring. Ändringen innebär dock att startdagen för räntebereäkningen tidigareläggs för företag med brutet räkenskapsår.

I 4 § sägs att låg kostnadsränta på slutlig skatt får beräknas till lägst 1,25 procent, vilket motsvarar det golv som i dag gäller för mellankostnadsräntan (prop. 2008/09:181). Eftersom basräntan för närvarande är noll procent innebär det att kostnadsräntan på slutlig skatt som ska betalas till följd av en omprövning eller ett domstolsbeslut höjs till 1,25 procent.

Andra stycket

Av 19 kap. 2 § tredje stycket SBL följer att skatt enligt 2 § första stycket 7 och 8 § lagen om avkastningsskatt på pensionsmedel inte ska ingå i skatteskuld eller skattefordran för tiden från och med den 13 februari taxeringsåret och förfalldagen för slutlig skatt i 16 kap. 6 § SBL. Bestämmelsen är från 2009 och avser obegränsat skattskyldiga som ska betala avkastningsskatt på grund av att de innehar en utländska pensionsförsäkring eller ingått ett avtal med ett utländskt tjänstepensionsinstitut som är jämförbart med en pensionsförsäkring (prop. 2008/09:55, s. 74–78, 97 och 106).

Dagens reglering innebär att kostnadsränta inte ska beräknas för perioden den 13 februari taxeringsåret till och med förfalldagen för slutlig skatt. Nu aktuell avkastningsskatt undantas därför från första stycket och i stället ska kostnadsränta beräknas enligt huvudregeln, dvs. från och med dagens efter skattens ursprungliga förfalldag.

I kommentaren till 6 § andra stycket 2 redogörs för bakgrunden till förevarande bestämmelse.

Tredje stycket

Paragrafen ersätter tillsammans med 5 § 19 kap. 4 § SBL, som bara ändrats en gång och det var när ett golv infördes för mellankostnadsräntan (prop. 1996/97:100, s. 622 och prop. 2008/09:181).

I 19 kap. 4 § SBL sägs att när det är fråga om debiterad preliminär skatt som ska betalas in efter den 17 januari taxeringsåret, beräknas kostnadsränta från och med den 13 februari taxeringsåret till och med den dag då betalning senast ska ske. Räntan beräknas efter en räntesats som motsvarar 125 procent av basräntan – s.k. mellankostnadsränta. På de första 20 000 kronorna av en debiteringen beräknas dock kostnadsränta först från och med

den 4 maj taxeringsåret och enligt en räntesats som motsvarar basränta, dvs. låg kostnadsränta.

F-skatt och särskild A-skatt ska enligt dagens regler debiteras senast den 18 januari inkomståret och betalas senast den 12 i varje månad under tiden februari–januari, i januari och augusti dock senast den 17. Om skatten debiteras efter den 20 december inkomståret, ska skatten betalas senast den förfallodag som infaller närmast efter det att 30 dagar har gått från beslutdagen.

Våra förslag i fråga om betalning av preliminär skatt innebär att begreppet inkomstår utgår och att preliminär skatt i stället ska betalas för beskattningsår. Debiteringen ska beslutas senast den 20 i beskattningsårets första månad. Skatten ska betalas med lika stora belopp på de förfallodagar som gäller i dag.

Uppkommer skyldighet att betala F-skatt eller särskild A-skatt senare, ska beslut om debitering av preliminär skatt fattas så snart som möjligt (55 kap. 2 §). Om preliminär skatt beslutas efter den 20 i beskattningsårets sista månad, ska enligt 62 kap. 5 § andra stycket hela skatten betalas senast på förfallodagen i månaden efter beslutet eller, om beslutet fattats efter den 20 i en månad, förfallodagen i andra månaden efter beslutet. Den tidigaste tänkbara förfallodagen är den 12 i andra månaden efter beskattningsåret.

Det nu sagda i kombination med att termen taxeringsår ska utgå gör att det inte är relevant att tala om preliminär skatt som ska betalas efter den 17 januari taxeringsåret. Däremot finnas det behov av en särskild räntebestämmelse för preliminär skatt som ska betalas efter utgången av den ordinarie betalningsperioden för preliminär skatt, dvs. efter månaden efter beskattningsåret. Utan en sådan bestämmelse skulle det inte finnas något incitament att betala rätt preliminär skatt redan under betalningsperioden.

Det är bara preliminär skatt som debiteras efter den 20 i beskattningsårets sista månad som ska betalas efter betalningsperiodens utgång, dvs. i fall som avses 62 kap. 5 § andra stycket. Skatt som debiteras så sent ska vara betalad den 12 i andra månaden efter beskattningsåret eller senare.

I praktiken är det bara när skyldigheten att betala F-skatt eller särskild A-skatt uppkommer sent under betalningsperioden eller när debiterad preliminär skatt omprövas som preliminär skatt ska betalas så sent. Även preliminär skatt som ska betalas till följd av ett domstolsbeslut kan förfalla till betalnings efter betalningsperioden.

Här regleras kostnadsränta på sent debiterad preliminär skatt som beslutats genom omprövning eller av domstol. Med att debiteringen är sen avses att den preliminära skatten ska betalas den 12 i andra månaden efter beskattningsåret eller senare.

I likhet med i dag bör kostnadsränta på sent debiterad preliminär skatt beräknas retroaktivt. Som redan nämnts utgår termen taxeringsår (avsnitt 5.2.5). Dagens startdatum för ränteberäkningen, nämligen den 13 februari taxeringsåret, kan därför inte längre användas. I stället ska kostnadsränta beräknas från och med den 13 i andra månaden efter beskattningsåret. Det innebär ingen förändring för fysiska personer och för företag med kalenderår som räkenskapsår. För företag med brutet räkenskapsår tidigareläggs dock ränteberäkningen.

Av 8 § framgår att kostnadsräntan ska beräknas till och med dagen för omprövningsbeslutet eller beslutet av domstol och inte som i dag till den dag då betalning senast ska ske. Syftet med ändringen är att Skatteverket ska kunna upplysa om hur mycket ränta som kommer att påföras på förfallodagen. Detta utvecklas i avsnitt 8.6.3.

Kostnadsränta på preliminär skatt som debiteras sent genom ett grundbeslut, dvs. enligt 55 kap. 2 § andra stycket, regleras i 5 §.

I avsnitt 8.6.3 föreslås i syfte att förenkla ränteberäkningen att kostnadsränta inte längre ska beräknas enligt mellannivån. Det innebär att i fortsättningen ska låg kostnadsränta beräknas på sent debiterad preliminär skatt. Som sägs i 4 § får dock låg kostnadsränta på sent debiterad preliminär skatt beräknas till lägst 1,25 procent, vilket motsvarar det golv som i dag gäller för mellankostnadsräntan och den ränta som i dag beräknas på den delen av en sen debitering som överstiger 20 000 kronor. Den räntenivån, ska till skillnad från i dag, även gälla för den del av debiteringen som inte överstiger 20 000 kronor.

Till skillnad vad som gäller i fråga om slutlig skatt gäller alltså räntenivån på 1,25 procent även sent debiterad preliminär skatt som beslutats genom omprövning eller av domstol. Det är inget nytt utan 19 kap. 4 § SBL omfattar även omprövning och överklagande medan det följer av 19 kap. 7 § samma lag att när slutlig skatt att betala bestäms genom omprövning eller efter överklagande ska låg kostnadsränta utgå och inte mellankostnadsränta.

För att ytterligare förenkla ränteberäkningen föreslår vi också att det bara ska finnas ett utgångsdatum för ränteberäkningen. Det

innebär att kostnadsränta på de första 20 000 kronorna av en sen debitering ska beräknas redan från och med den 13 i andra månaden efter beskattningsåret och inte som i dag först från och den 4 maj taxeringsåret (den 4 i femte månaden efter beskattningsåret översatt till våra förslag).

Överskjutande mervärdes- och punktskatt

10 §

I dagens bestämmelse sägs att kostnadsränta i vissa fall ska beräknas från den dag då skatten enligt 16 kap. 7 § SBL anses vara betald. Av den paragrafen i SBL följer att redovisning av överskjutande ingående mervärdesskatt jämföras med inbetalning av skatt. Där sägs också när en sådan inbetalning anses gjord. Bestämmelsen finns för att undvika att kostnadsränta beräknas på avdragen skatt och arbetsgivaravgifter som täcks av senare redovisad överskjutande ingående mervärdesskatt.

Vi föreslår ingen direkt motsvarighet till 16 kap. 7 § SBL. Vårt förslag innehåller i stället en bestämmelse med innebörden att överskjutande ingående mervärdesskatt som redovisas i månaden efter redovisningsperioden ska registreras den 12 i denna månad, dvs. på förfallodagen för arbetsgivaravgifter och skatteavdrag. Om redovisningen sker senare ska överskjutande ingående mervärdesskatt registreras den dag då redovisningen senast ska lämnas. Detsamma ska i fortsättningen även gälla överskjutande punktskatt. Förslaget innebär att skattekontot kommer att krediteras vid den tidpunkt då en inbetalning enligt 16 kap. 7 § SBL anses gjord. Se vidare kommentaren till 61 kap. 4 §.

Syftet med dagens hänvisning till 16 kap. 7 § SBL är att reglera från vilken dag kostnadsränta ska beräknas på överskjutande ingående mervärdesskatt, som använts för att betala annan skatt och därefter satts ned genom ett omprövningsbeslut eller ett beslut av domstol. Anledningen till att det behövs en särskild reglering är att överskjutande ingående mervärdesskatt inte har någon förfallodag.

Det handlar alltså om att beräkna kostnadsränta på grund av att överskjutande ingående mervärdesskatt redovisats med för högt belopp. Kostnadsränta ska i sådana fall beräknas från och med dagen efter den dag då betalningen enligt 16 kap. 7 § SBL ska anses ha gjorts (prop. 1997/98:134, s. 69).

I fortsättningen ska kostnadsränta i stället beräknas från den dag då den överskjutande ingående mervärdesskatten krediterades. Det föreskrivs därför här att om skatt ska betalas på grund av att överskjutande ingående mervärdesskatt har satts ned ska kostnadsränta beräknas från och med dagen efter den dag då mervärdesskatten registrerades.

Bestämmelsen ska i fortsättningen även omfatta fall där skatt ska betalas på grund av att överskjutande punktskatt satts ned.

Skönsbeskattning

11 §

I avsnitt 8.6.3 föreslås att den s.k. mellankostnadsräntan ska slopas. I fortsättningen kommer därför huvudregeln att vara att kostnadsränta ska beräknas efter en räntesats som motsvarar basräntan (4 §). Det gäller dock bara om inget annat sägs. Ett av undantagen finns i förevarande paragraf, som ersätter 19 kap. 7 § andra stycket, andra meningen SBL.

Undantaget avser skatt som ska betalas på grund av skönsbeskattning i avsaknad av redovisning. På sådan skatt ska kostnadsränta beräknas efter en räntesats som motsvarar basräntan plus 15 procentenheter, s.k. hög kostnadsränta.

Bestämmelsen om hög kostnadsränta vid omprövning genom skönsbeskattning ska även i fortsättningen bara omfatta skatter som beslutas genom s.k. automatiska beslut, dvs. bara arbetsgivaravgifter, skatteavdrag, mervärdesskatt och punktskatt. Om en skattedeklaration har lämnats i rätt tid anses skatten enligt 53 kap. 2 § beslutad i enlighet med deklarationen. Lämnas inte deklaration eller om någon skatt inte redovisas i deklarationen följer av 53 kap. 4 § att varje oredovisad skatt ska anses ha beslutats till noll kronor. Om Skatteverket omprövar ett sådant nollbeslut genom skönsbeskattning ska hög kostnadsränta beräknas.

Det bör påpekas att om den skattskyldige kommer in med en deklaration innan någon omprövning beslutats ska inte hög kostnadsränta beräknas. I sådana fall anses nämligen skatten enligt 53 kap. 2 § andra stycket ha beslutats i enlighet med den för sent inkomna deklarationen. Grunden för en eventuell skönsbeskattning kan då inte längre vara att skatten inte har redovisats. Att skönsbeskattning kan ske om redovisningen är bristfällig är en annan sak. Hög kostnadsränta ska med andra ord

endast beräknas när Skatteverket skönsmässigt omprövar ett nollbeslut som fattats enligt 53 kap. 4 §.

Förarbetena till skattebetalningslagen säger inget om motivet för att beräkna hög kostnadsränta vid skönsmässiga omprövningar av nu aktuella nollbeslut (prop. 1996/97:100, s. 624). Arbetsgivaravgifter, skatteavdrag, mervärdesskatt och punktskatt ska betalas senast samma dag som deklARATIONEN ska lämnas. Det går därför att argumentera för att den som inte redovisar någon skatt och där skatten därför beslutas skönsmässigt först i efterhand är sen med betalningen. Dessa fall täcks dock inte av bestämmelsen om hög kostnadsränta vid för sen betalning och därför behövs en särskild bestämmelse. Anledningen till att fallen inte täcks är att skatten automatiskt bestäms till noll kronor och att den skatt som beslutas genom en skönsmässig omprövning ska betalas senast den förfallodag som infaller närmast efter det att 30 dagar har gått från dagen för omprövningen. Rent formellt är den skattskyldige alltså inte sen med betalningen.

Bestämmelsen om hög kostnadsränta kan även ses som ett påtryckningsmedel för att förmå den skattskyldige att deklarerat. Den skattskyldige kan ju undvika hög kostnadsränta genom att lämna in en skattedeklaration innan Skatteverket har hunnit besluta om skönsmässig omprövning.

Av *andra stycket* följer att hög kostnadsränta även ska beräknas när särskild inkomstskatt för utomlands bosatta, som ska redovisas i en särskild inkomstskattedeklaration, beslutas skönsmässigt på grund av att skatten inte har redovisats.

Enligt 54 kap. 1 § ska beslut om skatt enligt lagen (1991:586) särskild inkomstskatt, som ska redovisas av den skattskyldige, fattas för varje skattepliktig ersättning för sig med ledning av innehållet i en särskild inkomstskattedeklaration och andra tillgängliga uppgifter. I 54 kap. 1 § *andra stycket* sägs att vad som sägs i 53 kap. 4 § gäller även särskild inkomstskattedekclarationer, dvs. lämnas ingen särskild inkomstskattedeklaration anses skatten ha bestämts till noll kronor.

Särskild inkomstskatt som ska redovisas av den skattskyldige ska vara betalad senast på deklARATIONSDAGEN.

Det kan alltså konstateras att bestämmelserna stämmer överens med vad som gäller för de skatter som avses i första stycket och att det därför finns skäl att låta första stycket också gälla för särskild inkomstskatt som ska redovisas i en särskild inkomstskattedeklaration enligt 26 kap. 10 §.

Om en utbetalare som har gjort skatteavdrag för särskild inkomstskatt enligt 13 kap. 3 § inte redovisar avdragen, ska skönsbeskattning beslutas och hög kostnadsränta beräknas enligt första stycket.

Kostnadsränta när befrielse från punktskatt upphör

12 §

Paragrafen reglerar hur kostnadsränta ska beräknas i fall där energiskatt ska betalas på grund av att förutsättningarna för skattebefrielse för energieffektivisering inte är uppfyllda. Det regleras i dag i 19 kap. 7 a § SBL, som infördes 2005 och inte har ändrats sedan dess (prop. 2004/05:149, s. 52, 53 och 59).

Elektrisk kraft som förbrukas i ett program för energieffektivisering är befriad från energiskatt. Företagare som godkänts att delta i ett sådant program behöver alltså inte betala energiskatten på den elektriska kraft som förbrukas i enlighet med godkännandet. Om tillsynsmyndigheten konstaterar att åtagandena enligt programmet inte är uppfyllda eller beslutar att återkalla godkännandet att delta i programmet ska dock företagaren betala energiskatt för den elektriska kraft som förbrukats under den tid som företagaren deltog i programmet för energieffektivisering. Skattskyldigheten inträder vid tidpunkten för tillsynsmyndighetens beslut. Det bör påpekas att det inte sker någon omprövning av tidigare beslut om punktskatt utan skatten ska redovisas i en skattedeclaration och betalas senast den dag då declarationen ska lämnas. Ett nytt beslut om punktskatt fattas alltså.

Genom förevarande bestämmelse beräknas kostnadsränta för tid innan skattskyldigheten inträtt, dvs. från och med den dag då skatten skulle ha betalats om avdrag inte medgetts. Om skattebefrielsen tillgodosåknats genom återbetalning är utgångspunkten för ränteberäkningen i stället dagen efter beslutet om återbetalning. Syftet är att eliminera den fördel som det är att betala skatten vid en senare tidpunkt än vad som skulle varit fallet om skattebefrielse aldrig medgetts. Det är därför som kostnadsränta ska beräknas för den period som skattebefrielsen utgått (prop. 2004/05:149, s. 52, 53 och 59).

Skattebefrielse medges genom avdrag eller återbetalning. De som kan göra avdrag för egen förbrukning kan även få avdrag för elektrisk kraft som tagits emot av en godkänd skattebefriad

förbrukare. Om avdrag inte hade medgetts skulle skatten ha betalats senast den dag då deklarationen där avdragen gjordes skulle ha lämnats. Har deklarationen med avdragen lämnas i rätt tid ska alltså kostnadsränta beräknas från och med deklarationsdagen.

Den som inte kan yrka avdrag för egen förbrukning och inte heller är godkänd som skattebefriad förbrukare får köpa beskattad elektrisk kraft och sedan ansöka om återbetalning. I återbetalningsfallen fungerar det inte att utgå från förfallodagen utan här beräknas kostnadsränta från och med dagen efter beslutet om återbetalning.

Kostnadsränta vid för sen betalning

13 §

I paragrafen finns bestämmelserna om kostnadsränta vid för sen betalning. Motsvarande bestämmelser finns i dag i 19 kap. 8 och 9 §§ SBL (prop. 1997/97:100, s. 332–345 samt 624 och 625).

Bestämmelsen i 19 kap. 8 § ändrades redan samma år som skattebetalningslagen infördes men har inte ändrat lydelse sedan dess (prop. 1997/98:33, s. 46). Lydelsen i 19 kap. 9 § SBL har ändrats två gånger, nämligen dels när lagen (2001:184) om behandling av personuppgifter i Kronofogdemyndighetens verksamhet tillkom, dels när Kronofogdemyndigheten frigjordes från Skatteverket (prop. 2000/01:33 och prop. 2005/06:200).

Här ges bestämmelserna i en paragraf i stället för som i dag två. Om betalning inte sker i rätt tid beräknas kostnadsränta enligt den högsta nivån, dvs. basräntan plus femton procentenheter, från och med dagen efter förfallodagen. Av 2 § följer att kostnadsränta ska beräknas så länge det underskott som fanns dagen efter förfalldagen kvarstår. Den högsta räntenivån ska dock bara användas fram till dess skulden registreras i utsöknings- och indrivningsdatabasen. Från och med dagen efter registrering i databasen beräknas nämligen kostnadsränta enligt huvudregeln i 4 §, dvs. efter den räntesats som motsvarar basräntan. För tiden efter det att skulden har lämnats för indrivning är det Kronofogdemyndigheten som beräknar räntan, se 70 kap. 4 §.

Gemensamma bestämmelser om kostnadsränta

14 §

Paragrafen kan ses som ett undantag från bestämmelserna om beräkning av hög kostnadsränta. På de första 10 000 kronorna av ett underskott på skattekontot ska nämligen kostnadsränta beräknas efter en räntesats som motsvarar basräntan. Undantaget får betydelse i fall som avses i 10 och 12 §§. En bestämmelse med samma innebörd fanns med i den ursprungliga lydelsen av skattebetalningslagen och motiverades med att i ett system med löpande debiteringar och krediteringar samt ränteberäkning bör hög kostnadsränta inte beräknas på mindre underskott på skattekontot (prop. 1996/97:100, s. 341).

Bestämmelsen fanns ursprungligen i 19 kap. 8 § SBL men flyttades redan samma år som skattebetalningslagen trädde i kraft till 19 kap. 10 § andra stycket SBL och har inte ändrats sedan dess (prop. 1996/97:100, s. 624 och 625 samt prop. 1997/98:33, s. 46).

15 §

Kostnadsränta beräknas enligt två olika räntesatser, nämligen basränta och hög kostnadsränta. Det innebär att på ett skattekontounderskott kan kostnadsränta beräknas enligt två olika räntesatser och det gäller även den del av ett underskott som överstiger gränsen på 10 000 kronor i 13 §. Om den skattskyldige i en sådan situation betalar en del av skatteskulden följer av förevarande paragraf att betalningen ska anses minska den del av skulden på vilken den högsta kostnadsräntan skulle ha beräknats. Denna bestämmelse, som i dag finns i 19 kap. 10 § andra stycket SBL, är från 1997 (prop. 1997/98:33, s. 46).

19 kap. 10 § tredje stycket SBL behövs inte

I 19 kap. 10 § tredje stycket SBL sägs att kostnadsränta inte beräknas efter den dag betalning har skett eller statens fordran på skatt har preskriberats. Om en skattefordran preskriberas krediteras skattekontot, dvs. den registrerade skulden minskar.

Av 2 § första stycket förevarande lag följer att kostnadsränta ska beräknas när det finns ett underskott på skattekontot. Kostnadsränta på sent debiterad preliminär skatt, slutlig skatt, vid anstånd, omprövning och överklagande samt när punktskattebefrielse

upphör beräknas retroaktivt (5–11 §§). Det innebär att räntan beräknas som om skatten hade blivit rätt från början men med hänsyn till samtliga transaktioner som inträffat på skattekontot under ränteperioden.

Inbetalningar och andra krediteringar under den retroaktiva ränteperioden påverkar ränteberäkningen. Om t.ex. den skattskyldige gör en kompletterande inbetalning av preliminär skatt under ränteperioden påverkar det den retroaktiva beräkningen av kostnadsränta på slutlig skatt. Neutraliserar inbetalningen den retroaktiva och fiktiva debiteringen av slutlig skatt att betala kommer någon kostnadsränta inte att beräknas eftersom kostnadsränta bara beräknas när det finns underskott. Liknande resonemang kan föras beträffande övriga retroaktiva ränteberäkningar.

Kostnadsränta vid för sen betalning ska enligt 12 § beräknas från och med dagen efter förfallodagen. Av 2 § följer att kostnadsränta bara ska beräknas så länge det underskott som fanns dagen efter förfallodagen kvarstår. Om underskottet neutraliseras genom en inbetalning eller någon annan kreditering ska alltså kostnadsränta inte längre beräknas.

Mot bakgrund av det nu sagda behövs inte den särskilda bestämmelsen om att kostnadsränta inte ska beräknas efter den dag betalning har skett eller statens fordran har preskriberats.

16 §

Här ges en bestämmelse om befrielse från kostnadsränta. Motsvarande bestämmelse ges i dag i 19 kap. 11 § SBL (prop. 1996/97:100, s. 344–347, 625 och 626). Den paragrafen har ändrats en gång och det var i samband med att Skatteverket ersatte Riksskatteverket och de tio skattemyndigheterna (prop. 2002/03:99).

För att förtydliga att Skatteverket ska befria en skattskyldig från kostnadsränta om det finns synnerliga skäl byts ordet ”får” ut mot ”ska”.

Synnerliga skäl kan finnas i fall där en skattskyldig missbedömt skyldigheten att registrera sig och lämna skattedeklaration. Om det upptäcks långt efter det att skyldigheten inträdde kommer hög kostnadsränta att tas ut för förhållandevis lång tid. Normalt utgår hög kostnadsränta från förfallodagen till dess att skatten lämnas för indrivning, dvs. i ungefär en månad. Om den skattskyldige missbedömt deklARATIONSSKYLDIGHETEN kommer dock hög kostnadsränta att utgå från den dag då den första skattedeklarationen skulle ha

lämnats till dess att felet upptäcks och skatten betalas eller lämnas för indrivning.

För utländska näringsidkare är det inte alltid lätt att bedöma när mervärdesskatt ska redovisas i Sverige. Bortsett från att det kan röra sig om svåra bedömningar saknar de ofta tillgång till information på sitt eget språk. Om den utländska näringsidkare missbedömer redovisningsskyldigheten och den höga kostnadsränta framstår som oskäligt hög i förhållande till misstaget bör kostandsräntan kunna efterges helt eller delvis. Även om svenska näringsidkare har lättare att bedöma när redovisningsskyldighet uppkommer bör eftergift kunna komma i fråga på samma grund som för utländska näringsidkare. Vid bedömningen ska dock beaktas att högre krav normalt kan ställas på svenska näringsidkare och att utrymmet för eftergift därför är något snävare än för utländska näringsidkare.

Intäktsränta

Regeln om ränteperiod i 19 kap. 12 § första meningen SBL slopas

I 19 kap. 12 § första meningen SBL finns en bestämmelse om för vilken period intäktsränta ska beräknas. Paragrafen har bara ändrats en gång och det var när Skatteverket ersatte Riksskatteverket och de tio skattemyndigheterna (prop. 1996/97:100, s. 337–341 och 626 samt prop. 2002/03:99).

Enligt 19 kap. 12 § första meningen SBL ska intäktsränta beräknas från och med dagen efter den då den skattskyldiges betalning bokförs på Skatteverkets särskilda konto för skattebetalningar eller ett belopp annars tillgodoräknas till den dag då beloppet används för betalning av skatt eller betalas tillbaka. Förarbetena beskriver den period under vilken intäktsränta ska beräknas (ränteperiod) på ett mycket tydligare sätt. Där sägs nämligen att intäktsränta ska beräknas på skattekontots saldo från och med dagen efter den dag då kontot uppvisar ett överskott fram till den dag då inte längre finns något överskott på kontot (prop. 1996/97:100, s. 337 och 344).

Att intäktsränta ska beräknas när det finns överskott på skattekontot följer redan av 2 § och det behöver inte föreskrivas ytterligare en gång. Någon motsvarighet till bestämmelsen om

ränteperiod i 19 kap. 12 § första meningen SBL finns därför inte här utan det är tillräckligt med bestämmelsen i 2 §.

Det bör noteras att bestämmelserna om ränteperioder för beräkning av kostnadsränta bara avser fall där kostnadsränta ska beräknas retroaktivt (5–11 §§) eller där räntesatsen ska ändras efter en tid (13 §).

I 17 och 18 §§ finns bestämmelser om retroaktiv beräkning av intäktsränta.

Omprövning och överklagande

17 §

Paragrafen reglerar beräkningen av intäktsränta när skatt ska tillgodoräknas på grund av ett omprövningsbeslut eller ett beslut av domstol. Den ersätter 19 kap. 12 § andra meningen SBL (prop. 1996/97:100, s. 337–341 och 626).

Om skatt sätts ned efter omprövning eller överklagande ska nedsättningen registreras på skattekontot så snart beslutet fattats. Nedsättningen ändrar alltså inte den ursprungliga debiteringen. Intäktsränta ska dock enligt *första stycket* beräknas från den ursprungliga förfallodagen, dvs. retroaktivt, till den dag då tillgodoräkandet registrerades på skattekontot. Det innebär att nedsättningen krediteras retroaktivt men bara fiktivt. Utifrån denna fiktiva kreditering räknas sedan saldot på skattekontot om dag för dag under hela ränteperioden.

För tid efter registreringen av tillgodoräkandet beräknas intäktsränta om det finns överskott på skattekontot. Det följer av 2 §.

I *andra stycket* finns ett undantag från första stycket. Undantaget gäller skatt som Skatteverket enligt 64 8 § beslutat ska föras över till en annan stat för att tillgodoräknas den skattskyldige där. Andra stycket ersätter 18 kap. 6 § första meningen SBL, som aldrig har ändrats (prop. 1996/97:100, s. 618). Enligt den bestämmelsen i skattebetalningslagen ska intäktsränta inte beräknas vid överföring av skatt till annan stat.

Bestämmelser om överföring av skatt till en annan stat finns i dag i 18 kap. 5 § SBL. Den paragrafen fick sin nuvarande lydelse i samband med att förmögenhetsskatten avskaffades (prop. 1996/97:100, s. 618, prop. 2002/03:99 och prop. 2007/08:25, s. 62). Bestämmelserna i 18 kap. 5 § SBL ersätts nu av 64 kap. 7 och 8 §§.

I 64 kap. 7 §, som ersätter 18 kap. 5 § första stycket SBL och 14 § andra stycket SINK, sägs att om skatt har betalats genom skatteavdrag i Sverige för en inkomst som ska beskattas i en annan stat med vilken Sverige har träffat överenskommelse om att ta ut och överföra skatt, får Skatteverket besluta att skatten ska föras över till den andra staten för att tillgodoräknas den skattskyldige där.

Överföringen ska ske före beslutet om slutlig skatt. Det innebär att den avdragna skatten i praktiken aldrig kommer att tillgodoräknas den skattskyldige i Sverige. Den avdragna skatten registrerats i och för sig på skattekontot men tas beloppsmässigt ut av registreringen av den skatt som överförs. Skattekontots saldo påverkas alltså inte och det är därför poänglöst att föreskriva att intäktsränta inte får beräknas när skatt förs över till annan stat enligt 64 kap. 7 §. Det bör tilläggas att ursprungligen avsåg inte heller ränteförbudet sådana överföringar (69 a § UBL och prop. 1991/92:82, s. 10 och 11).

Om en inkomst har beskattats såväl här i landet som i en stat med vilken Sverige har träffat skatteavtal, får regeringen eller den myndighet regeringen bestämmer enligt 65 kap. 8 §, som ersätter 18 kap. 5 § andra stycket SBL, besluta att skatt som har betalats in för beskattningsåret ska föras över till den andra staten för att tillgodoräknas den skattskyldige där.

Eftersom det här rör sig om redan beslutad och betald skatt får en överföring bara avse skatt som satts ned genom avräkning av den utländska skatten eller genom att inkomsten undantagits från beskattning.

I fall nedsättningen sker genom omprövning ska enligt första stycket i förevarande paragraf intäktsränta beräknas från och med dagen efter skattens ursprungliga förfallodag. Det innebär att nedsättningen krediteras retroaktivt men bara fiktivt och att saldot på skattekontot räknas om dag för dag under hela ränteperioden. Motivet till att intäktsränta inte ska beräknas vid överföring av skatt är att undvika att den skattskyldige får en ränteförmån på grund av att den preliminära skatten betalats i fel land. Ränteförmånen uppkommer genom att den stat dit skatten överförs inte får kräva ränta på överfört belopp. I förarbetena påpekades även att den skattskyldige ju inte betalat för mycket i preliminär skatt utan bara betalt den i fel land (prop. 1991/92:82, s. 11 och prop. 1996/97:100, s. 618).

Syftet med bestämmelsen om att intäktsränta inte ska beräknas vid överföring av skatt till annan stat är alltså att hindra att ränta beräknas under den tid då skatten finns registrerad på skattekontot. Bestämmelsen om retroaktiv ränteberäkning vid omprövning och överklagande ska därför inte tillämpas på skatt som Skatteverket enligt 65 kap. 8 § beslutat ska överföras till annan stat för att tillgodoräknas den skattskyldige där.

Det finns ingen bestämmelse om retroaktiv ränteberäkning vid avräkning av utländsk skatt och därför inget behov av att föreskriva att intäktsränta inte får beräknas när skatt sätts ned genom avräkning.

Oavsett om skatten sätts ned genom omprövning eller genom avräkning finns inget hinder mot att beräkna intäktsränta för tid efter registreringen av nedsättningen. Registreringen lär dock sällan leda till att överskott uppkommer på skattekontot, vilket beror på att registreringen av nedsättningen och den skatt som överförts nästan undantagslöst kommer att ta ut varandra beloppsmässigt.

Slutlig skatt samt minskning och återbetalning av preliminär skatt

18 §

I paragrafen finns bestämmelser om beräkning av intäktsränta när den preliminära skatten är högre än den slutliga. Den ersätter 19 kap. 13 § första stycket SBL, som aldrig ändrats (prop. 1996/97:100, s. 337–341 och 626).

Efter ett beslut om slutlig skatt ska Skatteverket enligt 56 kap. 8 § beräkna om den skattskyldige ska betala skatt eller tillgodoräknas skatt (slutskatteberäkning). Skatt som ska tillgodoräknas ska registreras på skattekontot så snart slutskatteberäkningen är klar. Om skatt ska tillgodoräknas följer av *punkten 1* att intäktsränta ska beräknas från och med den 13 i andra månaden efter beskattningsåret, dvs. från samma dag som kostnadsränta beräknas när skatt i stället ska betalas. Det innebär att tillgodoräkandet krediteras retroaktivt men bara fiktivt. Utifrån denna fiktiva kreditering räknas sedan saldot på skattekontot om dag för dag under hela ränteperioden, dvs. fram till och med den dag då tillgodoräkandet registreras på skattekontot.

Enligt 56 kap. 9 § ska debiterad preliminär skatt sättas ned om det vid slutskatteberäkningen visar sig att den debiterade preliminära skatten har varit för hög. En sådan nedsättning är ett

omprövningsbeslut. Nedsättningen ska registreras på skattekontot så snart beslutet fattats. *Punkten 2* innebär dock att intäktsränta ska beräknas från och med den 13 i andra månaden efter beskattningsåret, dvs. retroaktivt, till den dag då nedsättningen registrerades på skattekontot. Det innebär att nedsättningen krediteras retroaktivt men bara fiktivt. Utifrån denna fiktiva kreditering räknas sedan saldot på skattekontot om dag för dag under hela ränteperioden.

För tid efter registreringen av tillgodoräkandet beräknas intäktsränta om det finns överskott på skattekontot. Det följer av 2 §.

I 64 kap. 5 § finns bestämmelser om förtidsåterbetalning av för mycket avdragen preliminär skatt. Återbetalningen är begränsad till belopp, som om förtidsåterbetalning inte sker, kan antas komma att betalas tillbaka efter slutskatteberäkningen enligt 56 kap. 8 § och den följande avstämningen av skattekontot, dvs. den återbetalning som görs med stöd av 64 kap. 2 § första stycket 2 a.

Om återbetalningen görs efter den 13 i andra månaden efter beskattningsåret följer av *punkten 3* att intäktsränta ska beräknas från och med nämnda datum fram till och med dagen för återbetalningen. Det innebär att återbetalningen krediteras skattekontot fiktivt den 13 i andra månaden efter beskattningsåret och att saldot på skattekontot räknas om dag för dag under hela ränteperioden, dvs. fram till och med återbetalningsdagen.

Det behövs ingen motsvarighet till 19 kap. 13 § andra stycket SBL

I 19 kap. 13 § andra stycket SBL sägs att intäktsränta på överskjutande ingående mervärdesskatt ska beräknas från och med dagen efter den dag som skatten enligt 16 kap. 7 § SBL anses vara betald. Av 16 kap. 7 § följer att redovisning av överskjutande ingående mervärdesskatt jämföras med inbetalning av skatt. Där sägs också när en sådan inbetalning anses gjord. Bestämmelsen finns för att undvika att kostnadsränta beräknas på avdragen skatt och arbetsgivaravgifter som täcks av senare redovisad överskjutande ingående mervärdesskatt.

Vi föreslår ingen direkt motsvarighet till 16 kap. 7 § SBL. Vårt förslag innehåller i stället en bestämmelse med innebörden att överskjutande ingående mervärdesskatt som redovisas i månaden efter redovisningsperioden ska registreras den 12 i denna månad,

dvs. på förfallodagen för arbetsgivaravgifter och skatteavdrag. Om redovisningen sker senare ska överskjutande ingående mervärdesskatt registreras den dag då redovisningen senast ska lämnas. Detsamma ska i fortsättningen även gälla överskjutande punktskatt. Förslaget innebär att skattekontot kommer att krediteras vid den tidpunkt då en inbetalning enligt 16 kap. 7 § SBL anses gjord. Se vidare kommentaren till 61 kap. 4 §.

Syftet med hänvisningen i 19 kap. 13 § andra stycket SBL till 16 kap. 7 § samma lag är att intäktsränta på överskjutande ingående mervärdesskatt, som inte har använts för betalning av skatt, ska beräknas från och med dagen efter den dag då skatten enligt 16 kap. 7 § SBL ska anses vara betald.

Genom vårt förslag kommer överskjutande ingående mervärdesskatt att krediteras på skattekontot den dag då inbetalningen enligt 16 kap. 7 § SBL anses gjord. Om krediteringen leder till att det uppkommer ett överskott på skattekontot ska enligt 2 § intäktsränta beräknas för de dagar då det finns överskott. Det behövs därför inte längre någon särskild bestämmelse om hur intäktsränta ska beräknas på överskjutande ingående mervärdesskatt som inte använts för att betala skatt.

En annan startdag för ränteberäkningen på grund av helg

19 §

Paragrafen ersätter 19 kap. 16 § första stycket SBL, som aldrig ändrats (prop. 1996/97:100, s. 627). Där sägs hur ränta ska beräknas i fall den 12 februari är en lördag eller söndag. I sådana fall ska ränta som ska beräknas från och med den 13 februari i stället beräknas från och med närmast följande tisdag.

Ränta på sent debiterad preliminär skatt och slutlig skatt att betala beräknas i dag från och med den 13 februari taxeringsåret men ska i fortsättningen beräknas från den 13 i andra månaden efter beskattningsåret. Ändringen gäller även intäktsränta på preliminär A-skatt som återbetalas, debiterad preliminär skatt som sätts ned och skatt som tillgodoräknas enligt en slutskatteberäkning. Anledningen till ändringen är att termen taxeringsår ska utgå och att preliminär skatt ska betalas för beskattningsår i stället för inkomstår. Bestämmelsen här avser därför fall där ränta ska beräknas från och med den 13 i andra

månaden efter beskattningsåret och där den 12 i den månaden är en lördag eller söndag.

Bestämmelsen innebär att om den 12 i andra månaden efter beskattningsåret är en lördag eller söndag så senareläggas den retroaktiva ränteberäkningen med ett par dagar. Den som kommer att få slutliga skatt att betala kan undvika kostnadsränta genom att betala in ett belopp motsvarande den beräknade slutliga skatten senast den 12 i andra månaden efter beskattningsåret. Det datumet är dock inte förfallodag för den slutliga skatten utan som redan nämnts startdatumet för den retroaktiva ränteberäkningen.

När en förfallodag infaller på en lördag eller söndag följer av 2 § lagen (1930:173) om lagstadgad tid att det är tillräckligt att betalningen bokförs på Skatteverkets särskilda konto senast den första vardagen därefter. Syftet med den här bestämmelsen och dagens är att det också ska gälla för kompletterande inbetalningar av preliminär skatt som görs för att undvika kostnadsränta, dvs. om senaste inbetalningsdag för att undvika kostnadsränta infaller på en lördag eller söndag ska det vara tillräckligt att betalningen bokförs första vardagen därefter. Det är för att uppnå det som ränta i sådana fall ska beräknas först från och med närmast följande tisdag.

I 19 kap. 16 § andra stycket SBL finns en motsvarande bestämmelse för ränta som ska beräknas från och med den 4 maj taxeringsåret. På slutlig skatt att betala upp till 20 000 kronor beräknas kostnadsränta först från och med den 4 maj taxeringsåret och för tid därefter enligt basräntan och inte som annars enligt den något högre s.k. mellankostnadsräntan.

Som redan sagts i kommentaren till 2 § slopas brytpunkten på 20 000 kronor för ränteperiodens längd, vilket innebär att det i fortsättningen bara ska finnas ett startdatum för ränteberäkningen på slutlig skatt att betala, nämligen den 13 i andra månaden efter beskattningsåret. En annan ändring är att den s.k. mellankostnadsräntan slopas. Det nu sagda innebär att startdatumet den 4 maj försvinner. Andra stycket i 19 kap. 16 § SBL finns därför inte med här.

Ränteberäkning utanför skattekontot

Kostnadsränta på belopp som ska betalas enligt ett ansvarsbeslut

20 §

Paragrafen saknar motsvarighet i skattebetalningslagen. I paragrafen finns en bestämmelse om beräkning av kostnadsränta på skatt eller avgift som ska betalas enligt ett beslut om ansvar enligt 59 kap. Av 2 § andra stycket framgår att ränteberäkningen ska göras oberoende av över- eller underskott på skattekontot. Det beror på att betalningsskyldigheten för ansvarsbelopp enligt 59 kap. hanteras utanför skattekontot som tillhör den som är betalningsskyldig enligt ansvarsbeslutet (sidobetalaren).

Kostnadsränta ska beräknas från och med dagen efter ansvarbeslutet på det belopp som återstår att betala. Ett ansvarsbeslut fattas antingen av Skatteverket eller av domstol. Av 4 § första stycket framgår att kostnadsräntan beräknas efter en räntesats som motsvarar basräntan.

Bestämmelsen behandlas i avsnitt 8.9.4.

Intäktsränta på ansvarsbelopp som ska återbetalas

21 §

I paragrafen, som är ny, finns en särskild bestämmelse om intäktsränta på ansvarsbelopp. Om en sidobetalare betalar enligt ett beslut om ansvar enligt 59 kap. och ansvarsbeloppet sedan sätts ned, ska intäktsränta beräknas enligt paragrafen. Av 2 § andra stycket framgår att en sådan ränteberäkning ska göras utanför skattekontot.

Intäktsränta ska beräknas på det belopp som betalats för mycket från och med dagen efter den då betalningen gjordes till dess beloppet tillgodoräknas sidobetalaren. Ränteberäkningen enligt paragrafen ska göras av Skatteverket på grundval av uppgifter från Kronofogdemyndigheten. Räntan ska tillgodoräknas genom kreditering på skattekontot.

Av 4 § andra stycket framgår att intäktsräntan beräknas efter en räntesats som motsvarar 45 procent av basräntan.

Bestämmelsen behandlas i avsnitt 8.9.4.

En bestämmelse om ränta 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.

19 kap. 15 § SBL

Om ett beslut som har legat till grund för beräkning av ränta ändras, ska motsvarande ändringar göras i ränteberäkningen. Det sägs i 19 kap. 15 § SBL, som aldrig har ändrats (prop. 1996/97:100, s. 627).

I 11 kap. 20 § SBL sägs att om ett beslut om omprövning eller taxeringsåtgärd enligt taxeringslagen har meddelats och beslutet är av betydelse för debiteringen av skatt, avgift eller ränta, ska Skatteverket göra den debitering eller den ändring i debiteringen som föranleds av beslutet. Detsamma gäller om en domstol har meddelat ett beslut enligt SBL.

I fortsättningen ska både underlag och skatt fastställas i ett och samma beslut om slutlig skatt (se kommentaren till 56 kap.). Underlag och skatt ska alltså inte längre fastställas i två olika beslut enligt två olika lagar. Det Skatteverket kommer att ompröva är beslutet om slutlig skatt. Om omprövningen gäller en sakfråga som har betydelse för underlaget ska Skatteverket räkna ut den nya beskattningsbara inkomsten och den nya skatt som blir följderna av att inkomsten ändras.

De beräkningar och åtgärder som ska göras på grund av en omprövning kommer därför i fortsättningen alltid att ingå i omprövningen. Bestämmelser om taxerings- och debiteringsåtgärder efter Skatteverkets beslut skulle därför vara helt överflödiga.

Även när det gäller beslut fattade av domstol kan behovet av bestämmelser om taxerings- och debiteringsåtgärder ifrågasättas. Givetvis är det Skatteverkets uppgift att vidta de verkställighetsåtgärder som föranleds av domen. Det är en självklarhet som gäller utan att det särskilt sägs i lagen. Den här lagen innehåller därför ingen motsvarighet till 11 kap. 20 § SBL.

Det kan alltså konstateras att det inte behöver föreskrivas särskilt att Skatteverket ska ändra beräkningen av ränta om ett beslut som har legat till grund för beräkningen ändras. Med hänsyn härtill och till att det finns bestämmelser om retroaktiv ränteberäkning när skatt ska betalas eller tillgodoräknas på grund av omprövning eller beslut av domstol behövs det ingen särskild bestämmelse om

ändrad ränteberäkning. Skatteförfarandelagen innehåller därför ingen motsvarighet till 19 kap. 15 § SBL.

Avd. XIV Omprövning och överklagande

66 kap. Omprövning

1 §

Paragrafen inleder kapitlet och anger dess innehåll.

Skatteverkets skyldighet att ompröva beslut

2 §

Första stycket

Paragrafen, som reglerar Skatteverkets omprövningsskyldighet, ersätter 4 kap. 7 § första och andra styckena TL samt 21 kap. 1 § första och andra styckena SBL. Bestämmelserna har ändrats en gång, nämligen i samband med att Skatteverket ersatte Riksskatteverket och de tio skattemyndigheterna (prop. 1989/90:74, s. 402, prop. 1996/97:100, s. 630 och prop. 2002/03:99).

Omprövningsskyldigheten avsåg ursprungligen bara beslut enligt taxeringslagen samt beslut om mervärdesskatt och punktskatt. Redan år 1991 utvidgades dock skyldigheten till skattebetalningsfrågor och beslut om arbetsgivaravgifter (prop. 1989/90:74, s. 402, 442 och 449 samt prop. 1990/91:46, s. 63 och 69).

I dag sägs att ett beslut ska omprövas om den skattskyldige begär det. Termen ”skattskyldig” 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 begära omprövning. Genom att inte längre använda termen ”skattskyldig” försvinner behovet av s.k. likställighetsbestämmelser, dvs. bestämmelser som likställer den som inte är skattskyldig i ett ärende med skattskyldiga, som t.ex. huvudmän för mervärdesskattegrupper.

Med ”den skattskyldige” i dagens bestämmelser kan inte avses något annat än den skattskyldige i Skatteverkets beslut, dvs. den skattskyldige som Skatteverkets beslut gäller. Den lydelse som nu föreslås ändrar alltså inget i sak när det gäller vilka skattskyldiga som får begära omprövning.

När det gäller Skatteverkets skyldighet att ompröva beslut som överklagas i rätt tid används här en annan lagstiftningsteknik än i taxeringslagen och skattebetalningslagen. I nämnda lagar regleras skyldigheten i bestämmelserna om överklagande, närmare bestämt i 6 kap. 6 § TL dit 22 kap. 6 § SBL hänvisar. Här finns dock skyldigheten i *första stycket 2* tillsammans med de andra fall då

Skatteverket är skyldigt att ompröva ett beslut. Genom att reglera skyldigheten här behövs ingen upplysning om att Skatteverket även är skyldigt att ompröva beslut som överklagas. Av övriga bestämmelser om Skatteverkets roll vid överklagande framgår att verket ska ompröva beslut som överklagas och någon upplysning om det behövs därför inte heller i bestämmelserna om överklagande.

Beslut som i dag omprövas enligt den allmänna förvaltningsrätten

Skatteförfarandelagen ska inte bara ersätta skattebetalnings- och taxeringslagen utan även andra lagar ska upphävas och ersättas av bestämmelser i förvarande lag. Vissa av dessa lagar innehåller inga bestämmelser om omprövning. Det rör sig om betalningssäkringslagen, ersättningslagen, tvångsätgärdslagen och LSK.

Att betalningssäkringslagen och tvångsätgärdslagen inte innehåller några bestämmelser om omprövning kan bero på att det är länsrätten som beslutar om betalningssäkring och tvångsätgärder i beskattningsförfarandet (bevissäkring). Granskningsledaren får dock fatta interimistiska beslut om betalnings- och bevissäkring och får besluta slutligt om viss bevissäkring som omhändertagande av handlingar när revision genomförs i verksamhetslokalerna och försegling.

Beslut enligt LSK får inte överklagas. Däremot säger lagen inget om omprövning.

Att betalningssäkringslagen, tvångsätgärdslagen, ersättningslagen och LSK saknar bestämmelser om omprövning utesluter dock inte att beslut omprövas. Om förutsättningarna i 27 § FL är uppfyllda är verket skyldigt att ändra ett beslut. Det innebär att verket är skyldigt att ändra uppenbart oriktiga beslut om det kan ske snabbt, enkelt och utan nackdel för någon enskild part. Vidare får Skatteverket ompröva sina beslut enligt de befogenheter som utvecklats i praxis. Befogenheten att ändra enligt praxis innebär enkelt uttryckt att avslagsbeslut och betungande beslut normalt får omprövas men att gynnande beslut med vissa undantag inte får det.

Med hänsyn till att LSK innehåller ett generellt överklagandeförbud bör det nämnas att även beslut som inte får överklagas ska omprövas enligt 27 § FL (Hellners & Malmqvist: *Förvaltningslagen med kommentarer*, 2 u., s. 341). Förvaltningsmyndigheters omprövningskyldighet gäller alltså även beslut som

inte får överklagas. Givetvis får förvaltningsmyndigheter även ändra sådana beslut enligt de befogenheter som utvecklats i praxis.

Det bör även nämnas att det bara är ett av överklagandeförbuden inom skatteförfarandet som kompletterats med omprövningsförbud och det är förbudet mot att överklaga beskattningsbeslut som grundar sig på en fullföljd överenskommelse om betalningsskyldighet för företrädaransvar (21 kap. 3 § andra stycket och 22 kap. 2 § andra stycket SBL). För sådana beslut finns alltså även en föreskrift om omprövningsförbud, vilket bör innebära att övriga beslut får omprövas även om de inte får överklagas.

Frågan är om Skatteverkets beslut i frågor som avser betalnings-säkring, bevissäkring, ersättning för kostnader i ärenden om skatt, självdeklarationer och kontrolluppgifter i fortsättningen ska kunna omprövas enligt de bestämmelser som i dag finns i taxeringslagen och skattebetalningslagen och som nu förs över hit. Om besluten inte ska omfattas av de omprövningsbestämmelser som nu ges här krävs att besluten undantas från förevarande paragrafs tillämpningsområde.

Omprövningskyldigheten enligt 27 § FL är inte lika vid som skyldigheterna enligt taxeringslagen och skattebetalningslagen. Sistnämnda skyldigheter motverkar därför i större utsträckning att beslut som får överklagas och där frågan inte längre är tvistig förs vidare till allmän förvaltningsdomstol. Att enskilda hos Skatteverket snabbt och enkelt kan få alla felaktigheter rättade och inte bara de som är uppenbart felaktiga är vidare positivt för rättssäkerheten.

Skyldigheten enligt 27 § FL att ompröva uppenbart oriktig beslut gäller oberoende av om beslutet har fått laga kraft och en skattskyldig skulle därför kunna hävda att verket är skyldigt att ändra ett beslut trots att tiden för omprövning och överklagande enligt förevarande lag har gått ut. I den förvaltningspolitiska debatten har det bl.a. av den anledningen hävdats att 27 § FL gäller vid sidan av taxeringslagen.²⁸ Om 27 § FL kommer att gälla vid sidan av bestämmelserna om omprövning i den här lagen beror på om bestämmelserna bör ses som sådana avvikande bestämmelser som enligt 3 § FL gäller i stället för förvaltningslagen.

Oavsett hur det förhåller sig därmed bör dock Skatteverket på begäran av den som beslutet gäller vara skyldigt att ompröva beslut

²⁸ Wennergren: *Förvaltningslagen och taxeringslagen*, Skattenytt 2008, s. 722–725.

i frågor som avser betalningssäkring, bevissäkring, ersättning för kostnader i ärenden om skatt, självdeklarationer och kontrolluppgifter. Sådana beslut ska alltså kunna omprövas enligt förevarande bestämmelser, vilket, som redan nämnts, är positivt för rättssäkerheten och bidrar, i fall där det rör sig om beslut som får överklagas, till att förskjuta tyngdpunkten till första instans.

I sammanhanget bör nämnas att, till skillnad från taxeringslagen men i likhet med skattebetalningslagen, får Skatteverket enligt 17 § utan begränsningar i tid på eget initiativ ompröva beslut till fördel för enskilda. Denna befogenhet gäller alltså i likhet med 27 § FL även beslut som har fått laga kraft, låt vara att Skatteverket enligt ordalydelsen i 17 § inte är skyldigt att ompröva ett beslut som är uppenbart oriktigt. I praktiken får dock verket anses vara skyldigt att göra det och frågan om 27 § FL gäller vid sidan av förevarande lags bestämmelser om omprövning saknar därför praktisk betydelse.

En annan aspekt som bör beaktas är att en förvaltningsmyndighet bara är skyldig att ompröva enligt 27 § FL om det kan ske utan nackdel för någon enskild part. Det finns alltså ingen skyldighet att ändra ett betungande beslut i skärpande riktning eller återkalla ett gynnande beslut. Av praxis följer dock att betungande beslut får ändras i både mildrande och skärpande riktning. Gynnande beslut får dock enligt de befogenheter som utvecklats inte ändras med vissa undantag.

Skatteverket är i princip skyldigt att ompröva tidigare beslut om det finns skäl för omprövning (prop. 1989/90:74, s. 402). Det gäller även omprövningar som är till nackdel för skattskyldiga. Att omprövning till nackdel ska ske när skäl finns är i linje med principen att tyngdpunkten i förfarandet bör ligga hos Skatteverket (prop. 1989/90:74, s. 399).

Beslut om ersättning för kostnader i ärenden om skatt är gynnande beslut. Eftersom det inte finns några särskilda omprövningsbestämmelser i ersättningslagen innebär det att Skatteverket i dag inte får ompröva sådana beslut till nackdel för den enskilde, såvida inte den enskilde lämnat vilseledande uppgifter (Hellners & Malmqvist, *Förvaltningslagen med kommentarer*, 2 u., s. 354). Om Skatteverket har beslutat om ersättning och den enskilde lämnat korrekta uppgifter är det alltså bara länsrätten som, efter överklagande av det allmänna ombudet, kan besluta att sätta ned ersättningen.

Den som får avslag på en ansökan om ersättning ska kunna begära omprövning enligt den här lagen. Om den enskilde överklagar ett ersättningsbeslut bör vidare Skatteverkets skyldighet att ompröva beslutet följa av förevarande lag och inte av 27 § förvaltningslagen. Med hänsyn till det nu sagda bör även Skatteverkets befogenhet att ompröva ersättningsbeslut till nackdel för den som beslutet gäller regleras här. Eftersom ersättningsbeslut är gynnande beslut bör dock befogenheten inte utvidgas utan i likhet med vad som i dag gäller enligt den allmänna förvaltningsrätten bör Skatteverket i princip bara få ompröva ersättningar som skattskyldiga utverkat genom vilseledande uppgifter. En bestämmelse med det innehållet finns i 23 §.

Mot bakgrund av nu angivna förhållanden bör Skatteverkets beslut i frågor som avser betalningssäkring, bevissäkring, ersättning för kostnader i ärenden om skatt, självdeklarationer och kontrolluppgifter i fortsättningen omprövas enligt förevarande paragraf vilket innebär att 27 § FL i praktiken kommer att sakna betydelse för Skatteverkets skyldighet att ompröva beslut i nu aktuella frågor.

Det är inte bara frågor som regleras utanför taxeringslagen och skattebetalningslagen som i dag kan omprövas enligt den allmänna förvaltningsrätten. Skatteverkets omprövningsskyldighet i 4 kap. 7 § TL omfattar till exempel bara taxeringsbeslut och genom bestämmelsen i 1 kap. 1 § andra stycket TL även beslut om särskilda avgifter. Omprövningsskyldigheten omfattar alltså inte beslut om revision, föreläggande m.m. Den som ett beslut gäller kan dock begära att Skatteverket omprövar beslutet enligt 27 § FL. Skatteverket är nämligen skyldigt att ompröva så länge det inte finns något uttryckligt omprövningsförbud. Någon annan tolkning är inte rimlig eftersom förbudet mot att överklaga föreläggande vid vite och beslut om revision i 6 kap. 2 § TL i så fall skulle vara överflödigt eftersom rätten att överklaga i 6 kap. 1 § TL bara omfattar taxeringsbeslut. Förbudet mot att överklaga innebär med andra ord att besluten inte heller får överklagas enligt förvaltningslagens bestämmelser.

Beslut om revision m.m. ska alltså i fortsättningen också omprövas enligt skatteförfarandelagen.

Särskild skattekontroll och kassaregister

Även torgkontrollagen, branschkontrollagen och kassaregisterlagen ska upphävas och i stället ska den särskilda skattekontrollen och kravet på kassaregister regleras här i skatteförfarandelagen.

Genom hänvisningar i nämnda lagar gäller bestämmelserna i skattebetalningslagen om debitering, betalning, överklagande och förfarandet i övrigt i fråga om lagarnas kontrollavgifter. I 1 kap. 2 § SBL sägs att lagen gäller vid bestämmande, debitering och betalning av nu aktuella kontrollavgifter. Skatteverkets skyldighet att ompröva beslut om kontrollavgifter framgår alltså redan i dag av bestämmelserna i skattebetalningslagen men ska i fortsättningen regleras här.

Några bestämmelser om omprövning av andra beslut än beslut om kontrollavgifter finns inte i dag. Däremot innehåller torgkontrollagen, branschkontrollagen och kassaregisterlagen förbud mot att överklaga vitesföreläggande och beslut om kontrollbesök, särskilda kontrollåtgärder och tillsyn. Som nämnts ovan gäller omprövningsskyldigheten enligt 27 § FL även beslut som inte får överklagas. Ett förbud mot överklagande hindrar inte heller att beslutet ändras enligt de befogenheter som utvecklats i praxis och som innebär att avslagsbeslut och betungande beslut normalt får ändras men att gynnande beslut med vissa undantag inte får det.

Genom att bestämmelserna om särskild skattekontroll och kassaregister nu flyttas över till förevarande lag ska andra beslut än beslut om kontrollavgifter inte längre omprövas enligt 27 § FL utan enligt den här paragrafen.

Vilka beslut ska kunna omprövas?

Omprövningsskyldigheten enligt 4 kap. 7 § TL omfattar beslut som kan ha betydelse för beskattningen eller annat ekonomiskt mellanhavande med det allmänna. Eftersom taxeringslagen även gäller vid handläggningen av ärenden om särskilda avgifter ingår beslut om sådana avgifter i omprövningsskyldigheten (1 kap. 1 § TL, prop. 1989/90:74, s. 391).

Med att beslut ska ha betydelse för annat ekonomiskt mellanhavande med det allmänna avses t.ex. att den skattskyldige skulle kunna få bidrag eller annat stöd från det allmänna med högre

belopp om Skatteverket omprövade sitt beslut (jfr prop. 1989/90:74, s. 413).

Skatteverkets omprövningsskyldighet enligt 21 kap. 1 § SBL gäller beslut i frågor som kan ha betydelse för betalning eller återbetalning av skatt. Eftersom skattetillägg, förseningsavgifter och kontrollavgifter likställs med skatt är beslut om sådana avgifter omprövningsbara. Skatteverket anser att omprövningsskyldigheten omfattar så gott som samtliga beslut som fattas enligt skattebetalningslagen (Skatteverket: *Handledning för Skattebetalning 2006*, s. 646).

Skillnaden i uttryckssätt återspeglar knappast någon skillnad i sak. En fråga som har betydelse för beskattningen har mer eller mindre undantagslöst också betydelse för betalning eller återbetalning av skatt och vice versa. Eftersom uttrycket ”beskattningen” är kortare och lite vidare används det här.

Vidare ersätts uttrycket ”annat ekonomiskt mellanhavande med det allmänna” med det något vidare uttrycket ”annat förhållande mellan enskilda och det allmänna”. Det innebär i likhet med i dag att Skatteverket bara är skyldigt att ompröva beslut som har någon rättslig eller faktisk verkan. Det är en grundsats när det gäller besluts överklagbarhet men kommer alltså här även till uttryck när det gäller omprövningsskyldighet (Hellners & Malmqvist: *Förvaltningslagen med kommentarer*, 2 u., s. 266, Skatteverkets *Handledning för taxeringsförfarandet 1996*, s. 206).

En nyhet är att Skatteverkets omprövningsskyldighet även ska omfatta interimistiska beslut om bevis- och betalningssäkring samt sådana beslut om bevissäkring där granskningsledaren och inte länsrätten är första instans, som t.ex. försegling. Nytt är också att skyldigheten ska omfatta beslut om ersättning i ärenden om skatt. Genom att omprövningsskyldigheten omfattar beslut i frågor som har betydelse för beskattningen eller annat förhållande mellan enskilda och det allmänna råder det ingen tvekan om att nämnda beslut ska omprövas enligt den här paragrafen.

Beslut som fattas av Kronofogdemyndigheten

Kronofogdemyndigheten verkställer enligt 69 kap. 2 och 13 §§ beslut om bevis- och betalningssäkring. Kronofogdemyndighetens beslut under verkställigheten ska inte omprövas enligt förevarande kapitel. I vilka fall Kronofogdemyndigheten är skyldigt att

ompröva beslut och när myndigheten får göra det följer av den allmänna förvaltningsrätten.

Om det kan ske obehindrat får dock granskningsledaren verkställa beslut om bevissäkring i verksamhetslokaler. Det är vidare granskningsledaren som enligt 69 kap. 11 § beslutar när handlingar och annat som tagits om hand inte längre behövs och ska återlämnas. Förevarande kapitel om omprövning omfattar granskningsledares beslut under verkställigheten och beslut om huruvida omhändertagna handlingar ska återlämnas.

Andra stycket

I 4 kap. 7 § andra stycket TL sägs att om något grundläggande beslut om årlig taxering inte har fattats får taxering ske genom omprövning. Grundläggande beslut om årlig taxering ska enligt 4 kap. 2 § TL fattas före utgången av november månad taxeringsåret.

Vi föreslår att termen taxeringsår slopas och att juridiska personer ska deklarerera inkomst senast den första dagen i sjunde månaden efter beskattningsårets utgång. Om beskattningsåret går ut den 30 juni ska dock inkomst av praktiska skäl inte deklarerars den 1 januari utan den 15 december. Dessutom slår vi samman grundläggande beslut om årlig taxering respektive slutlig skatt till ett beslut benämnt beslut om slutlig skatt. Beslut om slutlig skatt behöver inte fattas före något exakt datum men det måste fattas i sådan tid att beskedet om slutlig skatt kan skickas ut senast den 15 i tolfte månaden efter beskattningsårets utgång (se kommentaren till 56 kap.).

Principen att Skatteverket får besluta på det sätt och inom den tid som gäller för omprövning om något beslut inte har fattats finns även i 21 kap. 2 § andra stycket SBL. På skattebetalningsområdet tillämpas s.k. automatiska beslut, vilket innebär att om deklARATIONEN inte lämnas anses skatten ha bestämts till noll kronor. I sådana fall finns det alltså ett grundbeslut att ompröva. Om beslut om preliminär A-skatt inte har fattats kan det dock bli aktuellt med omprövning trots att något tidigare beslut inte fattats enligt 55 kap. 9 §.

Befogenheten att besluta på det sätt och inom den tid som gäller för omprövning bör bara gälla beslut som ska fattas inom viss föreskriven tid.

Beslut om slutlig skatt ska fattas för varje beskattningsår och i sådan tid att besked om slutlig skatt kan skickas ut till fysiska personer senast den 15 december efter beskattningsåret.

Om Skatteverket inte beslutat om slutlig skatt men det efter beslutsfristen visar sig att Skatteverket borde ha gjort det ska Skatteverket i likhet med i dag ha befogenhet att besluta på det sätt och inom den tid som gäller för omprövning. Det bör dock framgå av lagtexten att befogenheten enbart omfattar frågor där Skatteverket är skyldigt att besluta inom viss tid men där verket inte gjort det.

Att något beslut om slutlig skatt inte meddelats beror ofta på att den skattskyldige inte deklarerat. I sådana fall utsträcks den ordinära omprövningstiden på två år till sex år enligt 20 §. Om den skattskyldige deklarerar får dock en ordinär omprövning inte beslutas senare än ett år efter deklarationsdagen. I fall den skattskyldige inte deklarerat alls får alltså Skatteverket besluta om slutlig skatt inom sex år från utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut.

Bestämmelsen är som redan nämnts enbart tillämplig i fall där verket är skyldigt att fatta ett beslut inom viss tid och alltså inte i fall där verket inte får besluta i en fråga efter en viss tidpunkt, som t.ex. beslut om särskilda avgifter.

Inom vilka frister grundbeslut om särskilda avgifter ska fattas ska inte längre regleras i bestämmelserna om omprövning utan i ett eget kapitel, nämligen 52 kap. Bestämmelsen om omprövning i 18 § omfattar därför bara fall där Skatteverket initierar en omprövning av ett grundbeslut till nackdel för den som beslutet gäller.

Skattetillägg ska enligt 52 kap. 3 § som huvudregel beslutas senast under andra året efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret gick ut. Om Skatteverket inte meddelat något beslut inom tvåårsfristen får skattetillägg inte beslutas genom omprövning. En annan sak är Skatteverket vid sen eller utebliven deklaration enligt 52 kap. 4 § får fatta ett grundbeslut om skattetillägg efter tvåårsfristen (jfr 20 §).

Tidsfristerna för grundbeslut om förseningsavgift och kontrollavgift finns också i 52 kap. Även här gäller en tvåårsfrist men den räknas inte från utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret gick ut utan från den dag uppgiftsskyldigheten skulle ha fullgjorts respektive den dag då kontrollen beslutades. Tidsfristen för omprövning är densamma och någon möjlighet att besluta om avgift efter tvåårsfristen finns inte.

Bestämmelserna om efterbeskattning gäller bara skatt och det är därför inte möjligt att efter tvåårsfristerna för grundbeslut om särskilda avgifter påföra avgift genom efterbeskattning. Däremot får Skatteverket enligt 52 kap. 5 § besluta om särskild avgift samtidigt som skatt beslutas genom efterbeskattning.

3 §

Första stycket

Av 4 kap. 8 § TL och 21 kap. 3 första stycket SBL följer att om en fråga har avgjorts av allmän förvaltningsdomstol, får Skatteverket inte ompröva frågan. Bestämmelserna fick sina nuvarande lydelse i samband med att Skatteverket inrättades (prop. 2002/03:99).

Förbudet mot att ompröva frågor som avgjorts av allmän förvaltningsdomstol infördes samtidigt som dagens omprövningsförfarande, dvs. 1990 för taxeringsbeslut och indirekt skatt och 1991 för skattebetalningsfrågor och arbetsgivaravgifter (prop. 1989/90:74, s. 402, 442 och 449 samt prop. 1990/91:46, s. 63 och 69).

I förarbetena uttalades att inom förvaltningsrätten tillämpas rättegångsbalkens bestämmelser om rättskraft analogt (prop. 1989/90:74, s. 402). Det innebär att i förvaltningsmål som påminner om tviste- eller brottmål, får en fråga som avgjorts av allmän förvaltningsdomstol inte omprövas, s.k. *res judicata* (Strömberg: *Allmän förvaltningsrätt*, 23:e u, s. 71 och 72). Genom förevarande paragraf gäller denna regel generellt inom skatteförfarandet.

Den här bestämmelsen hindrar dock inte att Skatteverket prövar en ny ansökan om t.ex. godkännande för F-skatt eller om anstånd med betalning av skatt. Att en allmän förvaltningsdomstol prövat Skatteverkets avslag på en ansökan hindrar alltså inte verket från att pröva en ny ansökan. Däremot får Skatteverket inte ompröva den första ansökan sedan frågan avgjorts av allmän förvaltningsdomstol (RÅ 2005 ref. 42)

Av förarbetena framgår även att omprövning inte heller ska ske sedan en fråga efter överklagande har överlämnats till allmän förvaltningsdomstol, s.k. *litis pendens*. Även denna regel härrör från rättegångsbalken. Skälet till att regeln inte lagfästes i samband med att omprövningsförfarandet infördes var att den ansågs gälla ändå i förvaltningsprocessen (prop. 1989/90:74, s. 403).

Förvaltningsmyndigheters omprövningsskyldighet enligt 27 § FL gäller inte om myndigheten har överlämnat handlingarna i

ärendet till en högre instans. I fall där en förvaltningsmyndighet inte är skyldig att ompröva men får ompröva enligt de befogenheter som utvecklats i praxis är dock synen på principen om *litis pendens* delvis en annan. Huvudregeln är i och för sig att en förvaltningsmyndighet inte heller i dessa fall bör ändra ett överklagat beslut efter det att ärendet överlämnats till allmän förvaltningsdomstol. Från denna huvudregel anses dock avsteg kunna göras i speciella situationer om det är till klar fördel för den enskilde att myndigheten ändrar beslutet i stället för att avvakta utgången av överklagandet (prop. 1985/86:80, s. 77, Bohlin och Warling–Nerep: *Förvaltningsrättens grunder*, s. 180, 188 och 233, Hellners & Malmqvist: *Förvaltningslagen med kommentarer*, 2 u., s. 345 och 346).

Huvudregeln enligt den allmänna förvaltningsrätten är alltså att ett överklagande av ett förvaltningsärende har *litis pendens*-verkan. Att det är lagstiftarens avsikt att regeln ska gälla inom skatteförfarandet är klart men avsåg lagstiftaren också att det skulle vara möjligt att avvika från regeln i fall där det framstår som lämpligt och skäligt med hänsyn till den enskilde? Lagstiftaren var medveten om att det rörde sig om en huvudregel och bör därför ha insett att principen om *litis pendens* inte var absolut utan att avsteg kunde göras i speciella fall. En rimlig tolkning är därför att lagstiftarens avsikt med att inte lagstifta var att principen inte heller inom skatteförfarandet skulle vara absolut.

När det gäller ansökningar om godkännande F-skatt har Regeringsrätten slagit fast att Skatteverket får bifalla en ny ansökan trots att överklagandet av ett tidigare beslut om avslag på en ansökan ännu inte slutligt avgjorts av domstol. Regeringsrätten ansåg att frågan om avsteg från principen om *litis pendens* skulle bedömas med hänsyn till det aktuella regelsystemets bakgrund och syfte (RÅ 2005 ref. 42).

Det kan uppfattas som motsägelsefullt att lagfästa principen om *res judicata* men inte principen om *litis pendens*. Båda principerna härrör ju från rättegångsbalken och anses analogt tillämpliga inom förvaltningsrätten. Undantaget från principen om *res judicata* som görs i andra stycket och som gäller omprövningar till följd av ny eller ändrad praxis följer dock inte av den allmänna förvaltningsrätten utan gäller bara inom skatteförfarandet. Att i lag göra undantag från en princip som anses gälla enligt den allmänna förvaltningsrätten går knappast utan att lagfästa principen eller att principen i vart fall framgår motsatsvis av föreskriften om

undantag. Av den anledningen är det motiverat att låta principen om res judicata komma till uttryck i förevarande paragraf.

När det gäller principen om ett överklagandes litispensverkan finns det inte behov av att avvika från huvudregeln i andra fall än vad som är möjligt enligt den allmänna förvaltningsrätten och det saknas därför skäl att lagfästa principen.

Som redogjorts för i kommentaren till 2 § ska granskningsledares beslut om bevis- och betalningssäkring omprövas enligt den paragrafen. Det rör sig om beslut som i dag fattas enligt betalningssäkringslagen eller tvångsåtgärdslagen och som i avsaknad av särskilda omprövningsbestämmelser ska omprövas enligt 27 § FL och får omprövas enligt de befogenheter som utvecklats i praxis. Av andra stycket i 27 § FL följer att Skatteverket inte är skyldigt att ändra ett uppenbart oriktigt beslut efter det att handlingarna i ärendet överlämnats till högre instans. Det innebär dock inte att Skatteverket är förhindrat att ändra ett beslut som överlämnats, givetvis under förutsättning att det rör sig om ett beslut som får ändras (prop. 1985/86:80, s. 77 och RÅ 1995 ref. 26).

Vissa av besluten om bevis- och betalningssäkring är interimistiska i den mening att Skatteverket snarast och senast inom fem dagar ska ansöka hos länsrätten om aktuell säkringsåtgärd (45 kap. 15 § och 46 kap. 12 §). Att handlingarna i ärendet överlämnas till länsrätten genom ansökan av Skatteverket och inte efter överklagande spelar ingen roll utan även i ansökansfallen kan en litispenssituation uppkomma. Uppkommer en sådan situation bör granskningsledaren normalt inte ompröva det underställda beslut, såvida det inte rör sig om ett speciellt fall och en omprövning skulle vara till klar fördel för den enskilde jämfört med att avvakta länsrättens prövning. Ändrar granskningsledaren beslutet bör givetvis ansökan återkallas i motsvarande mån.

Andra stycket

Här görs undantag från förbudet i första stycket mot att ompröva frågor som avgjorts av en allmän förvaltningsdomstol. Detta undantag från principen om res judicata för omprövningar till följd av ändrad praxis infördes samtidigt som dagens omprövningsförfarande, dvs. 1990 för taxeringsbeslut och indirekt skatt och 1991 för skattebetalningsfrågor och arbetsgivaravgifter (prop.

1989/90:74, s. 315, 404, 405, 442 och 449 samt prop. 1990/91:46, s. 63 och 70). Att Skatteverket får ompröva beslut av länsrätt eller kammarrätt som avviker från rättstillämpningen i ett senare regeringsrättsavgörande följer i dag av 4 kap. 12 § TL, som har behållit sin ursprungliga lydelse och 21 kap. 3 § tredje stycket SBL. Bestämmelserna i 21 kap. 3 § SBL fick sin nuvarande lydelse 2003 men undantaget från principen om res judicata har aldrig ändrats (prop. 2002/03:99 och prop. 2002/03:128).

Bakgrunden till undantaget för ny eller ändrad praxis är att den som inte överklagat har möjlighet att vid ändrad praxis få rättelse genom att begära omprövning, så vida inte tiden för omprövning gått ut. För den som överklagat och där domstolens avgörande fått laga kraft innebär dock första stycket, där principen om res judicata kommer till uttryck, att det inte finns någon möjlighet att få rättelse. Denna omotiverade skillnad mellan den som överklagat och fått sin fråga prövad av domstol och den som inte överklagat var skälet till att Skatteverket gavs befogenhet att på begäran ompröva beslut av länsrätt och kammarrätt vid ny eller ändrad praxis. Syftet är alltså att den som överklagar inte ska hamna i ett sämre omprövningsläge än den som inte gör det. Det bör nämnas att omprövningsfristerna i 7 § även gäller när omprövning begärs med hänvisning till ny eller ändrad praxis.

Undantaget från principen om res judicata vid ny eller ändrad praxis ska i fortsättningen även omfatta avgörande från EG-domstolen. Skatteverket ska alltså få ompröva beslut av länsrätt eller kammarrätt även när rättstillämpningen i ett beslut avviker från ett avgörande från EG-domstolen som meddelats därefter. Behörigheten ska även omfatta frågor som avgjorts av Regeringsrätten. Med andra ord ska Skatteverket även få ompröva om avgöranden från Regeringsrätten som avviker från rättstillämpningen i ett avgörande från EG-domstolen som meddelats senare. Skälen för dessa ändringar redovisas i avsnitt 9.4.

Omprövningsförbudet i 21 kap. 3 § andra stycket SBL slopas

Det förekommer att lagar innehåller bestämmelser om att beslut i vissa frågor inte får överklagas. Taxeringslagen och skattebetalningslagen innehåller t.ex. förbud mot att överklaga vitesförlägganden och beslut om revision.

Att lagar innehåller bestämmelser om att beslut i vissa frågor inte får omprövas är inte alls lika vanligt utan snarare ovanligt, i vart fall inom skatteförfarandet. I 21 kap. 3 § andra stycket SBL finns skatteförfarandets enda förbud mot att ompröva beslut i en fråga. Där sägs att betalningsskyldighet enligt 12 kap. 7 c § SBL inte får omprövas.

Den betalningsskyldighet som avses är s.k. företrädaransvar. I 12 kap. SBL, 59 kap. här, finns bestämmelser om att en företrädare för en juridisk person som uppsåtligen eller av grov oaktsamhet inte redovisat och betalat skatt kan åläggas betalningsskyldighet för skatten. Beslut om s.k. företrädaransvar fattas av länsrätten på ansökan av Skatteverket. Skatteverket får dock i stället ingå överenskommelse med företrädaren om betalningsskyldigheten. Om en överenskommelse har träffats får Skatteverket inte ansöka om betalningsskyldighet hos länsrätten.

Betalningar enligt en överenskommelse ska registreras på den juridiska personens skattekonto.

Om företrädaren fullföljer överenskommelsen ska överenskommelsen enligt 11 kap. 1 § andra stycket 8 SBL anses som ett beskattningsbeslut. Att överenskommelsen fullföljs får enligt 12 kap. 7 e § SBL även den effekten att staten avstår från ytterligare anspråk mot företrädaren avseende skulder som omfattas av överenskommelsen.

I fall företrädaren inte fullföljer överenskommelsen upphör den att gälla och Skatteverket får då i stället ansöka hos länsrätten om betalningsskyldighet. Om överenskommelsen förfaller ska belopp som företrädaren betalat in på grund av överenskommelsen överföras till företrädarens eget skattekonto.

I förarbetena sägs att om en överenskommelse fullföljs är frågan om betalningsskyldighet avgjord och kan därefter inte prövas av domstol, såvida inte överenskommelsen förklaras ogiltig efter en ansökan om resning. Frågan om betalningsskyldighet är alltså rättskraftigt avgjord eller, med andra ord, res judicata (prop. 2002/03:128, s. 37, 50 och 51).

Som redogörs för i kommentaren till 53 kap. slopas termen beskattningsbeslut och den därtill hörande lagstiftningstekniken. Den här lagen innehåller inte heller någon motsvarighet till klassificeringsbestämmelserna i 11 kap. 1 § andra stycket SBL med undantag för återbetalning av punktskatt, som i 53 kap. 5 § klassificeras som beslut om punktskatt enligt skatteförfarandelagen. Utgångspunkten är alltså att överenskommelser om

betalningsskyldighet för företrädaransvar inte längre ska klassificeras som beslut om skatt.

Förarbetena till bestämmelserna om företrädaransvar innehåller inte något uttryckligt skäl till varför det ansågs nödvändigt att klassificera fullföljda överenskommelser som beskattningsbeslut förutom att en sådan klassificering gör det möjligt att angripa den genom resning (prop. 2002/03:128, s. 37, 50 och 51). Mellan raderna ger dock förarbetena intryck av att syftet med klassificeringen var att göra det möjligt att föreskriva att besluten varken får omprövas eller överklagas.

Frågan är dock om det inte är själva klassificeringen som skapar behovet av omprövnings- och överklagandeförbud. Utan klassificeringen hade det inte funnits något beskattningsbeslut utan endast beslut av Skatteverket att erbjuda en överenskommelse eller att anta ett förslag till överenskommelse som företrädaren lämnat. Sådana beslut har närmast karaktär av partsbesked eftersom Skatteverket inte avgör frågan om betalningsskyldighet genom att erbjuda eller anta en överenskommelse utan bara uttalar sin uppfattning om hur frågan bör lösas. Företrädarens rätt skyddas genom att han eller hon kan låta frågan om betalningsskyldighet avgöras av allmän förvaltningsdomstol (jfr prop. 1985/86:80).

En förvaltningsmyndighet är skyldig att ompröva partsbesked enligt 27 § FL. Ändringar av sådan beslut är inte till nackdel för någon enskild part i den mening som detta uttryck har i paragrafen. I fall där det saknas uttryckliga bestämmelser om överklagande är det oklart om partsbesked är överklagbara (Hellners & Malmqvist: *Förvaltningslagen med kommentarer*, 2 u., s. 270, 271 och 344).

Enligt 2 § är Skatteverket bara skyldigt att ompröva beslut i frågor som har betydelse för beskattningen eller annat förhållande mellan enskilda och det allmänna. I det ligger att beslutet måste ha någon rättslig eller faktisk verkan. Det är en grundsats när det gäller besluts överklagbarhet men kommer alltså här även till uttryck i bestämmelsen om Skatteverkets omprövningsskyldighet (Hellners & Malmqvist: *Förvaltningslagen med kommentarer*, 2 u., s. 266 och Skatteverket: *Handledning för taxeringsförfarandet*, 1996, s. 206).

Skatteverkets beslut att föreslå en överenskommelse har inga bindande verkningar för företrädaren. Det har inte heller Skatteverkets beslut att anta en överenskommelse eftersom överenskommelsen förfaller om företrädaren inte fullföljer den. Saken kommer inte i ett annat läge om Skatteverket förkastar en

överenskommelse. Ett förkastande påverkar inte företrädarens situation eftersom det är länsrätten som ensidigt och med bindande verkan beslutar om betalningsskyldighet. Med hänsyn till det nu sagda är Skatteverket inte skyldigt att ompröva besluten och av samma skäl är besluten inte överklagbara.

En annan fråga som bör belysas är om det finns något skydd för en företrädarens rätt efter det att han eller hon har fullföljt en överenskommelse. Genom att en fullföljd överenskommelse klassificeras som beskattningsbeslut kan överenskommelsen enligt förarbeten angripas genom resning (prop. 2002/03:128, s. 37). En företrädare som är missnöjd med en överenskommelse på grund av nya omständigheter eller som anser att Skatteverket agerat uppenbart lagstridigt i samband med att överenskommelsen ingicks kan alltså ansöka om resning hos kammarrätten.

Genom att en överenskommelse fullföljs avstår staten från ytterligare anspråk mot företrädaren för de skulder som omfattas av överenskommelsen. Den som fullföljer en överenskommelse riskerar alltså inte att drabbas av nya krav.

Om fullföljda överenskommelser inte längre ska klassificeras som beslut om skatt försvinner dock möjligheten till resning och den säkerhetsventil som det innebär. En företrädare har dock möjlighet att i allmän domstol väcka talan om att överenskommelsen är ogiltig med hänsyn till avtalsrättsliga regler eller att yrka skadestånd på grund av att Skatteverket agerat felaktig eller försumligt (Strömberg: *Allmän förvaltningsrätt*, 23:e u, s. 227–233). Med hänsyn till att det rör sig om en överenskommelse får det anses vara en tillräcklig säkerhetsventil.

Sammanfattningsvis kan det alltså konstateras att det inte behövs något omprövningsförbud utan en fullföljd överenskommelse står fast såvida den inte är ogiltig enligt avtalsrättsliga regler eller företrädaren har rätt till skadestånd.

Inte heller bestämmelsen om överklagandeförbud behövs och den finns därför inte med i 67 kap.5 § där det sägs vilka beslut som inte får överklagas.

4 §

Paragrafen ersätter 4 kap. 7 § tredje stycket TL och 21 kap. 1 § tredje stycket SBL. Bestämmelserna fick sina nuvarande lydelse i samband med att Skatteverket ersatte Riksskatteverket och de tio skattemyndigheterna (prop. 1989/90:74, s. 402, prop. 1996/97:100, s. 630 och prop. 2002/03:99).

Skatteverket är i princip skyldigt att besluta i enlighet med skatteförfattningarna. Sedan 1979 har dock gällt att Skatteverket inte behöver rätta fel i deklARATIONER som avser mindre belopp (prop.1977/78:181, s. 244–247). En bestämmelse med det innehållet finns i dag i 4 kap. 6 § TL (prop. 1989/90:74, s. 401). Den bestämmelsen ges här i 56 kap. 4 §.

I förevarande paragraf finns motsvarande bestämmelse för omprövning, dvs. Skatteverket är inte heller skyldigt att genom omprövning rätta fel som endast avser mindre belopp. Det gäller givetvis bara om den som beslutet gäller varken begärt omprövning eller överklagat. I dag uttrycks det genom att Skatteverket får avstå från att på eget initiativ ompröva om ändringen avser mindre belopp. Anledningen till att ett annat uttryckssätt används här är att det är en fördel om ordalydelsen korresponderar med den i 2 § där det anges i vilka fall Skatteverket är skyldigt att ompröva.

Särskilt kvalificerad beslutsfattare

5 §

I paragrafen finns en bestämmelse om att en särskilt kvalificerad beslutsfattare som tidigare inte har prövat frågan ska besluta i omprövningsärenden.

Vi föreslår att skattenämnderna ska avskaffas. Det innebär att samtliga beslut i fortsättningen ska fattas av Skatteverkets tjänstemän. Det är Skatteverkets uppgift att reglera de närmare formerna för beslutsfattandet i arbetsordningen. Av rättssäkerhetsskäl har vi dock bedömt att omprövningsbeslut i ärenden där Skatteverket och den enskilde inte är ense bör hanteras i särskild ordning och att det bör framgå av lagen (se avsnitt 9.2.5). Här finns därför en sådan bestämmelse.

Omprövning av beslut om arbetsgivaravgifter, skatteavdrag, mervärdesskatt, punktskatt, slutlig skatt, skattetillägg eller anstånd med betalning av skatt eller avgift omfattas av bestämmelsen. Vad som ingår i ett beslut om slutlig skatt framgår av 56 kap. 5 och 6 §§. Andra omprövningsbeslut enligt lagen som t.ex. beslut om registrering och ersättning för kostnader för biträde omfattas inte. I paragrafen regleras en lägsta beslutsnivå för vissa ärenden. Inget hindrar således att den särskilde beslutsfattaren även omprövar andra ärenden.

Bestämmelsen ska enligt *punkten 1* tillämpas vid omprövning som görs på begäran av den som beslutet gäller eller till följd av att denne överklagat. Det gäller dock inte om den som beslutet gäller och Skatteverket är ense om utgången. Den särskilda beslutsordningen ska alltså tillämpas om handläggande tjänsteman bedömer att den enskildes yrkande inte kan bifallas fullt ut. Vid fullt bifall kan den handläggande tjänstemannen själv fatta beslutet.

Bestämmelsen gäller enligt *punkten 2* inte om de omständigheter och bevis som åberopas redan har prövats vid en omprövning av en särskilt kvalificerad beslutsfattare. Om en sådan beslutsfattare tidigare har omprövat frågan efter en begäran om omprövning och den som beslutet gäller härefter begär omprövning på nytt eller överklagar utan att åberopa några nya omständigheter eller bevis kan alltså den handläggande tjänstemannen fatta ett omprövningsbeslut.

Ärenden som inte ska prövas i sak undantas i *punkt 3*. Ett omprövningsbeslut som inte innefattar något ställningstagande i den materiella frågan (t.ex. ett beslut att avvisa en begäran om omprövning som för sent inkommen) omfattas alltså inte av den särskilda beslutsordningen.

Enligt *punkten 4* gäller den särskilda beslutsordningen inte heller om prövningen är enkel. Avsikten är att fånga in de ärenden där det är tydligt att det inte finns några chanser till framgång. I sådana fall bör omprövningsbeslutet av effektivitetsskäl kunna fattas av den handläggande tjänstemannen. Liknande rekvisit finns i domförhetsreglerna i 18 § fjärde stycket 1 lagen (1971:289) om allmänna förvaltningsdomstolar och 1 kap. 3 a § RB (prop. 1974:79, s. 35, prop. 1988/89:95, s. 60 samt prop. 1996/97:133, s. 43–46 och 60).

Om prövningen är enkel får avgöras från fall till fall. Såväl rättsfrågor som bevisfrågor ska beaktas vid bedömningen. Rättsläget ska vara klart; finns det oklarheter om gällande rätt är prövningen inte enkel. När det är fråga om tillämpning av mer komplicerade bestämmelser är prövningen av den anledningen inte enkel. Om ärendet innefattar bevisfrågor ska bedömningen av dem vara självklar. Det ska alltså vara helt klart att den enskilde t.ex. inte lyckats visa med tillräcklig styrka att han eller hon haft en viss kostnad. En prövning som innefattar skälighetsbedömningar kan inte anses vara enkel. Prövningen av ett omfattande ärende bör inte heller betraktas som enkel.

Normalt bör det inte vara några problem att avgöra om den särskilda beslutsordningen är tillämplig eller inte. Det kan dock

inte uteslutas att Skatteverket i något fall bedömer att bestämmelsen inte är tillämplig och domstol senare kommer till motsatt slutsats. Frågan är vilken effekt ett sådant misstag bör få för omprövningsbeslutets giltighet. När det gäller bestämmelserna i 2 kap. 4 § TL om beslut av skattenämnd har Regeringsrätten funnit att det bör vara möjligt underlåta att undanröja ett taxeringsbeslut som fattats på tjänstemannanivå trots att det bort avgöras med skattenämnd (RÅ 1999 ref. 52). Enbart det förhållandet att domstolen finner att en tjänsteman missbedömt förutsättningarna för att avgöra ett ärende utan nämnd bör inte föranleda att beslutet undanröjs. Inriktningen bör enligt Regeringsrätten främst vara att bedöma om de intressen som de ifrågavarande reglerna avser att skydda trätts för när i påtaglig omfattning eller om ett undanröjande av andra skäl är påkallat för att upprätthålla respekten för reglerna om skattenämnds medverkan.

För de allmänna domstolarna finns särskilda regler enligt vilka bristande domförhet bara ska leda till undanröjande om det kan antas att det inverkat på målets utgång och inte utan väsentlig olägenhet kan avhjälpas i överrätten (50 kap. 28 § och 51 kap. 28 § RB). Uttryckliga regler saknas för förvaltningsdomstolarnas del (jfr prop. 1996/97:133, s. 45 och RÅ 2008 ref. 10).

Här aktuell bestämmelse om särskild beslutsordning bör enligt utredningens mening inte jämföras med en domförhetsbestämmelse. Kravet på särskilt kvalificerad beslutsfattare är inte heller direkt jämförbart med den nuvarande bestämmelsen om beslut i skattenämnd eftersom beslutet ska fattas av Skatteverkets egna tjänstemän. Det talar för en något mer restriktiv inställning till återförvisning än vad RÅ 1999 ref. 52 ger uttryck för.

För beslut om arbetsgivaravgifter, skatteavdrag, mervärdesskatt och punktskatt tillämpas ett automatiskt beslutsförfarande. Skatten bestäms enligt 53 kap. 2–4 §§ i enlighet med deklarationen eller, om deklaration inte lämnats, till noll kronor. Det första beslutet i nu aktuella ärenden fattas utan att någon handläggare vid Skatteverket gör en bedömning av hur stor skatt som bör fastställas. Först vid den första omprövningen av ett sådant beslut gör en handläggare en bedömning av ärendet. Mot den bakgrunden finns det inte skäl att redan vid den första omprövningen koppla in en särskilt kvalificerad beslutsfattare. I *andra stycket* undantas därför den första omprövningen av ett automatiskt beslut.

Omprövning på begäran av den som beslutet gäller

Hur omprövning begärs

6 §

Att en begäran om omprövning ska vara skriftlig sägs i dag i 4 kap. 9 § första stycket TL och 21 kap. 4 § första stycket SBL. Kravet på skriftlighet fanns med i de ursprungliga lydelserna av lagarna (prop. 1989/90:74, s. 301, 403 och 404 samt prop. 1996/97:100, s. 631). Bestämmelsernas nuvarande lydelse är dock från 2003 då Skatteverket inrättades (prop. 2002/03:99).

Det bör nämnas att krav på skriftlighet inte hindrar elektroniska rutiner utan kravet markerar bara att en begäran av omprövning ska ges en varaktig och tillgänglig form (Ds 2003:29, s. 92–95).

Bestämmelser om att Skatteverket får förelägga den som begärt omprövning att egenhändigt underteckna en begäran som inte är undertecknad finns i dag i 4 kap. 10 § TL och 21 kap. 6 § SBL. Paragraferna har bara ändrats en gång och det var i samband med att Skatteverket ersatte Riksskatteverket och de tio skattemyndigheterna (prop. 1989/90:74, s. 404, prop. 1996/97:100, s. 631 och prop. 2002/03:99).

Innehållet i bestämmelserna om egenhändigt undertecknande skiljer sig åt. Taxeringslagen innehåller till skillnad från skattebetalningslagen inte något generellt krav på att en begäran om omprövning ska vara egenhändigt undertecknad. Att en begäran om omprövning inte är undertecknad är alltså inget hinder mot omprövning enligt taxeringslagen. Däremot får Skatteverket enligt taxeringslagen förelägga den som inte egenhändigt undertecknat en begäran att göra det vid påföljd att omprövning annars inte görs. Enligt skattebetalningslagen följer dock kravet på egenhändigt undertecknande direkt av 21 kap. 6 § och avsaknaden av underskrift är därför ett omprövningshinder (Skatteverket: *Handledning för taxeringsförfarandet*, 1996, s. 251 och 252 samt Skatteverket: *Handledning för skattebetalning 2006*, s. 649 och 650).

Det bör nämnas att förvaltningslagen inte kräver att handlingar som ges in ska vara egenhändigt undertecknade. Enligt 10 § tredje stycket FL får dock en förvaltningsmyndighet begära att ett telegram eller annat meddelande som inte är underskrivet bekräftas genom en egenhändigt undertecknad handling.

Något generellt krav på att en begäran om omprövning ska vara egenhändigt undertecknad bör inte finnas utan det är tillräckligt att

Skatteverket efter taxeringslagens modell ges befogenhet att förelägga den som beslutet gäller att underteckna begäran och upplysa om att omprövning annars inte kommer att ske. Det innebär, i likhet med i dag, att om det inte råder något som helst tvivel om att begäran kommer från den som är behörig att begära omprövning, behöver verket inte förelägga om undertecknande.

Alternativet att låta förvaltningslagen gälla är inte bra på grund av att lagen inte innehåller något krav på skriftligt anhängiggörande i första instans. Dessutom avser bestämmelsen om bekräftelse genom egenhändigt undertecknad handling en delvis annan situation än den som är aktuell här.

Tiden för begäran om omprövning – huvudregeln

7 §

Tiderna för att begära omprövning är antingen sex år efter utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut (sexårsfristen) eller två månader räknat från den dag då den som beslutet gäller fick del av det (tvåmånadersfristen). Detta är huvudregeln, vilket innebär att andra omprövningstider gäller i vissa fall. Undantagen från huvudregeln finns i 8–11 §§. Dessutom finns det särskilda bestämmelser om omprövning av beslut om betalning av preliminär skatt i 12–14 §§. Omprövning av beslut som avser på vilket sätt preliminär skatt ska betalas, F-skatt, särskild A-skatt eller A-skatt, regleras dock i förevarande paragraf.

Sexårsfristen finns i dag i 4 kap. 9 § första stycket TL och 21 kap. 4 § första stycket SBL (prop. 1989/90:74, s. 403 och 404 samt prop. 1996/97:100, s. 631). Paragraferna ändrades i samband med att Skatteverket ersatte Riksskatteverket och de tio skattemyndigheterna (prop. 2002/03:99).

Fristen på sex år uttrycks på olika sätt i taxeringslagen respektive skattebetalningslagen. I taxeringslagen används ordalydelsen ”före utgången av det femte året efter taxeringsåret”. I skattebetalningslagen sägs att begäran om omprövning ska ha kommit in ”före utgången av sjätte året efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret har gått ut”. Det är dock bara lydelsen av bestämmelserna som skiljer sig åt. I sak finns det ingen skillnad (prop. 1996/97:100, s. 631). Med hänsyn till att omprövningsbestämmelserna nu ska slås ihop till en bestämmelse och till att termen taxeringsår inte används i skatteförfarandelagen uttrycks

omprövningsfristen på i stort sett samma sätt som i skattebetalningslagen.

I 21 kap. 5 § SBL anges för vilka beslut tvåmånadersfristen gäller. Det rör sig om beslut där en sexårig omprövningsfrist skulle vara meningslös, som t.ex. beslut om på vilket sätt preliminär skatt ska tas ut, dvs. som F-skatt, särskild A-skatt eller A-skatt. Beslut om kontrollavgift enligt branschkontrollagen lades till 2007 i samband med att det beslutades att den nya lagens kontrollavgift skulle tas ut enligt skattebetalningslagen (prop. 2005/06:169). Det är vidare beslutat att kontrollavgift enligt kassaregisterlagen ska tas ut enligt skattebetalningslagen och att tvåmånadersfristen ska gälla för beslut om sådana avgifter. Denna ändring i 21 kap. 5 § SBL träder dock inte i kraft förrän den 1 januari 2010 (prop. 2006/07:105).

I samband med att Skatteverket ersatte Riksskatteverket och de tio skattemyndigheterna gjordes en följdändring i 21 kap. 5 § SBL (prop. 2002/03:99).

Utgångspunkten är att tvåmånadersfristen i princip ska omfatta samma beslut som i dag plus andra beslut där det ter sig meningslöst med en omprövningsfrist på sex år. Det rör sig dels om beslut som i dag omprövas enligt andra bestämmelser än skattebetalningslagen men som i fortsättningen ska omprövas enligt skatteförfarandelagen, dels beslut som omprövas enligt skattebetalningslagen men där sexårsfristen synes gälla.

För preliminär skatt föreslås dock särskilda omprövningsregler i 12–14 §§. Skälet till det är att en frist på två månader skulle hindra ändringar som förbättrar överensstämmelsen mellan den preliminär skatten och beräknad slutlig skatt. Möjligheten till omprövning bör därför stå öppen så länge en sådan ändring är meningsfull. Omprövning av beslut som avser på vilket sätt preliminär skatt ska tas ut regleras dock här.

Beslut som i dag omprövas enligt den allmänna förvaltningsrätten

Skatteförfarandelagen ska inte bara ersätta skattebetalningslagen och taxeringslagen utan även andra lagar ska upphävas och ersättas av bestämmelser i förvarande lag. Vissa av dessa lagar innehåller inga bestämmelser om omprövning. Det rör sig om betalningssäkringslagen, ersättningslagen, tvångsätgärdslagen och LSK.

Att betalningssäkringslagen, tvångsåtgärdslagen, ersättningslagen och LSK saknar bestämmelser om omprövning innebär att Skatteverkets beslut ska omprövas enligt 27 § FL och att verket får ompröva sina beslut enligt de befogenheter som utvecklats i praxis. I kommentaren till 2 § görs bedömningen att dessa beslut i fortsättningen bör omprövas enligt skatteförfarandelagen och beslut i nu aktuella ämnen undantas därför inte i 2 §.

För beslut som avser deklARATIONER och kontrolluppgifter, bevissäkring (ersätter termen tvångsåtgärd) eller betalningssäkring bör tvåmånadersfristen gälla. En omprövningstid på två månader kan tyckas väl lång för beslut där frågan normalt hinner förfalla under omprövningstiden, som t.ex. beslut om försegling enligt bestämmelserna om bevissäkring i 45 kap. Att införa en särskild omprövningstid för sådana beslut leder dock inte till några fördelar utan bara till att regelverket blir svårare att överblicka.

När det gäller frågan om vilken omprövningstid som bör gälla för beslut om ersättning för kostnader för biträde finns det skäl att snegla på tiden för överklagande.

Av 11 § ersättningslagen följer att om Skatteverket beslutar om ersättning i samband med avgörandet i det ärende som kostnaderna hänförs sig till (huvudfrågan), får den som har begärt ersättning överklaga beslutet inom den tid som gäller för överklagande av beslutet i huvudfrågan. Beslutar verket om ersättning efter beslutet i huvudfrågan gäller överklagandetiden i förvaltningsprocesslagen, dvs. tre veckor räknat från den dag då den som begärt ersättning fick del av beslutet.

Dagens bestämmelser innebär att om Skatteverket avslår en begäran om ersättning i ett ärende om inkomstskatt är överklagandetiden sex år räknat från utgången av det kalenderår då beskattningsåret gick ut.

Något skäl till varför överklagandetiden i huvudfrågan även ska gälla vid överklagande av beslut om ersättning ges inte i förarbetena (prop. 1988/89:126, s. 22 och 33 samt prop. 1993/94:151, s. 176). Lagstiftaren har dock sannolikt ansett att eftersom utgången i huvudärendet har stor betydelse för rätten till ersättning bör överklagandetiden för beslutet i huvudärendet även gälla för ersättningsbeslutet.

I avsnitt 6.7.2 föreslår vi att det inte längre ska krävas att den enskilde får bifall till sina yrkanden för att ersättning ska beviljas. Som enda förutsättning för ersättning ska gälla att den enskilde behöver ett biträde för att ta till vara sin rätt.

Vårt förslag innebär att den slutliga utgången i ärendet eller målet kommer att sakna betydelse för rätten till ersättning. En framgångsrik begäran om omprövning av huvudfrågan kommer därför inte att ändra förutsättningarna för ersättning för kostnader i samband med grundbeslutet.

I fortsättningen kan Skatteverket bedöma rätten till ersättning slutligt samband med varje beslut. En enskild som är missnöjd med att Skatteverket har vägrat ersättning har därför inget att förlora på att begära omprövning av ersättningsbeslutet separat. Omprövningstiden behöver därför inte följa omprövningstiden för beslutet i huvudfrågan.

Det nu sagda innebär att omprövningstiden för ersättningsbeslut bör vara två månader, vilket är samma tid som i fortsättningen ska gälla för överklagande.

Torgkontrollagen, branschkontrollagen kassaregisterlagen innehåller genom hänvisningar till skattebetalningslagen bestämmelser om omprövning av beslut om kontrollavgifter. Några bestämmelser om omprövning av andra beslut enligt dessa lagar än beslut om kontrollavgifter finns inte, vilket innebär att Skatteverkets beslut ska omprövas enligt 27 § FL och att verket får ompröva sina beslut enligt de befogenheter som utvecklats i praxis.

I kommentaren till 2 § görs bedömningen att dessa beslut i fortsättningen bör omprövas enligt skatteförändelagen och beslut i nu aktuella ämnen undantas därför inte i 2 §. Det rör sig om beslut om föreläggande, tillsyn och kontrollbesök m.m. varför en längre tid för omprövning än två månader, räknat från den dag då den som beslutet gäller fick del av detsamma, inte är motiverat. Även här gäller därför tvåmånadersfristen.

Kontrollavgifter

Som nämnts ovan gäller tvåmånadersfristen för omprövning i 21 kap. 5 § SBL för beslut som avser kontrollavgift enligt branschkontrollagen och, från och med den 1 januari 2010, kontrollavgift enligt kassaregisterlagen.

Av 1 kap. 2 § SBL framgår att skattebetalningslagen inte bara ska tillämpas vid bestämmande, debitering och betalning av nyss nämnda kontrollavgifter utan även i fråga om kontrollavgift enligt torgkontrollagen. Det är därför förvånande att beslut om kontrollavgift enligt torgkontrollagen inte räknas upp i 21 kap. 5 § SBL. Att

avgiften inte finns med där bör innebära att sexårsfristen gäller vid omprövning av beslut om kontrollavgift enligt torgkontrollagen.

Skattebetalningslagen innehåller även egna bestämmelser om kontrollavgift. Avgiften ska tas ut av näringsidkare som omsätter investeringsguld och som bryter mot skyldigheten att kontrollera identiteten hos köpare av sådant guld. Inte heller beslut om denna kontrollavgift finns med i uppräknningen i 21 kap. 5 § SBL, vilket innebär att vid omprövning gäller sexårsfristen och inte tvåmånadersfristen.

Skyldigheterna att föra personalliggare, ha kassaregister, dokumentera den som hyr plats för torg- och marknadshandel samt dokumentera identifikationsuppgifter för köpare av investeringsguld samlas här i 39 kap. Bestämmelserna om kontrollavgifter förs över till 50 kap.

För beslut om kontrollavgifter är det rimligt med en omprövningsfrist på två månader räknat från den dag då den som beslutet gäller fick del av detsamma. I förarbetena till branschkontrollagen uttalades att de bedömningar som kan bli aktuella i ett ärende om kontrollavgift inte motiverar en längre tidsfrist för omprövning och överklagande än två månader (prop. 2005/06:169, s. 55 och 56). Att sexårsfristen gäller för vissa andra kontrollavgifter synes dock inte vara resultatet av något övervägande från lagstiftarens sida. I fortsättning ska därför tvåmånadersfristen gälla generellt vid omprövning av samtliga beslut om kontrollavgifter.

Registrering

Vi drar i kommentaren till 7 kap. slutsatsen att registrerings 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. I 7 kap. föreskrivs därför att Skatteverket ska avregistrera den som inte längre ska vara registrerad om denne begär det.

Eftersom en registrering har betydelse för beskattningen är Skatteverket skyldigt att ompröva beslut i registreringsfrågor. Det

är dock inte meningsfullt att ha en omprövningstid på sex år utan för beslut som avser registrering bör tvåmånadersfristen för omprövning gälla.

Gränsdragningen mellan tvåmånaders- och sexårsfristen

I dag dras gränsen mellan de olika fristerna genom den uppräkningslista som finns i 21 kap. 5 § SBL. För beslut i frågor som räknas upp där gäller tvåmånadersfristen medan sexårsfristen gäller för beslut i övriga frågor.

Denna teknik behålls här, dvs. tvåmånadersfristen ska bara gälla för beslut i de frågor som räknas upp i förevarande paragrafs *andra stycke*. Det rör sig om beslut i följande frågor.

I *punkten 1* finns beslut som avser registrering. Beslut om registrering omfattas i dag inte av tvåmånadersfristen men ska i enlighet med vad som sagts ovan i fortsättningen göra det.

Punkten 2 ersätter 21 kap. 5 § 2 SBL och innebär att tvåmånadersfristen alltså ska gälla för beslut om på vilket sätt preliminär skatt ska tas ut, dvs. som F-skatt, särskild A-skatt eller A-skatt. Bestämmelser om på vilket sätt preliminär skatt ska tas ut ges i 8 kap.

För beslut som avser själva betalningen, dvs. debiteringen av F-skatt, särskild A-skatt och skatteavdragets storlek är tvåmånadersfristen dock inte lämplig. Skälet till det är att en frist på två månader skulle hindra ändringar som förbättrar överensstämmelsen mellan den preliminära skatten och beräknad slutlig skatt. Möjligheten till omprövning bör därför stå öppen så länge en sådan ändring är meningsfull. Bestämmelser som möjliggör detta finns i 12–14 §§. Den här punkten omfattar av i princip samma skäl inte heller beslut om särskild inkomstskatteredovisning enligt 13 kap. Att sådana beslut kan omprövas så länge en ändring är meningsfull framgår av 15 §.

Det nu sagda gäller beslut om särskild inkomstskatteredovisning och för sådan beslut anges omprövningsfristen i 15 §.

Enligt *punkten 3* ska även beslut som avser uppgifts- och dokumentationsskyldighet omfattas av tvåmånadersfristen. Med uppgifts- och dokumentationsskyldighet avses frågor som regleras under Avd. VI Uppgifts- och anteckningskyldighet, dvs. 14–39 kap. Som exempel på beslut kan nämnas beslut som avser anstånd med att lämna uppgift enligt 36 kap. och beslut om särskild

redovisning av arbetsgivaravgifter enligt 26 kap. 39 §. Beslut om anstånd med redovisning och särskild redovisning av arbetsgivaravgifter nämns i dag i 21 kap. 5 § 5 respektive 7 SBL.

Som redogjorts för ovan ska omprövningstiden för beslut om ersättning för kostnader för biträde vara två månader och sådana beslut anges därför i *punkten 4*.

Även när det gäller beslut som avser revision, tillsyn och kontrollbesök saknas skäl att ha en längre omprövningstid än två månader. Beslut i dessa frågor räknas därför upp i *punkten 5*. Det rör sig om beslut enligt 42 och 43 kap. Här finns beslut som inte får överklagas, som t.ex. beslut om kontrollbesök. Som redogörs för i kommentaren till 2 § är dock Skatteverket redan i dag skyldigt att enligt den allmänna förvaltningsrätten ompröva beslut som omfattas av ett överklagandeförbud. Det som är nytt är att omprövningen, som föreslås i kommentaren till 2 §, ska ske enligt förevarande lag.

I *punkten 6* finns beslut om tvångsåtgärder, dvs. beslut om vite bevisning eller betalningssäkring.

Punkten 7 nämner kontrollavgifter och ersätter 21 kap. 5 § 8 och 9 SBL. Den här punkten omfattar dock, till skillnad från bestämmelsen i skattebetalningslagen, även kontrollavgift som tas ut av den som inte fullgjort dokumentationsskyldigheterna vid upplåtelse av plats för torg- och marknadshandel och vid omsättning av investeringsguld. Denna nyhet behandlas ovan under rubriken Kontrollavgifter.

I *punkten 8* sägs att tvåmånadersfristen gäller för beslut som avser säkerhet för slutlig skatt för undantag från skalbolagsbeskattning. Bestämmelserna i ämnet finns i 58 kap.

Bestämmelserna i 58 kap. innebär att Skatteverket på grundval av en skalbolagsdeklaration ska besluta om säkerhet för slutlig skatt ska ställas för undantag från skalbolagsbeskattning enligt 25 a kap. 11 § eller 49 a kap. 13 § IL. Ställd säkerhet får tas i anspråk om den slutliga skatten inte betalas. Om säkerheten inte behöver tas i anspråk, ska Skatteverket besluta om skälig ersättning.

Skatteverkets beslut om att säkerhet ska ställas och om att ta säkerheten i anspråk räknas inte upp i 21 kap. 5 § SBL och kan inte heller anses omfattas av någon av punkterna i paragrafen. Det innebär att den tvåmånadersfrist för omprövning som föreskrivs i 21 kap. 5 § SBL inte gäller för sådana beslut utan att sexårsfristen för överklagande gäller. En så lång tid för överklagande är dock

med hänsyn till frågornas karaktär inte motiverad och här föreskrivs därför att tiden för omprövning ska vara två månader.

Det bör nämnas att redan i dag är tiden för omprövning två månader i fråga om Skatteverkets beslut om säkerhet som villkor för anstånd och när sådan säkerhet får tas i anspråk. Det följer av 21 kap. 5 § 5 SBL och kommer i fortsättningen att följa av punkten 9 i förevarande paragraf.

När det gäller Skatteverkets beslut om ersättning för ställd säkerhet hänvisar 11 kap. 12 § SBL till bestämmelsen om överklagande i 11 § ersättningslagen. Om det innebär att omprövning enligt skattebetalningslagen är utesluten och att besluten enbart kan omprövas enligt den allmänna förvaltningsrätten är oklart. Besluten ska dock i fortsättningen kunna omprövas enligt förevarande kapitel.

För beslut om ersättning för ställd säkerhet är det fullt tillräckligt med en omprövningstid på två månader. Dessa beslut behöver inte nämnas särskilt utan omfattas av förevarande punkts ordalydelse. Se även kommentaren till 58 kap. 4 §.

Enligt *punkten 9* ska tvåmånadersfristen också gälla för beslut som avser betalning eller återbetalning av skatt. Med sådana beslut avses beslut i frågor som regleras i Avd. XIII Betalning och återbetalning av skatt, närmare bestämt 61–65 kap. I 63 kap. finns bestämmelser om anstånd med inbetalning av skatt och i likhet med vad som i dag gäller enligt 21 kap. 5 § 5 SBL ska tvåmånadersfristen gälla för beslut om anstånd. Andra beslut som tvåmånadersfristen gäller för är t.ex. beslut om befrielse från kostnadsränta enligt 65 kap. 16 §.

När det gäller Skatteverkets beslut om ersättning för säkerhet som ställts som villkor för anstånd hänvisar 17 kap. 13 § andra stycket SBL till bestämmelsen om överklagande i 11 § ersättningslagen. Bestämmelserna om säkerhet som villkor för anstånd och ersättning för ställd säkerhet finns här i 63 kap. 8–10 §§.

Om hänvisningen till överklagandebestämmelsen i ersättningslagen innebär att omprövning enligt skattebetalningslagen är utesluten och att besluten enbart ska omprövas enligt den allmänna förvaltningsrätten är oklart. Besluten ska dock i fortsättningen kunna omprövas enligt förevarande kapitel.

För beslut om ersättning för ställd säkerhet är det fullt tillräckligt med en överklagandetid på två månader. Dessa beslut behöver inte nämnas särskilt utan omfattas av förevarande punkts ordalydelse. Se även kommentaren till 64 kap. 10 §.

Av *punkten 10* framgår att omprövningsfristen på två månader även ska gälla för Skatteverkets beslut i verkställighetsfrågor.

Vissa beslut enligt förevarande lag verkställs av Kronofogdemyndigheten. Det rör sig om beslut om bevis- och betalnings-säkring som enligt 69 kap. 2 och 13 §§ verkställs av Kronofogdemyndigheten. Kronofogdemyndighetens beslut under verkställigheten ska inte omprövas enligt förevarande kapitel.

Om det kan ske obehindrat får dock granskningsledaren verkställa beslut om bevissäkring i verksamhetslokaler. Det är vidare granskningsledaren som enligt 69 kap. 11 § beslutar när handlingar och annat som tagits om hand inte längre behövs och ska återlämnas. Förevarande kapitel om omprövning omfattar granskningsledares beslut under verkställigheten och beslut om huruvida omhändertagna handlingar ska återlämnas och av denna punkt följer att tvåmånadersfristen gäller.

I *punkten 11* sägs att tvåmånadersfristen även ska gälla Skatteverkets beslut att avvisa en begäran av omprövning eller ett överklagande eller någon annan liknande åtgärd. Med beslut om andra liknande åtgärder avses bl.a. beslut om att skriva av ett omprövningsärende på grund av att frågan har fallit. Dit hör överhuvudtaget beslut som innebär att Skatteverket avslutar ett omprövningsärende utan att pröva frågan i ärendet.

Det bör nämnas att Skatteverket inte får avvisa ett överklagande på annan grund än att det är för sent och verket inte heller får skriva av sådana ärenden. Skatteverket får alltså bara avsluta ett överklagande genom att avvisa det som för sent eller genom att ändra det överklagade beslutet så som klaganden begärt.

Omprövningstid för beslut om värdering av förmåner och kostnadsavdrag vid beräkning av skatteavdrag och arbetsgivaravgifter

Enligt 9 kap. 2 § SBL får Skatteverket på begäran av en arbetsgivare besluta att justerade bilförmåns- och bostadsförmånsvärden ska användas vid beräkningen av arbetsgivaravgifter. Av 8 kap. 16 § SBL följer att om Skatteverket beslutat om justerade förmånsvärden ska värdena även användas vid beräkningen av skatteavdrag.

Vid beräkning av skatteavdrag och arbetsgivaravgifter får avdrag göras för ersättning som motsvarar utgifter i arbetet, s.k. kostnadsavdrag. Av 8 kap. 22 § och 9 kap. 3 § SBL framgår att om det inte finns någon sådan schablon som avses i 2 kap. 21 § tredje

stycket SAL, får Skatteverket på begäran av arbetsgivaren bestämma hur utgifterna ska beräknas.

Skatteverkets beslut om kostnadsavdrag vid beräkning av skatteavdrag och arbetsgivaravgifter räknas upp i 21 kap. 5 § 6 SBL, vilket innebär att tiden för överklagande är två månader. Däremot nämns inte Skatteverkets beslut om justerade förmånsvärden särskilt men möjligen är avsikten att besluten ska sorteras in under punkten 4 i samma paragraf, nämligen verkställande av skatteavdrag. Beslut om justerade förmånsvärden vid beräkning av arbetsgivaravgifter täcks dock inte av någon av punkterna i 21 kap. 5 § SBL och där bör därför tiden för överklagande vara sex år.

Nu aktuella beslut ansågs ursprungligen vara av sådan innebörd att de vid överklagande måste prövas relativt snabbt och slutligt när det gällde den löpande redovisningen (prop. 1983/84:167, s. 108). Detta sätt att se på besluten har sedan hängt kvar trots att i vart fall redovisningen av arbetsgivaravgifter delvis förändrats.

Vid införandet av lagen om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare låg tyngdpunkten på månadsredovisningen men lagstiftaren ansåg att det borde finnas möjlighet för arbetsgivare att korrigera månadsredovisningarna genom att lämna en s.k. årsuppgift (prop. 1983/84:167, s. 60–62 och 94). Efter hand tunnades dock årsuppgifternas betydelse ut och de försvann till sist helt genom skattekontoreformen (prop. 1987/88:40 och prop. 1996/97:100). Nuvarande system bygger på att arbetsgivaravgifterna redovisas slutligt månad för månad.

Det nu sagda innebär att sedan lång tid tillbaka finns det i fråga om arbetsgivaravgifter inget preliminärt över besluten om justerade förmånsvärden och kostnadsavdrag. Däremot kan dessa beslut ses som preliminära i den meningen att förmånsvärdena och kostnadsavdragen kan bestämmas till andra belopp när den anställdes underlag för inkomstskatt bestäms. I förhållande till arbetsgivaren är besluten dock slutliga.

Vi föreslår att bestämmelserna i skattebetalningslagen om justerade förmånsvärden och kostnadsavdrag vid beräkningen av arbetsgivaravgifter ska föras över till socialavgiftslagen och alltså inte hit. Se kommentaren till förslaget till lag om ändring i socialavgiftslagen. Skälen är att systematiken blir klarare och överskådligheten bättre om värderingen av förmåner och beräkningen av kostnadsavdrag i avsaknad av schablon regleras i samma lag som avgiftsplikten för förmåner respektive schablonerna för beräkning av kostnadsavdrag, dvs. i socialavgiftslagen.

Dessa underlagsbeslut kommer alltså i fortsättningen att meddelas enligt socialavgiftslagen. Arbetsgivaravgifternas storlek bestäms dock enligt denna lag. Av 53 kap. 1 § framgår att beslut om arbetsgivaravgifter ska fattas för varje redovisningsperiod för sig med ledning av innehållet i skattedeclarationer och andra tillgängliga uppgifter. Beslut om justerade förmånsvärden och kostnadsavdrag ligger till grund för redovisningen av arbetsgivaravgifternas storlek. Tiden för omprövning och överklagande av ett beslut om arbetsgivaravgifter är sex år.

Om Skatteverket beslutat om justerade förmånsvärden och beräkning av kostnadsavdrag enligt socialavgiftslagen ska värdena och beräkningen enligt 11 kap. 10 och 11 §§ samt 15 § andra stycket användas också vid beräkningen av skatteavdrag. Det innebär att värdena och beräkningen kommer att ligga till grund för redovisningen av skatteavdrag. Även skatteavdrag ska beslutas för varje redovisningsperiod för sig med ledning av innehållet i skattedeclarationer och andra tillgängliga uppgifter. Tiden för omprövning och överklagande är sex år.

Vi föreslår att en bestämmelse om omprövning och överklagande tas in i socialavgiftslagen. Där sägs att Skatteverkets beslut om värdet av bil- och bostadsförmån samt beslut om beräkning av kostnadsavdrag får omprövas och överklagas enligt bestämmelserna i 66 kap. respektive 67 kap. skatteförfarandelagen. I kommentaren dras slutsatsen att besluten bör få omprövas och överklagas i samma omfattning och utsträckning som besluten om arbetsgivaravgifter. Det finns nämligen inte skäl att ha en avsevärt kortare omprövningstid för vissa frågor om avgiftsunderlagets storlek utan samtliga frågor som rör avgiftsunderlaget bör få omprövas och överklagas inom sex år räknat från utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut.

Det innebär att tiden för omprövning av beslut om kostnadsavdrag vid beräkning av arbetsgivaravgifter förlängs till sex år och den kommer därmed att stämma överens med tiden för omprövning av beslut om arbetsgivaravgifter. För beslut om justerade förmånsvärden gäller sexårsfristen redan i dag.

Som nämnts ovan ska de förmånsvärden och den beräkning av kostnadsavdrag som beslutats enligt socialavgiftslagen användas vid beräkningen av skatteavdrag enligt denna lag. Det krävs alltså ett beslut enligt socialavgiftslagen för att justerade förmånsvärden ska användas vid beräkningen av skatteavdrag. Detsamma gäller hur kostnadsavdrag i avsaknad av schablon ska beräknas. När det gäller

skatteavdrag finns det därför inga särskilda beslut om förmånsvärden och kostnadsavdrag att begära omprövning av eller överklaga.

Det bör avslutningsvis nämnas att mottagaren av ersättningen inte är bunden av de förmånsvärden och den beräkning av kostnadsavdrag som Skatteverket har beslutat om utan mottagaren har möjlighet att i samband med att deklarationsskyldigheten för inkomst fullgörs ta upp andra belopp än de som har använts vid beräkningen av skatteavdrag och arbetsgivaravgifter. Däremot är mottagaren av ersättningen bunden av sådana beslut när det gäller hur stora skatteavdrag han eller hon ska vidkännas (55 kap. 12 och 13 §§).

Förlängd tid för omprövning av beslut som meddelas sent

8 §

Dagens omprövningsfrister är inte absoluta utan beslut som är till den skattskyldiges nackdel får under vissa förutsättningar omprövas efter fristernas utgång. Förutsättningarna är att den skattskyldige gör sannolikt att han eller hon inte inom två månader före utgången av omprövningsfristen fått kännedom om beslutet eller skatten och att begäran om omprövning kommer in inom två månader från det att den skattskyldige fick sådan kännedom (tvåmånadersventilen).

Dagens bestämmelser finns i 4 kap. 9 § andra stycket TL och 21 kap. 4 § andra stycket SBL. Bestämmelserna fick sina nuvarande lydelse när skatteförvaltningen blev en myndighet (prop. 1989/90:74, s. 403 och 404, prop. 1996/97:100, s. 631 och prop. 2002/03:99)

Tvåmånadersventilen finns för att skattskyldiga ska hinna begära omprövning av beslut som Skatteverket meddelar sent under den sexåriga omprövningsperioden eller i vissa fall efter omprövningsperioden. Utan ventilen skulle det inte vara praktiskt möjligt för den som beslutet gäller att begära omprövning i rätt tid.

Tvåmånadersventilen gäller till skillnad från omprövningar inom den sexåriga omprövningsperioden bara beslut som är till nackdel för den som beslutet gäller.

Även vid överklagande gäller en tvåmånadersventil (6 kap. 3 § TL och 22 kap. 3 § SBL). Den är dock något annorlunda konstruerad. För det första omfattar den bara beslut som

meddelats efter den 30 juni sjätte året efter det kalenderår då beskattningsåret gick ut. Dessutom krävs att den skattskyldige fått del av beslutet efter utgången av oktober samma år. Om dessa förutsättningar är uppfyllda får överklagandet komma in två månader efter den dag då den skattskyldige fick del av beslutet. Här finns ingen begränsning till beslut som är till nackdel för den skattskyldige utan det sägs uttryckligen att den skattskyldige får överklaga även om beslutet inte gått honom emot.

Ett syfte med de långa tiderna för omprövning och överklagande är att Skatteverket inte ska behöva delge skattskyldiga sina beslut. Tvåmånadersventilen för överklagande har i likhet med ventilen för omprövning tillkommit för beslut som fattas sent under den sexåriga perioden för omprövning och överklagande. När det gäller tvåmånadersventilen för överklagande har dock lagstiftaren ansett att beslut som fattas efter den 30 juni sjätte året efter det kalenderår som beskattningsåret gått ut ska delges den skattskyldige (prop. 1989/90:74, s. 321).

En skillnad mellan tvåmånadersventilerna är alltså att den för överklagande bygger på att besluten delges de skattskyldiga. I 11 § tredje stycket taxeringsförordningen (1990:1236, TF) och 63 § tredje stycket SBF sägs att den skattskyldige ska delges beslut som meddelas efter den 30 juni sjätte året efter det kalenderår då beskattningsåret gått ut. De beslut som ska delges är beslut där den skattskyldige inte fått fullt bifall till sin begäran om omprövning och beslut där Skatteverket på eget initiativ omprövat till den skattskyldiges nackdel.

Det kan noteras att trots att tvåmånadersventilen för överklagande även gäller beslut som inte gått den skattskyldige emot ska sådana beslut inte delges.

Värt att notera är också att de delgivningar som ska ske enligt taxerings- och skattebetalningsförordningarna och som har sin grund i tvåmånadersventilen för överklagande, givetvis även får betydelse vid tillämpningen av motsvarande ventil för omprövning.

Det är rimligt att ställa sig frågan om det egentligen finns något skäl för att ha olika tvåmånadersventiler för omprövning respektive överklagande. En svårförklarig skillnad mellan de båda ventilerna är att om Skatteverket efter sexårsfristens utgång beslutar i enlighet med vad den skattskyldige begärt så kan beslutet överklagas men inte omprövas. Överklagas beslutet ska dock Skatteverket snarast ompröva beslutet och överklagandet faller om verket ändrar beslutet så som den skattskyldige begär. Omprövning av beslut som inte gått den skattskyldige emot får omprövas och överklagas

inom sexårsfristen samt överklagas enligt tvåmånadersventilen men inte omprövas enligt motsvarande ventil för omprövning. Det finns ingen förklaring till denna skillnad i förarbetena (prop. 1989/90:74, s. 300 och 404).

Även om det normalt är relativt enkelt att avgöra om ett beslut är till nackdel för den skattskyldige eller inte finns det fall där det är långt ifrån givet om ett beslut är till nackdel eller inte. Regelverket skulle därför bli enklare om inte bara beslut som är till nackdel för skattskyldiga fick omprövas enligt tvåmånadersventilen. En sådan förändring skulle dessutom göra regelverket för omprövning och överklagande enhetligt.

En annan skillnad mellan tvåmånadersventilerna är att den för omprövning utgår från när den skattskyldige fick kännedom om beslutet medan ventilen för överklagande tar sikte på när den skattskyldige fick del av beslutet.

Ytterligare en skillnad finns när det gäller bevisbördan. Den som begär omprövning med stöd av tvåmånadersventilen ska enligt dagens bestämmelser göra sannolikt att han eller hon inte fått kännedom om beslutet före oktober månads utgång sjätte året efter det kalenderår som beskattningsåret ut (Skatteverket: *Handledning för taxeringsförfarandet*, 1996, s. 248).

När det gäller ventilen för överklagande behöver dock den som beslutet gäller inte styrka att han eller hon fick del av beslutet först efter oktober månads utgång sjätte året efter det kalenderår då beskattningsåret gick ut, utan där är det Skatteverket som har bevisbördan för att överklagandet kommit in för sent och ska avvisas.

Regelverket blir både enklare att förstå och tillämpa om tvåmånadersventilen för omprövning utformas på samma sätt som ventilen för överklagande. Här föreslås därför att tvåmånadersventilen för omprövning i fortsättningen bara ska gälla beslut som meddelats efter den 30 juni sjätte året efter det kalenderår då beskattningsåret gick ut. Beslut som meddelas dessförinnan kommer därmed inte längre att kunna omprövas efter sexårsfristens utgång. Den som vill begära omprövning av ett sådant beslut har dock minst sex månader på sig räknat från beslutsdagen.

För att reglerna ska bli enhetliga bör även omprövningsventilen utgå från när den som beslutet gäller fick del av detsamma. Det innebär ingen ökad administrativ börda för Skatteverket eftersom verket redan i dag delger beslut som fattas efter den 30 juni sjätte

året efter det kalenderår då beskattningsåret gick ut och är till nackdel för den skattskyldige.

Överklagandeventilen omfattar redan i dag beslut där den skattskyldige fått fullt bifall till sin begäran. Att omprövningsventilen nu utvidgas till att även omfatta sådana beslut är därför inte skäl att föreskriva att även beslut som inte gått den skattskyldige emot ska delges.

Mot bakgrund av det nu sagda ska omprövningsventilen i förevarande paragraf bara omfatta beslut som meddelats efter den 30 juni sjätte året efter det kalenderår då beskattningsåret gick ut och som den skattskyldige fått del av efter oktober månads utgång samma år. Om dessa förutsättningar är uppfyllda får den som beslutet gäller begära omprövning trots att sexmånadersfristen gått ut om begäran kommer in inom två månader från det att den som beslutet gäller fick del av detsamma.

Förlängd tid för omprövning av skattetillägg

9 §

Här ges en bestämmelse om förlängd omprövningstid för beslut om skattetillägg. Bestämmelser med motsvarande innehåll finns i dag i 4 kap. 11 § TL och 21 kap. 7 § SBL. Båda paragraferna har behållit sina ursprungliga lydelse (prop. 1989/90:74, s. 404 och prop. 1996/97:100, s. 631).

Förlängd tid för omprövning av skatt på ackumulerad inkomst

10 §

Särskild skatteberäkning enligt bestämmelserna om skatt på ackumulerad inkomst i 66 kap. IL ska bara göras om den skattskyldige begär det. I 4 kap. 11 a § första stycket TL finns en bestämmelse om förlängd omprövningstid för begäran om särskild skatteberäkning på ackumulerad inkomst. Enligt bestämmelsen, som är från 2000, utsträcks omprövningstiden till ett år räknat från beslutet i den fråga som föranlett begäran (prop. 1999/2000:2, s. 732 och 733). I förarbetena sägs bl.a. att bestämmelsen har utformats med utgångspunkten att frågan om särskild skatteberäkning alltid avgörs genom omprövning.

En följdändring gjordes i 4 kap. 11 a § första stycket TL i samband med att Skatteverket ersatte Riksskatteverket och de tio skattemyndigheterna (prop. 2002/03:99).

Förevarande bestämmelser innebär i likhet med dagens att särskild skatteberäkning får begäras trots att omprövningstiden för beslutet om slutlig skatt har gått ut under förutsättning att begäran kommer in inom ett år räknat från den dag då beslutet i inkomstfrågan meddelades. I ett beslut om slutlig skatt bestäms både underlaget för att ta ut skatt och skattens storlek (56 kap. 2 och 5 §§). Om underlaget ändras t.ex. genom efterbeskattning av en inkomst kan den skattskyldige, även om omprövningstiden gått ut, begära att skattens storlek räknas om enligt reglerna om särskild skatteberäkning.

Förlängd tid för omprövning av inkomstskatt för utomlands bosatta

11 §

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.

Särskild inkomstskatt ska i fortsättningen tas ut enligt den här lagen. Bestämmelser om särskild inkomstskatteredovisning finns i 13 kap. I 54 kap. finns bestämmelser om beslut om särskild inkomstskatt.

I dag finns bestämmelser om förlängd omprövning för särskild inkomstskatt i 4 kap. 11 a § andra stycket TL och 21 kap. 7 a SBL (prop. 2004/05:19, s. 54, 55, 66 och 67). Bestämmelserna infördes samtidigt som det blev möjligt för den som är skattskyldig enligt SINK att begära att inkomsterna i stället ska beskattas enligt inkomstskattelagen. Möjligheten infördes eftersom olika regler för personer som är respektive inte är bosatta i en viss stat kan anses som diskriminerande enligt EG-rätten. En beskattning av tjänsteinkomsterna enligt inkomstskattelagen innebär att den begränsat skattskyldige får göra avdrag för kostnader för intäkternas förvärvande och bibehållande, vilket kan vara en fördel i vissa fall trots att skattesatsen är högre än enligt SINK.

En begäran enligt 4 § SINK om att inkomstskattelagen ska tillämpas ska hanteras enligt besluts- och omprövningsförfarandet i förevarande lag. Det innebär att beslut om att inkomstskattelagen ska tillämpas kommer att fattas antingen som beslut om slutlig skatt eller som ett omprövningsbeslut. Vilka beslutsregler som ska tillämpas avgörs av när den skattskyldige kommer in med sin begäran.

Om begäran kommer in efter beslutsperioden för beslut om slutlig skatt får beslut fattas genom omprövning. Eftersom det är begränsat skattskyldiga som betalar särskild inkomstskatt finns det normalt inget beslut om slutlig skatt att ompröva utan beslutet om slutlig skatt får då fattas på det sätt och inom den tid som gäller för omprövning (2 § andra stycket).

Genom den här bestämmelsen sträcks tiden för omprövning ut. En skattskyldig ska alltså i likhet med i dag även efter den ordinarie omprövningsfristen på sex år få begära att inkomstskattelagen ska tillämpas. Förutsättningarna är desamma som i dag, nämligen att begäran föranleds av ett beslut om skatt och att begäran kommer in inom ett år från det beslutet. Bestämmelsen kan t.ex. tillämpas om Skatteverket med stöd av 54 kap. 2 § beslutar att särskild inkomstskatt ska betalas eller om en allmän förvaltningsdomstol fattar ett sådant beslut. I ett sådant läge kan den ordinarie omprövningstiden ha gått ut och den skattskyldige kan då med stöd av förevarande paragraf begära att inkomsterna i stället beskattas enligt inkomstskattelagen (prop. 2004/05:19, s. 55).

Dagens bestämmelser synes utgå från att då behöver även beslutet om särskild inkomstskatt omprövas och för sådana beslut bör också en förlängd omprövningstid gälla (21 kap. 7 a § SBL).

Ett beslut om särskild inkomstskatt får i princip anses falla om Skatteverket på begäran av den skattskyldige beslutar att inkomstskattelagen ska tillämpas i stället för SINK. Under förutsättning att det framgår av material som är tillgängligt för Skatteverket får dock verket ompröva till fördel för den skattskyldige även efter sexårsfristen. Detta följer av hänvisningen i 21 § första stycket 9 SINK till 21 kap. 8 § andra stycket SBL. Här regleras Skatteverkets befogenhet att på eget initiativ ompröva till fördel i 17 §. I den paragrafen sägs bara att Skatteverket får ompröva ett beslut till fördel för den som beslutet gäller.

Att på begäran undanröja ett beslut om särskild inkomstskatt är till fördel för den skattskyldige. Med hänsyn härtill och till att en begäran om att inkomstskattelagen ska tillämpas utgör grund för

att undanröja ett beslut om särskild inkomstskatt kan Skatteverket i fall den skattskyldige utnyttjar den förlängda omprövningstiden i förevarande paragraf undanröja beslutet om särskild inkomstskatt med stöd av 17 §.

Det nu sagda innebär att möjligheten att begära att inkomstskattelagen ska tillämpas i stället för SINK inte är skäl att ha en särskild bestämmelse om förlängd omprövningstid för beslut om särskild inkomstskatt. Någon motsvarighet till den bestämmelse som i dag ges i 21 kap. 7 a § SBL finns därför inte här.

Om särskild inkomstskatt har betalats genom skatteavdrag, bör den som enligt 4 § SINK begär att inkomstskattelagen ska tillämpas samtidigt ansöka om att tillgodoräknas inbetald särskild inkomstskatt enligt 54 kap. 3 §. Missar den skattskyldige det får begäran enligt 4 § SINK anses innefatta en sådan ansökan. I de här fallen kommer tillgodoräknat belopp att användas för att betala slutlig skatt.

En ansökan om att få tillgodoräknas särskild inkomstskatt som föranleds av en begäran enligt 4 § SINK får prövas om begäran får det. Se vidare kommentaren till 54 kap. 3 §.

Omprövning av preliminär skatt

12 och 13 §§

Tiden för omprövning av beslut som avser debitering av preliminär skatt, tillämplig skattetabell och särskild beräkningsgrund för skattavdrag är i dag två månader räknat från den dag då den som beslutet gäller fick del av detsamma. Det följer av 21 kap. 5 § 1, 3, 4 och 6 SBL, som behållit sina ursprungliga lydelse (prop. 1996/97:100, s. 631). De ändringar som gjorts på andra ställen i paragrafen redovisas i kommentaren till 7 §.

I 11 kap. 3 § SBL finns särskilda tidsfrister för beslut om debitering av preliminär skatt. Efter inkomstårets utgång får beslut om debitering av preliminär skatt fattas endast om det finns särskilda skäl. Efter den 30 juni året efter inkomståret får beslut inte fattas.

Någon tidsfrist för den skattskyldiges begäran om ändrad beräkning av F-skatt och särskild A-skatt enligt 6 kap. 5 § SBL finns inte. I förarbetena anges att paragrafen är tillämplig både under och efter inkomståret och att den skattskyldige måste lämna in ansökan inom sådan tid att den kan behandlas senast den 30 juni

taxeringsåret (prop. 1996/97:100, s. 550). Det tycks alltså vara Skatteverkets beslutsfrist som är avgörande för när en skattskyldig senast måste begära ändrad beräkning.

Vi föreslår i avsnitt 4.6 att det inte ska finnas några särskilda bestämmelser om ändrad beräkning. Det första beslutet om debitering av preliminär skatt ska vara grundbeslutet och samtliga beslut om debitering som fattas därefter ska vara omprövningsbeslut. Rätten att ansöka om ändrad beräkning ersätts alltså av en rätt att begära omprövning.

För grundbeslut om preliminär skatt är det inte lämpligt att ha en omprövningsfrist på två månader. Den skattskyldige bör t.ex. i juli kunna begära omprövning av grundbeslutet som fattats i januari. Tiden för omprövning ska alltså inte hindra ändringar som mer än obetydligt skulle förbättra överensstämmelse mellan den preliminära skatten och den beräknade slutliga skatten. En annan utgångspunkt är att ändringen ska hinna få effekt innan slutskatteberäkningen. Med hänsyn till det nu sagda föreslår vi i *12 § första stycket* att en begäran om omprövning av debiterad preliminär ska ha kommit in före utgången av sjätte månaden efter beskattningsåret.

Motsvarande tid ska enligt 24 § gälla för omprövningar som initieras av Skatteverket. För att den skattskyldige ska ha en reell möjlighet att begära omprövning av beslut som fattas sent under omprövningsperioden föreslås en förlängd omprövningstid i *12 § andra stycket*. Den förlängda tiden gäller beslut om fattas efter utgången av fjärde månaden efter beskattningsåret. För sådana beslut utsträcks omprövningstiden till två månader räknat från dagen för beslutet.

Eftersom vi i avsnitt 5.2.5 föreslår att preliminär skatt i fortsättningen ska betalas för beskattningsår och inte inkomstår räknas tidsfristen från beskattningsårets utgång.

De skäl som anförts för att gå ifrån tvåmånadersfristen är inte giltiga för beslut om godkännande av F-skatt m.m., dvs. beslut som avser på vilket sätt preliminär skatt ska tas ut. För omprövning av sådana beslut ska därför tvåmånadersfristen alltså gälla, vilket följer av 7 § andra stycket 2.

Nästa fråga är hur länge den skattskyldige ska kunna begära omprövning av beslut om preliminär A-skatt, dvs. beslut om tillämplig skatttabell eller särskild beräkningsgrund. Även när det gäller preliminär A-skatt ska det första beslutet vara ett grundbeslut och samtliga beslut om skatteavdrag som fattas därefter ska

vara omprövningsbeslut. Rätten att ansöka om ändrad beräkning ersätts med andra ord av en rätt att begära omprövning.

I förarbetena till skattebetalningslagen sägs att en ansökan om ändrad beräkning av skatteavdrag kan lämnas in fram till den tidpunkt då den skattskyldige fått besked om den slutliga skatten (prop. 1996/97:100, s. 564). Frågan får dock anses ha förfallit redan vid beskattningsårets utgång. Efter den tidpunkten kan nämligen skatteavdraget inte ändras. Någon sådan ändring är inte heller nödvändig för att förtidsåterbetalning av preliminär A-skatt ska kunna ske enligt 64 kap. 5 §.

Mot bakgrund av det nu sagda bör omprövningstiden i vart fall inte sträcka sig längre än beskattningsåret. Den skattskyldige har rätt att förvänta sig att en begäran om omprövning som lämnas in i tid också hinner behandlas i sådan tid att en ändring får effekt på beskattningsårets sista skatteavdrag. Tidpunkten då begäran om omprövning senast ska ske bör därför väljas så att det finns en realistisk möjlighet för Skatteverket att fatta beslut före den sista utbetalningen under inkomståret. Å andra sidan är inte avsikten att begränsa möjligheterna till omprövning under beskattningsåret, vilket talar för att en så sen tidpunkt som möjligt bör väljas. En lämplig balans uppnås om omprövning får begäras till och med utgången av beskattningsårets näst sista månad. I 13 § föreskrivs därför att en begäran om omprövning av ett beslut om preliminär A-skatt ska ha kommit in till Skatteverket före utgången av beskattningsårets näst sista månad.

Det som sagts om beslut om preliminär A-skatt gäller även beslut om befrielse från skatteavdrag enligt 10 kap. 8 eller 9 § och beslut om att underlaget för beräkning av skatteavdrag ska bestämmas utan hänsyn till förmån av fri hemresa eller ersättning för kostnad för hemresa enligt 11 kap. 12 §. Dessa beslut omfattas därför också av 13 § vilket innebär att en begäran om omprövning ska ha kommit in till Skatteverket före utgången av beskattningsårets näst sista månad.

Även här bör noteras att för omprövning av beslut som avser på vilket sätt preliminär skatt ska tas ut, som F- eller A-skatt, gäller tvåmånadersfristen även i fortsättningen. Det följer av 7 § andra stycket 2.

Avslutningsvis bör det nämnas att skattebetalningslagens bestämmelser om kostnadsavdrag och värdering av förmåner vid beräkning av arbetsgivaravgifter inte flyttas över till skatteförfarandelagen utan till socialavgiftslagen. Det innebär att dessa

underlagsbeslut i fortsättningen kommer att fattas enligt socialavgiftslagen. Där införs även en bestämmelse om omprövning och överklagande, som hänvisar till 66 och 67 kap. Dessa ändringar behandlas närmare i kommentaren till förslaget till lag om ändring i lagen om socialavgifter.

14 §

Om den skattskyldige är försatt i konkurs, får konkursboet enligt 8 kap. 27 § SBL, ansöka om att skatteavdrag ska göras med mindre belopp om det leder till en bättre överensstämmelse mellan den preliminära skatten och den beräknade slutliga skatten. Enligt 8 kap. 28 § SBL får även Kronofogdemyndigheten ansöka om att skatteavdrag från en ersättning, som ska utmätas, ska göras med mindre belopp.

Vi föreslår i avsnitt 5.2.5 att det inte ska finnas några särskilda bestämmelser om ändrad beräkning. Det första beslutet om skatteavdrag, med den nya terminologin beslut om preliminär A-skatt, ska vara ett grundbeslutet och samtliga beslut därefter ska vara omprövningsbeslut. Rätten att ansöka om ändrad beräkning ersätts av en rätt att begära omprövning.

Såväl konkursbon som Kronofogdemyndigheten bör alltså ha möjlighet att hindra att en skattskyldig begär ett förhöjt skatteavdrag och därmed undandrar inkomster från utmätning. De bör därför ges rätt att begära omprövning av beslut om preliminär skatt enligt 13 §.

Dagens befogenhet att ansöka om ändrat skatteavdrag omfattar bara sänkningar. Att ett konkursbo eller Kronofogdemyndigheten skulle begära omprövning och yrka höjning av skatteavdraget är uteslutet och dagens begränsning finns därför inte med här.

Bestämmelserna i 8 kap. 27 och 28 §§ SBL har aldrig ändrats i sak (prop. 1996/97:100, s. 561). I 8 kap. 27 § gjordes dock en följdändring i samband att Skatteverket ersatte Riksskatteverket och de tio skattemyndigheterna (prop. 2002/03:99). En sådan ändring gjordes även i 8 kap. 28 § SBL när den rikstäckande Kronofogdemyndigheten ersatte de tio regionala kronofogdemyndigheterna (prop. 2005/06:200).

Omprövning av beslut om särskild inkomstskatteredovisning

15 §

Enligt 13 kap. 1 § beslutar Skatteverket om skatt för en fysisk person ska redovisas och betalas enligt bestämmelserna för att ta ut skatt enligt SINK, s.k. särskild inkomstskatteredovisning. Besluten om särskild inkomstskatteredovisning ligger till grund för hur skatten ska redovisas och betalas. Om ett sådant beslut har meddelats och en svensk utbetalare känner till det, ska utbetalaren göra skatteavdrag för särskild inkomstskatt i stället för preliminär skatt.

Ett beslut om särskild inkomstskatteredovisning förlorar sitt syfte om de aktuella inkomsterna redan har betalats ut. Beslut om särskild inkomstskatteredovisning ska alltså meddelas i förväg eller under löpande beskattningsår.

Frågan om särskild inkomstskatteredovisning förfaller när beskattningsårets sista utbetalning görs. Efter den tidpunkten finns det inte skäl att ompröva ett beslut om särskild inkomstskatteredovisning. Omprövningstiden bör därför inte sträcka sig längre än till beskattningsårets utgång.

Den skattskyldige har rätt att förvänta sig att en begäran om omprövning som lämnas in i tid också hinner behandlas i sådan tid att ett beslut får effekt på beskattningsårets sista skatteavdrag. Omprövning ska därför få begäras till och med utgången av beskattningsårets näst sista månad.

Det som sagts om ett beslut om särskild inkomstskatteredovisning gäller även ett beslut enligt 13 kap. 4 § 1 om befrielse från skatteavdrag för särskild inkomstskatt. Även en begäran om omprövning av det sistnämnda beslutet ska därför ha kommit in till Skatteverket före utgången av beskattningsårets näst sista månad.

Om den skattskyldige anser att skatteavdrag har gjorts med för högt belopp, ska den skattskyldige, om avdrag för preliminär skatt har gjorts, vända sig till Skatteverket och begära att ett beslut om särskild inkomstskatt fattas. Fattar Skatteverket ett sådant beslut ska verket samtidigt i ett beslut om slutlig skatt bestämma den slutliga skatten till noll kronor. Effekten av besluten blir att den skattskyldige kommer att tillgodoräknas överskjutande belopp, dvs. ett belopp motsvarande skillnaden mellan gjorda skatteavdrag för preliminär skatt och den beslutade särskilda inkomstskatten. Se vidare kommentaren till 54 kap. 2 §.

Anser Skatteverket att den skattskyldige ska beskattas enligt inkomstskattelagen, kan den skattskyldige begära omprövning av beslutet om slutlig skatt och hävda att beskattning i stället ska ske enligt SINK.

Om den skattskyldige anser att skatteavdrag för särskild inkomstskatt har gjorts med för högt belopp, får han eller hon ansöka om att överskjutande belopp ska tillgodoräknas honom eller henne. Bestämmelsen därom finns i 54 kap. 3 §.

16 §

I paragrafen finns en bestämmelse som skyddar den som felaktigt skickar en begäran om omprövning till en allmän förvaltningsdomstol. Om begäran om omprövning kommer in i rätt tid till domstolen, ska Skatteverket inte avvisa begäran även om den överlämnas till verket först efter överklagandetidens utgång.

Paragrafen ersätter 4 kap. 9 § tredje stycket TL och 2 kap. 6 § SBL. Båda är ändrade en gång, nämligen då Skatteverket bildades (prop. 1989/90:74, s. 404, prop. 1996/97:100, s. 526 samt prop. 2002/03:99, s. 297 och 304).

I de nuvarande paragraferna sägs att domstolen omedelbart ska sända begäran till Skatteverket med uppgift om den dag då den kom in till domstolen. I den delen får paragraferna ingen motsvarighet i lagen. Föreskriften om hur domstolen ska agera får ses som en verkställighetsföreskrift till förevarande paragraf. Den behöver alltså inte ges i lag utan kan med stöd av 8 kap. 13 § RF ges i förordning.

Omprövning till fördel på initiativ av Skatteverket

17 §

Bestämmelser om att Skatteverket får ompröva beslut till fördel för den som beslutet gäller finns i dag i 4 kap. 13 § TL och 21 kap. 8 § SBL (prop. 1989/90:74, s. 405 och 406 samt prop. 1996/97:100, s. 632).

Paragrafen i taxeringslagen fick sin nuvarande lydelse 2005 i samband med att det blev möjligt för begränsat skattskyldiga att i fråga om tjänsteinkomster välja beskattning enligt inkomstskattelagen i stället för SINK (prop. 2004/05:19, s. 54, 55 och 67). Följdändringar har gjorts när

- Skatteverket ersatte Riksskatteverket och de tio skattemyndigheterna (prop. 2002/03:99),
 - inkomstskattelagen infördes (prop. 1999/2000:2, del 2, s. 733),
 - sjömansskatten avskaffades 1998 (prop. 1995/96:227, s. 88),
- och
- förfarandet för fastighetstaxering reformerades i början av 1990-talet (prop. 1993/94:50, s. 364).

Bestämmelsen i skattebetalningslagen har bara ändrats en gång och det var i samband med att Skatteverket ersatte Riksskatteverket och de tio skattemyndigheterna (prop. 2002/03:99).

Enligt såväl taxeringslagen som skattebetalningslagen är tiden för omprövning till fördel för den som beslutet gäller sex år räknat från utgången av det kalenderår då beskattningsåret gick ut. Denna sexårsfrist uttrycks dock på olika sätt i taxeringslagen respektive skattebetalningslagen. I taxeringslagen används ordalydelsen ”före utgången av det femte året efter taxeringsåret”. I skattebetalningslagen sägs att begäran om omprövning ska ha kommit in ”före utgången av sjätte året efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret har gått ut”. Det är dock bara lydelsen av bestämmelserna som skiljer sig åt, i sak finns det ingen skillnad (prop. 1996/97:100, s. 631).

Båda lagarna ger utrymme för omprövning till fördel även efter sexårsfristen. Regleringarna skiljer sig dock åt. I taxeringslagen anges i vilka fall Skatteverket får ompröva till fördel efter sexårsfristen, nämligen om omprövningen föranleds av

1. Skatteverkets taxeringsbeslut eller allmän förvaltningsdomstols beslut i mål om taxering avseende annat taxeringsår eller annan skattskyldig,

2. allmän förvaltningsdomstols beslut om tillägg till eller ändring i fastighetstaxering,

3. Skatteverkets beslut om fastighetstaxering enligt fastighetstaxeringslagen (1979:1152),

4. beslut om utländsk skatt eller om obligatoriska avgifter som avses i 62 kap. 6 § inkomstskattelagen (1999:1229),

5. Skatteverkets eller en allmän förvaltningsdomstols beslut om huruvida inkomstskattelagen eller SINK är tillämplig för den aktuella inkomsten.

Vidare sägs i 4 kap. 13 § andra stycket TL att Skatteverket får ompröva ett beslut om skatteillägg till fördel för den som beslutet gäller så länge beslutet i den taxeringsfråga som föranlett skatteilläget inte har fått laga kraft.

De beslut som får omprövas efter sexårsfristen benämns följdändringsbeslut²⁹ i förarbetena till taxeringslagen där det också sägs att det inte finns någon yttersta tidsgräns för omprövningen. Med ett följdändringsbeslut förstås ett beslut som är en omedelbar konsekvens av ett annat beslut (prop. 1989/90:74, s. 405).

Metoden att räkna upp i vilka fall omprövning får ske även efter sexårsfristen användes fram till skattekontoreformen även på skattebetalningsområdet. Som exempel kan nämnas att följdändringsbeslut fick fattas efter sexårsfristen. Sedan skattekontoreformen gäller dock att omprövning till fördel för den som beslutet gäller får ske utan tidsbegränsning om det av material som är tillgängligt för Skatteverket framgår att ett beskattningsbeslut är felaktigt. I förarbetena (prop. 1996/97:100, s. 632) sägs att bestämmelsen bl.a. blir tillämplig när

- slutlig skatt har fastställts till ett för högt belopp,
- tillgodoräknande enligt 11 kap. 16 § SBL har skett med ett för lågt belopp,
- det finns annan felaktighet till den skattskyldiges nackdel i hans skattebesked,
- det finns en felaktighet i beslut om arbetsgivares ansvarighet för arbetstagares skatt,
- belopp som har räknats in i den skattskyldiges underlag för egenavgifter har ansetts inte utgöra inkomst av annat förvärvsarbete vid beräkningen av pensionsgrundande inkomst,
- det föranleds av en skattemyndighets beskattningsbeslut eller en allmän förvaltningsdomstols beslut i ett mål om betalning eller återbetalning av skatt enligt denna lag för en annan redovisningsperiod eller för någon annan skattskyldig,
- ett belopp som har räknats in i underlaget för arbetsgivaravgifter har ansetts inte utgöra inkomst av anställning vid beräkning av pensionsgrundande inkomst.

Efter denna uppräknning sägs att med hänsyn till bestämmelsens vida tillämpningsområde behövs det inte längre någon särskild bestämmelse om förlängd tidsfrist för omprövning till fördel av beslut om skattetillägg (prop. 1996/97:100, s. 632).

²⁹ Det bör nämnas att många följdändringsbeslut som isolerat är till fördel för den som beslutet gäller ofta hänger ihop med ett följdändringsbeslut som är till nackdel. Att flytta inkomst eller skatt från en period till en annan kräver ju två beslut: ett till nackdel och ett till fördel. Detsamma gäller när inkomst eller skatt ska flyttas mellan skattskyldiga. Skatteverket får besluta om följdändringar som är till nackdel även efter sexårsfristerna för eftertaxering och efterbeskattnings. Ett följdändringsbeslut till nackdel får dock aldrig fattas senare än sex månader efter det beslut som föranleder ändringen (4 kap. 20 första stycket TL och 21 kap. 15 § SBL).

Uttalandet i förarbetena att omprövning får ske utan tidsbegränsning när felet framgår av materiel som är tillgängligt för Skatteverket ska enligt verket inte tolkas som att omprövning kan ske efter hur många år som helst. Omprövning bör nämligen inte ske efter det att den skattskyldiges fordran preskriberats. Lagen (1982:188) om preskription av skattefordringar innehåller i för sig ingen bestämmelse om preskription av fordran på att få tillbaka skatt m.m. men för sådana fordringar får den allmänna preskriptionstiden på tio år anses gälla (Skatteverket: *Handledning för skattebetalning 2006*, s. 654 och 655 samt prop. 1953:100, s. 322).

En annan mer praktisk begränsning av tiden för omprövning utgör bestämmelserna om gallring. Deklarationer och handlingar ska nämligen förstöras efter sju år, eller i fråga om handlingar som avser aktiebolag och ekonomiska föreningar, elva år efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret gick ut.

Även om beslut i vissa fall inte bör omprövas på grund av preskription och i andra fall kan vara svåra att ompröva på grund av att underlaget gallrats är det befogat att väcka frågan om det är motiverat att föreskriva begränsningar för Skatteverkets befogenhet att på eget initiativ ompröva till fördel för den som beslutet gäller.

I dag gäller att under sexårsfristen är omprövningen fri i sak, dvs. Skatteverket får ompröva oavsett vad frågan gäller och oavsett vad som föranleder omprövningen. För omprövning efter sexårsfristen gäller dock särskilda förutsättningar.

Enligt taxeringslagen krävs att det är frågan om följdändringsbeslut eller att omprövningen avser skattetillägg och att den fråga som föranlett skattetillägget inte har fått laga kraft.

För att ett beslut enligt skattebetalningslagen ska få omprövas till fördel efter sexårsfristen krävs att felet framgår av material som är tillgängligt för Skatteverket. Under förutsättning att felet framgår av tillgängligt material skulle alltså Skatteverket utan tidsbegränsning få ompröva alla typer av fel. Skatteverket menar dock att med en sådan tolkning av 21 kap. 8 § andra stycket SBL skulle sexårsfristen i nämnda paragrafs första stycke inte behövas. Enligt verkets mening är befogenheten att ompröva till fördel efter sexårsfristen begränsad till den typ av felaktigheter som nämns i förarbetena till 21 kap. 8 § SBL (Skatteverkets handledning *Särskilda avgifter enligt skattebetalningslagen 2008*, s. 232 och 233).

En så allmänt hållen förutsättning som att felet ska framgå av material som är tillgängligt för Skatteverket kan inte anses begränsa

verkets omprövningsbefogenhet till vissa slags fel, som t.ex. följdändringar. Det kan rentav ifrågasättas om förutsättningen över huvud taget har någon betydelse eftersom Skatteverket, om förutsättningen inte fanns, knappast skulle initiera omprövningar i fall där tillgängligt material talar för att fattade beslut är riktiga. Att felet framgår av tillgängligt material är med andra ord en förutsättning – föreskrivet eller ej – för att Skatteverket ska kunna initiera en omprövning och det tillför därför inget att säga det i lag.

Mot bakgrund av det nu sagda är det svårt att hitta stöd i lagtexten för Skatteverkets tolkning och den får inte heller stöd i förarbetena till skattebetalningslagen där det bl.a. talas om bestämmelsen vida tillämpningsområde. Utgångspunkten är alltså att skattebetalningslagen i princip inte innehåller några begränsningar för Skatteverkets befogenhet att även efter sexårsfristen ompröva till fördel för den som beslutet gäller.

Det väcker frågan om befogenheten att ompröva till fördel enligt förevarande lag behöver begränsas, t.ex. genom en uppräkningsliknande den som finns i taxeringslagen. Mot det talar givetvis att Skatteverkets befogenhet att till fördel ompröva beslut som i dag fattas enligt skattebetalningslagen skulle inskränkas. Dessutom är det svårt att se några problem med att Skatteverket ges i princip fria befogenheter att på eget initiativ ompröva till fördel för den som beslutet gäller, inte minst mot bakgrund av de tämligen obegränsade befogenheter som finns enligt förvaltningsrättslig praxis att ompröva beslut till enskildas fördel. Skatteverkets befogenhet att på eget initiativ ompröva till den skattskyldiges fördel begränsas därför inte till vissa slags fel utan ska gälla generellt, dvs. oavsett vilken fråga omprövningen gäller och oavsett vad som föranlett den.

Nästa fråga är om det finns skäl att ha en tidsfrist för Skatteverkets befogenhet att på eget initiativ ompröva till fördel. Dagens gallringstider för deklARATIONER och andra handlingar är anpassade till sexårsfristen för omprövning till fördel, efterbeskattning och överklagande. Det väcker frågan om en omprövningsbefogenhet helt utan tidsbegränsningar kräver att handlingar och deklARATIONER sparas längre än i dag.

Redan i dag kan dock den situationen uppkomma att handlingarna för ett beskattningsår har gallrats när det blir aktuellt att genom omprövning till fördel fatta ett följdändringsbeslut för beskattningsåret. Dessutom innebär den förlängda omprövningstid som gäller när en skattskyldig begär framskjuten beskattning på

grund av andelsbyten att Skatteverket kan behöva ompröva beskattningsår för vilka deklARATIONER och handlingar redan gallrats (4 kap. 11 b § TL). I förarbetena uttalade dock regeringen att det skulle handla om få fall och att de fick behandlas på bästa möjliga sätt. Regeringen framhöll också att det ligger i sakens natur att den skattskyldige är skyldig att lämna handlingar som stöder en begäran om retroaktiv tillämpning av bestämmelserna om framskjuten beskattning (prop. 2005/06:40, s. 77).

Den här bestämmelsen gäller omprövning på Skatteverkets initiativ och verket är därför, till skillnad från fall där den skattskyldige har getts förlängd omprövningstid, inte skyldigt att ompröva beslut för perioder där det inte längre finns några handlingar. En omprövningsbefogenhet utan tidsfrist kräver därför inte att deklARATIONER och handlingar sparas längre än i dag.

Mot bakgrund av det nu förda resonemanget föreskrivs bara att Skatteverket på eget initiativ får ompröva beslut till fördel för den som beslutet gäller. Någon tidsgräns för sådana omprövningar ska alltså inte finnas. En annan sak är att det inte är meningsfullt att Skatteverket initierar en omprövning om fordran att få tillbaka skatt har preskriberats.

Den som beslutet gäller kan begära omprövning av eller överklaga beslut som Skatteverket fattar med stöd av förevarande paragraf. Däremot kan en enskild som är missnöjd med att Skatteverket inte fattar något beslut inte vända sig till domstol. Det är alltså bara Skatteverkets beslut att avvisa en begäran som för sen som kan överklagas. Någon möjlighet att klaga på att Skatteverket inte initierar en omprövning till fördel finns med andra ord inte.

Avslutningsvis bör nämnas att enligt 27 § FL är en förvaltningsmyndighet skyldig att under vissa förutsättningar ompröva ett uppenbart oriktigt beslut. Denna skyldighet gäller, i likhet med förevarande befogenhet, oberoende av om aktuellt beslut har fått laga kraft. I den förvaltningsrättsliga debatten har det anförts att bestämmelserna om omprövning i taxeringslagen inte sätter 27 § FL ur spel.³⁰ Bestämmelserna i taxeringslagen är nämligen i förhållande till 27 § FL inte sådana avvikande bestämmelser som enligt 3 § FL ska ha företräde. Grunden för ståndpunkten är att omprövning enligt 27 § FL är extraordinär och är ett alternativ till resning medan omprövning enligt taxeringslagen är ett ordinärt

³⁰ Wennergren: Förvaltningslagen och taxeringslagen, Skattenytt 2008, s. 722–725. Det bör nämnas att artikelförfattaren anser att bestämmelserna om omprövning i 20 kap. 10 och 10 a §§ lagen (1962:381) om allmän försäkring sätter 27 § FL ur spel.

rättsmedel. Bestämmelserna avser alltså olika saker och gäller därför parallellt.

Som redan nämnts ovan innehåller förevarande paragraf en befogenhet för Skatteverket och alltså inte en skyldighet att ompröva. Om det av material som Skatteverket har tillgång till framgår att ett beslut är uppenbart oriktigt skulle det dock framstå som stötande om verket vägrade att ompröva beslutet med hänvisning till att tiden för omprövning har gått ut och till att verket inte är skyldigt att ändra oriktiga beslut efter den tidens utgång. I praktiken får därför verket anses skyldigt att ändra beslut som är uppenbart oriktiga. Frågan om 27 § FL gäller vid sidan av bestämmelserna om omprövning i förevarande kapitel har därför knappast någon praktisk betydelse. Hur som helst bör Skatteverket för att undvika kritik för felaktig handläggning regelmässigt ompröva beslut som är uppenbart oriktiga. Att verket skulle agera på något annat sätt framstår för övrigt som osannolikt.

Till sist bör det nämnas att beslut om skatter och avgifter normalt får laga kraft först sex år efter utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut och i vissa fall t.o.m. ännu senare och att den som beslutet gäller har rätt att begära omprövning inom sexårsfristen eller en eventuell förlängd tidsfrist. Betydelsen av 27 § FL är därför inte lika stor här som på andra delar av förvaltningsrätten.

Omprövning till nackdel på initiativ av Skatteverket

Omprövningstiden – huvudregeln

18 §

I förevarande paragraf ges huvudregeln för omprövningar till nackdel för den som beslutet gäller. Paragrafen ersätter 4 kap. 14 § första stycket TL och 21 kap. 9 § första stycket SBL. Dagens bestämmelser har aldrig ändrats i sak men följdändringar gjordes i samband med att Skatteverket ersatte Riksskatteverket och de tio skattemyndigheterna (1989/90:74, s. 309 och 406, prop. 1996/97:100, s. 632 och 633 samt prop. 2002/03:99).

Förfarandet för omprövning till nackdel för den som ett beslut gäller är uppdelat i två olika regelverk. Här och i 19–22 §§ regleras det ordinära förfarandet för omprövning till nackdel. Huvudregeln är att Skatteverket får ompröva till nackdel inom två år från

utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut. Regeringsrätten har slagit fast att Skatteverket inom tvåårsfristen får ompröva till nackdel på oförändrat utredningsmaterial (RÅ 1996 ref. 102). Av rättsfallet framgår dock att det bara gäller ärenden där det inte finns några begränsande föreskrifter.

Föreskrifter som begränsar Skatteverkets möjligheter att ompröva beslut om ersättning för kostnader i ärenden hos verket finns i 23 §. Bestämmelserna om återkallelse av godkännande för F-skatt i 10 kap. 4 § och av anstånd med betalning av skatt i 63 kap. 16 § är också sådana begränsande föreskrifter. Möjligheten att ändra beslut om godkännande för F-skatt och beslut om anstånd till nackdel regleras alltså uteslutande i bestämmelserna om återkallelse och bestämmelserna här är därför inte tillämpliga. Se vidare kommentarerna till nämnda bestämmelser.

För att det inte ska råda någon tvekan om att bestämmelser om återkallelse utesluter omprövning till nackdel och för att regelverket ska bli tydligt föreskrivs i *andra stycket* att beslut som får återkallas inte får omprövas till nackdel. Med att beslutet får återkallas avses att särskilda bestämmelser om återkallelse gäller för beslutet. Om det finns grund för att återkalla beslutet i fråga saknar betydelse utan omprövning till nackdel är uteslutet för alla beslut som omfattas av bestämmelser om återkallelse. Om det saknas förutsättningar för återkallelse får alltså inte omprövning till nackdel användas för att ändra beslutet.

När det gäller anstånd är det inte enbart återkallelse som får ske utan Skatteverket får enligt 64 kap. 16 § även sätta ned anståndsbeloppet eller kräva säkerhet. Dessa åtgärder kan ses som att anståndet återkallas delvis, vilket innebär att omprövning till nackdel är utesluten även i fall där Skatteverket anser att anståndsbeloppet bör sättas ned eller att säkerhet krävs för fortsatt anstånd.

Omprövning till nackdel kan även ske enligt bestämmelserna om efterbeskattning i 25–32 §§. Beslut om efterbeskattning får fattas efter tvåårsfristen om någon av förutsättningarna för efterbeskattning är uppfyllda, som t.ex. att den skattskyldige lämnat oriktig uppgift eller att det rör sig om ett följdändringsbeslut.

Bestämmelsen i 4 kap. 14 § första stycket TL gäller taxeringsbeslut samt beslut om skattetillägg. Det följer av 1 kap. 1 § andra stycket TL där det sägs att lagen även gäller vid handläggningen av särskilda avgifter (prop. 1989/90:74, s. 410 och 411). Omprövningsbestämmelsen i taxeringslagen gäller inte bara när ett beslut om skattetillägg omprövas utan även när

skattetillägg påförs. Tvåårsfristen gäller alltså både för grundbeslutet om skattetillägg och för omprövning av ett sådant beslut till nackdel för den skattskyldige (Skatteverkets handledning *Särskilda avgifter enligt taxeringslagen 2007*, s. 289).

Detsamma gäller enligt skattebetalningslagen, dvs. bestämmelsen om omprövning till nackdel i 21 kap. 9 § SBL gäller dels för grundbeslut om särskilda avgifter, dels för omprövning av sådana beslut (Skatteverkets handledning för särskilda avgifter enligt skattebetalningslagen, 2008, s. 222). I 1 kap. 2 § 1 SBL sägs nämligen att lagen gäller vid bestämmande, debitering och betalning av skattetillägg och förseningsavgift.

Inom vilka frister grundbeslut om särskilda avgifter ska fattas ska inte längre regleras i bestämmelserna om omprövning utan i ett eget kap, nämligen 52 kap. Förevarande bestämmelse ska därför bara omfatta fall där Skatteverket initierar en omprövning av ett grundbeslut till nackdel för den som beslutet gäller.

Skattetillägg ska enligt 52 kap. 3 § som huvudregel beslutas senast under andra året efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret gick ut. Det är samma frist som i dag gäller för såväl grundbeslut som omprövning till nackdel av sådana beslut. Även fristen för omprövning till nackdel bör behållas, vilket innebär att ett grundbeslut inte får omprövas till nackdel efter utgången av andra året efter det kalenderår då beskattningsåret har gått ut.

Det som sagts ovan om skattetillägg gäller till stora delar också beslut om förseningsavgift och kontrollavgift. I dessa fall bör dock tvåårsfristen inte räknas från utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret gick ut. Bestämmelser om från vilken utgångspunkt tvåårsfristen i stället ska beräknas finns i fråga om förseningsavgift i 21 § och i fråga om kontrollavgift i 22 §.

Behovet av att ompröva beslut om kontroll, som t.ex. revision eller föreläggande, till nackdel bör vara marginellt och det förekommer knappast i praktiken. Det beror på att behovet att t.ex. utvidga syftet med en revision kan tillgodoses genom nya beslut eftersom det oftast rör sig om nya frågor. Ett beslut om revision för kontroll av en uppgiftsskyldighet hindrar alltså inte att Skatteverket beslutar om revision hos samma person för att kontrollera en dokumentationsskyldighet. Skatteverket får vidare

efter att ha förelagt någon att lämna uppgift om aktieförsäljningar förelägga samma person att lämna uppgifter om ränteintäkter.³¹

Liknande resonemang kan föras beträffande beslut om försegling enligt bestämmelserna om bevissäkring i 45 kap. Om granskningsledaren anser att ytterligare ett utrymme behöver förseglas krävs ingen omprövning av det första beslutet utan han eller hon får fatta ett nytt beslut om försegling. Detsamma gäller Skatteverkets beslut att, i avvaktan på länsrättens beslut, ta egendom i förvar med stöd av bestämmelserna om betalnings-säkring i 46 kap.

Mot bakgrund av det nu sagda är det svårt att se att Skatteverket behöver kunna ompröva beslut om kontroll m.m. till nackdel för den som beslutet gäller. Ordalydelsen i förevarande paragraf exkluderar i och för sig inte sådana beslut men tanken är alltså att befogenheten att ompröva till nackdel inte ska användas i fråga om sådana beslut.

Beslut som inte får omprövas till nackdel

19 §

I paragrafen finns ett omprövningsförbud för beslut om ansvar för skatt eller avgift enligt 59 kap. och för beslut om skattetillägg för den som inte gjort skatteavdrag. Förbudet gäller beslut som skiljer sig från flertalet andra beslut enligt skatteförfarandet. De hanteras i särskild ordning och saknar samband med de beslut om skatt som löpande fattas för beskattningsår respektive redovisningsperioder. Skatteförfarandelagens särskilda bestämmelser om omprövning till nackdel är inte lämpligt utformade för dessa beslut. I förevarande paragraf föreskrivs därför ett förbud mot omprövning. Förbudet gäller bara omprövning till nackdel. Övriga bestämmelser om omprövning i kapitlet ska alltså tillämpas.

Förlängd omprövningstid på grund av sen eller utebliven deklaration

20 §

Paragrafen ersätter 4 kap. 14 § andra stycket TL och 21 kap. 9 § andra stycket SBL. Dagens bestämmelser har aldrig ändrats i sak

³¹ Noteras bör dock att som allmän regel gäller att ett föreläggande inte får förenas med vite i efterhand och att ett vitesföreläggande inte får skärpas förrän det första beslutet har fått laga kraft (prop. 1985/86:80, s. 39).

men följdändringar gjordes i samband med att Skatteverket ersatte Riksskatteverket och de tio skattemyndigheterna (1989/90:74, s. 309 och 406, prop. 1996/97:100, s. 632 och 633 samt prop. 2002/03:99).

Enligt 4 kap. 14 § första stycket TL får ett omprövningsbeslut som är till nackdel för den skattskyldige som huvudregel inte meddelas efter utgången av året efter taxeringsåret. Om den skattskyldige inte deklarerat i rätt tid får dock enligt andra stycket ett omprövningsbeslut till nackdel meddelas inom ett år från den dag då deklARATIONEN kom in, dock inte senare än femte året efter taxeringsåret (förlängd ordinär omprövning). På skattebetalningsområdet finns motsvarande bestämmelser i 21 kap. 9 § SBL.

I 4 kap. 16 § 3 TL sägs att eftertaxering får ske om den skattskyldige underlåtit att lämna självdeklaration, uppgift eller infordrad upplysning och underlåtenheten medfört att ett taxeringsbeslut avseende den skattskyldige eller hans make blivit felaktigt eller inte fattats (eftertaxering på grund av utebliven deklARATION). Motsvarande bestämmelser på skattebetalningsområdet finns i 21 kap. 11 § 3 SBL.

Regeringsrätten har slagit fast att eftertaxering på grund av utebliven deklARATION bara kan ske när någon deklARATION inte lämnats alls. Om deklARATION lämnats men inte i rätt tid är i stället bestämmelsen om förlängd ordinär omprövning tillämplig (RÅ 2005 ref. 58). Denna praxis gäller givetvis även på skattebetalningsområdet.

En fråga som praxis inte ger något svar på är om bestämmelsen om förlängd ordinär omprövning är tillämplig i fall där den deklARATIONSSKYLDIGE inte deklarerat alls eller om omprövning i sådana fall ska ske genom eftertaxering på grund av utebliven deklARATION. Inte heller i doktrinen ges något klart besked (Almgren och Leidhammar: *Skatteförfarandet*, s. 4:14:4 TL).

Skattverket anser att bestämmelsen om förlängd ordinär omprövning är tillämplig i fall där den som är skyldig att deklARERA inte har gjort det. Det innebär att om den deklARATIONSSKYLDIGE överhuvudtaget inte gett in någon deklARATION gäller de ordinära omprövningsreglerna fram till sjätte året efter det kalenderår då beskattningsåret löpte ut. Skatteverket kan alltså välja mellan att

korrigera ett felaktigt beslut genom förlängd ordinär omprövning eller genom eftertaxering på grund av utebliven deklARATION.³²

Vid en första anblick kan det förefalla betydelselöst om Skatteverket beslutar genom förlängd ordinär omprövning eller genom eftertaxering på grund av utebliven deklARATION. Så är dock inte fallet eftersom eftertaxering eller efterbeskattning inte får ske om Skatteverket tidigare beslutat om sådan taxering eller beskattning avseende samma fråga. Det innebär att om t.ex. eftertaxering beslutas får inte Skatteverket på oförändrat utredningsmaterial ompröva beslutet till nackdel för den skattskyldige. Om beslutet i stället meddelas enligt bestämmelsen om förlängd ordinär omprövning kan dock Skatteverket ompröva beslutet till nackdel på samma underlag.

Värt att notera i sammanhanget är också att nu aktuella omprövningsfrister även gäller för särskilda avgifter samt att eftertaxering och efterbeskattning inte får avse enbart särskilda avgifter. Om Skatteverket beslutat genom eftertaxering kan alltså inte verket påföra skattetillägg i ett senare beslut.

Det är med andra ord långt ifrån betydelselöst på vilken grund Skatteverket beslutar och det bör därför inte finnas några oklarheter om vad som gäller.

Bestämmelsen om förlängd ordinär omprövning är ett resultat av 1990 års reform av skatteförändelagen (prop. 1989/90:74). Riksdagen fattade dock redan hösten 1986 ett principbeslut om utformningen av det framtida taxeringsförändelagen och skatteprocessen.

Principbeslutet innebar bland mycket annat att särskilda regler för omprövning till nackdel skulle gälla i fall den skattskyldige inte deklarerat. I sådana fall skulle Skatteverket, oberoende av om förutsättningarna för eftertaxering var uppfyllda, ha möjlighet att besluta till nackdel under ett år efter det att deklARATIONEN kom in men inte längre än till utgången av femte året efter taxeringsåret (prop. 1986/87:47, s. 135–137 och prop. 1989/90:74, s. 256).

I förarbetena till principbeslutet finns uttalanden som inte kan förstås på annat sätt än att avsikten var att bestämmelsen om förlängd ordinär omprövning även skulle vara tillämplig i fall där den skattskyldige inte deklarerat alls (prop. 1986/87:47, s. 137).

³² Skatteverkets handledningar för Taxeringsförändelagen 1996, s. 363–366, Skattebetalning 2006, s. 656–658, Särskilda avgifter enligt taxeringslagen 2007, s. 288–290 och Särskilda avgifter enligt skattebetalningslagen 2008, s. 221–224.

Det bör nämnas att principbeslutet inte innehöll några lagbestämmelser utan de beslutades först i samband med 1990 års reform.

Syftet med bestämmelsen om förlängd ordinär omprövning var att undvika att skattskyldiga som inte deklarerat alls eller så sent att någon reell möjlighet till granskning inte fanns hamnade i ett bättre läge än de som deklarerat i rätt tid (SOU 1985:42, s. 196, prop. 1986/87:47, s. 137 och prop. 1989/90:74, s. 309 och 310).

Det syftet uppnås bara om den förlängda ordinära omprövningen också omfattar fall där den deklarationsskyldige överhuvudtaget inte har deklarerat. Skälet till det är att om Skatteverket skulle vara tvingat att besluta om eftertaxering i sådana fall skulle den som beslutet gäller vara skyddad mot ytterligare höjningar avseende samma fråga. Något sådant skydd finns inte om en ordinär omprövning görs.

En annan aspekt som bör beaktas är att den som deklarerar sent skulle kunna hamna i ett sämre läge än den som inte deklarerar alls. För den som gett in en deklaration fattas ett ordinärt omprövningsbeslut som Skatteverket kan ompröva på samma underlag. Om ordinär omprövning efter tvåårsfristen inte är möjlig i fall där den som ska deklarerat inte har gjort det kommer varje beslut efter tvåårsfristen att vara ett eftertaxeringsbeslut som inte får omprövas. Den skattskyldige kan i sådana fall spekulera i att eftertaxeringen kommer att hamna under hans verkliga inkomster och inte ge in någon deklaration. De frågor som prövats genom eftertaxeringen kan Skatteverket sedan inte ompröva på nytt. Om den skattskyldige är missnöjd med eftertaxeringen kan dock han eller hon begära omprövning.

Mot bakgrund av det nu anförda ska bestämmelsen om förlängd ordinär omprövning omfatta fall där den deklarationsskyldige inte deklarerar alls.

Det som i dag skapar oklarhet kring tillämpningsområdet är att bestämmelsen på grund av sin ordalydelse kan läsas som om sexårsfristen inte är en självständig tidsfrist utan en yttersta gräns för hur sent beslut får fattas när deklarationen väl kommer in. Bestämmelsen blir tydligare om de båda fallen, dvs. sen deklaration respektive ingen deklaration alls, regleras var för sig.

I *första stycket* anges vad som gäller om den deklarationsskyldige deklarerar efter utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut. Det är bara i sådana fall som tvåårsfristen behöver förlängas med ett år räknat från deklarationsdagen. Om den deklarationsskyldige deklarerar tidigare ger nämligen tvåårsfristen minst ett år

räknat från deklarationsdagen. Med deklarationsdagen avses den dag då deklarerade uppgifter kom in till Skatteverket.

Vad som gäller om den deklarationsskyldige inte deklarerar alls regleras i *andra stycket*. Ett omprövningsbeslut till nackdel får då meddelas inom sex år från utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut.

Det bör nämnas att Skatteverket får ompröva till nackdel inom ettårsfristen enligt första stycket men efter sexårsfristen i andra stycket. En omprövning på grund av att den skattskyldige deklarerat sent får alltså beslutas efter sexårsfristen, givetvis under förutsättning att ettårsfristen iakttas.

Dagens bestämmelser om utsträckt omprövningstid vid sen eller utebliven deklARATION gäller även beslut om skattetillägg. Det innebär att om den skattskyldige inte deklarerar i rätt tid får grundbeslut om skattetillägg och omprövning av grundbeslut till nackdel fattas inom den förlängda omprövningstiden.

Inom vilka frister grundbeslut om särskilda avgifter ska fattas ska inte längre regleras i bestämmelserna om omprövning utan i ett eget kapitel, nämligen 52 kap. I 52 kap. 4 § finns en bestämmelse om förlängd tid för grundbeslut om skattetillägg vid sen eller utebliven deklARATION. Den här bestämmelsen gäller alltså bara omprövning av grundbeslut till nackdel för den som beslutet gäller.

Dagens bestämmelse om förlängd omprövningstid vid sen eller utebliven deklARATION gäller även grundbeslut om förseningsavgift. Någon motsvarande bestämmelse föreslås dock inte i 52 kap. utan där föreslås en generell tvåårsfrist för grundbeslut om förseningsavgift. Detsamma bör gälla vid omprövning, dvs. en generell tvåårsfrist utan förlängning vid sen eller utebliven deklARATION. I *tredje stycket* föreskrivs därför att första stycket inte gäller omprövning av beslut om förseningsavgift. En särskild bestämmelse om från vilken utgångspunkt tvåårsfristen ska beräknas finns i 21 §.

Förseningsavgift – annan utgångspunkt för omprövningstiden

21 §

Dagens bestämmelser om omprövning till nackdel i 4 kap. 14 § TL och 21 kap. 9 § SBL gäller, som sagts i kommentaren till 20 §, både grundbeslutet om förseningsavgift och omprövning av ett sådant beslut till nackdel för den skattskyldige (Skatteverkets

handledningar *Särskilda avgifter enligt taxeringslagen 2007*, s. 289 och *Särskilda avgifter enligt skattebetalningslagen 2008*, s. 222).

Inom vilka frister grundbeslut om särskilda avgifter ska fattas ska inte längre regleras i bestämmelserna om omprövning utan i ett eget kapitel, nämligen 52 kap. Bestämmelsen om omprövning till nackdel i 18 § ska därför bara omfatta fall där Skatteverket initierar en omprövning av ett grundbeslut om förseningsavgift till nackdel för den som beslutet gäller.

För grundbeslut om förseningsavgift gäller dock en ny utgångspunkt för tvåårsfristen. Enligt 52 kap. 2 § ska sådana beslut fattas inom två från den dag då uppgiftsskyldigheten skulle ha fullgjorts. Motsvarande bör gälla för Skatteverkets skyldighet att ompröva ett grundbeslut till nackdel. Även i fortsättningen ska alltså tidsfristen för omprövning till nackdel vara densamma som tidsfristen för grundbeslut. Här sägs därför att tidsfristen för omprövning till nackdel i 18 §, dvs. tvåårsfristen, ska räknas från den dag då uppgiftsskyldigheten skulle ha fullgjorts.

Bestämmelserna om förseningsavgift är förhållandevis okomplicerade och grundbesluten är få jämfört med besluten om slutlig skatt, dvs. det rör sig inte om samma omfattande masshantering.³³ Antalet omprövningar till nackdel kommer därför sannolikt inte att bli så många. Befogenheten att ompröva till nackdel gäller även beslut om befrielse från förseningsavgift. Om en enskild utverkat befrielse genom att t.ex. lämna felaktiga uppgifter kan alltså Skatteverket under tvåårsfristen återkalla befrielsen.

Ett beslut om efterbeskattning enligt 25 § får bara avse skatt. Det innebär att det krävs en särskild bestämmelse för att ett beslut om efterbeskattning även ska få avse förseningsavgift. En sådan bestämmelse finns i fråga om skattetillägg (52 kap. 5 §) men inte i fråga om förseningsavgift, vilket innebär att förseningsavgift inte får beslutas genom efterbeskattning. Efter tvåårsfristerna för grundbeslut och omprövning kan alltså inga ytterligare avgifter beslutas.

³³ År 2006 meddelade Skatteverket 210 000 beslut om förseningsavgift.

Kontrollavgift – annan utgångspunkt för omprövningstiden

22 §

Skattebetalningslagen gäller även vid bestämmande, debitering och betalning av kontrollavgift enligt 15 kap. 9 § SBL, torgkontrollagen och branschkontrollagen samt från den 1 januari 2010 även kassaregisterlagen. Den hänvisning till skattebetalningslagen som görs i 7 § första stycket torgkontrollagen, 19 § tredje stycket torgkontrollagen och 32 § fjärde stycket kassaregisterlagen nämner i och för sig inte omprövning utan bara debitering, betalning, överklagande och förfarandet i övrigt. Det finns dock inget i förarbetena som talar för att avsikten var att exkludera Skatteverkets befogenhet att ompröva till nackdel för den som beslutet gäller (prop. 1997/98:100, s. 176, 177 och 216, prop. 2005/06:169, s. 55, 56 och 130 samt prop. 2006/07:105, s. 77–79, 99 och 100).

Mot bakgrund av det nu sagda får 21 kap. 9 § SBL även anses gälla i fråga om kontrollavgifter, vilket innebär att tvåårsfristen gäller för såväl grundbeslut om kontrollavgift som för omprövning av ett sådant beslut till nackdel för den som beslutet gäller. Tvåårsfristen utgår dock från beskattningsåret varför det är ett problem att kontrollavgifterna till skillnad från skattetillägg och förseningsavgift inte har någon koppling till beskattningsår. Vid tillämpningen av skattebetalningslagen gäller dock det som sägs om skatt och skattskyldig även kontrollavgift och den som är skyldig att betala sådan avgift (1 kap. 4 § 1 SBL). Med stöd av 1 kap. 6 § d skulle det därför gå att hävda att beskattningsår för kontrollavgifterna är det kalenderår som kontrollavgiften ska betalas.

Dagens bestämmelser kan alltså tolkas på så sätt att Skatteverket inte får fatta ett grundbeslut om kontrollavgift och inte heller ompröva ett sådant beslut efter utgången av andra året efter det kalenderår då skyldigheten att betala kontrollavgift uppkom.

En alternativ tolkning är att anse att Skatteverket får fatta beslut om kontrollavgifter ända fram till utgången av sexårsfristen för efterbeskattning. Enligt 21 kap. 13 § tredje stycket SBL får efterbeskattning inte enbart avse skattetillägg och förseningsavgift. Begränsningens ordalydelse omfattar alltså inte kontrollavgifter varför det går att hävda att kontrollavgifter får beslutas genom efterbeskattning. Alla tre avgifterna är dock särskilda avgifter enligt skattebetalningslagens terminologi. Dessutom är kontrollavgiften i likhet med skattetillägget en straffliknande sanktionsavgift varför det är rimligt att tolka regelverket på så sätt att kontrollavgifter inte

får beslutas genom efterbeskattning (jfr dock Skatteverkets handledning *Särskilda avgifter enligt skattebetalningslagen 2008*, s. 234).

Det är mot bakgrund av det ovan sagda rimligt att tolka dagens bestämmelser på så sätt att Skatteverket inte får fatta grundbeslut om kontrollavgifter eller ompröva sådana beslut senare än under andra året efter det kalenderår då skyldigheten att betala avgiften uppkom eller avgiften skulle betalas.

I 52 kap. 9 § föreslås att tidsfristen för grundbeslut om kontrollavgift i stället ska räknas från beslutet om kontroll. Det innebär att ett grundbeslut ska meddelas senast två år efter det att kontrollen beslutades. I likhet med vad som föreslås i fråga om skattetillägg och förseningsavgift bör tidsfristen för grundbeslut även gälla för omprövning av sådana beslut. Det sägs därför här att tvåårsfristen för omprövning till nackdel i 18 § ska räknas från den dag då beslutet om kontrollen meddelades.

Sannolikt kommer det att vara ovanligt att Skatteverket finner skäl att ompröva grundbeslut om kontrollavgift till nackdel för den som beslutet gäller. I likhet med vad som sagts om förseningsavgifter kan det dock bli aktuellt att återkalla en befrielse på grund av att det i efterhand kommer fram att den enskilde utverkat befrielsen genom felaktiga uppgifter.

Ett beslut om efterbeskattning enligt 25 § får bara avse skatt. Det innebär att det krävs en särskild bestämmelse för att ett beslut om efterbeskattning även ska få avse kontrollavgift. En sådan bestämmelse finns i fråga om skattetillägg (52 kap. 5 §) men inte i fråga om kontrollavgifterna, vilket innebär att kontrollavgifter inte får beslutas genom efterbeskattning. Efter tvåårsfristerna för grundbeslut och omprövning kan alltså inga ytterligare avgifter beslutas.

Förutsättningar för omprövning till nackdel av beslut om ersättning

23 §

Beslut enligt ersättningslagen omprövas i dag enligt den allmänna förvaltningsrätten. Som sägs i kommentarerna till 2 och 7 §§ ska beslut om ersättning i fortsättningen omprövas enligt förevarande kapitel. Beslut om ersättning är gynnande beslut. Huvudregeln inom den allmänna förvaltningsrätten är att gynnande beslut inte får ändras till nackdel för den som beslutet gäller. Från denna

huvudregel finns tre undantag. Gynnande beslut får för det första ändras till nackdel med stöd av förbehåll i själva beslutet eller den författning som ligger till grund för beslutet. Dessutom får ett gynnande beslut återkallas med hänsyn till fara, t.ex. för liv och hälsa. Slutligen får gynnande beslut ändras till nackdel om den som beslutet gäller lämnat vilseledande uppgifter (Hellners & Malmqvist, *Förvaltningslagen med kommentarer*, 2 u. s. 331).

Det nu sagda innebär att i dag kan Skatteverket i praktiken bara ändra till nackdel om den som beslutet gäller lämnat vilseledande uppgifter i sin ansökan om ersättning. Om Skatteverket har beslutat om ersättning och den enskilde lämnat korrekta uppgifter är det alltså bara länsrätten som, efter överklagande av det allmänna ombudet, kan besluta att sätta ned ersättningen.

Den befogenhet att ompröva till nackdel som Skatteverket ges här är, i likhet med befogenheterna enligt taxeringslagen och skattebetalningslagen, dock inte begränsad utan det är tillräckligt att Skatteverket anser att ett beslut är fel för att verket ska få ompröva sitt eget beslut till nackdel för den som beslutet gäller. Så länge Skatteverket håller sig inom tvåårsfristen får alltså verket ompröva till nackdel på oförändrat utredningsmaterial (RÅ 1996 ref. 102). Detta gäller dock inte om det finns föreskrifter som inskränker omprövningsbefogenheten.

I kommentaren till 2 § dras slutsatsen att förevarande lag ska innehålla samtliga bestämmelser om omprövning av ersättningsbeslut. Det innebär att även Skatteverkets befogenhet att på eget initiativ ompröva till nackdel ska regleras här. Eftersom beslut om ersättning är gynnande beslut bör dock befogenheten inte vara obegränsad utan omprövning till nackdel ska, i likhet med vad som gäller enligt den allmänna förvaltningsrätten, i princip bara få ske om vissa förutsättningar är uppfyllda.

I *första stycket* föreskrivs därför att beslut om ersättning bara får omprövas till nackdel om ersättningen beslutats med för högt belopp på grund av att den som begärt ersättning lämnat felaktiga uppgifter eller om det annars finns särskilda skäl. Förutsättningen särskilda skäl kan t.ex. användas när ersättningen blivit för hög på grund av räknefel och liknande (jfr 25 § 2).

Det som nu föreslås inskränker Skatteverkets befogenhet att enligt 18 § ompröva på oförändrat utredningsmaterial och innebär att ett beslut om ersättning enbart får omprövas till nackdel om de förutsättningar som anges här är uppfyllda.

För att beslut om ersättning i omprövningsärenden ska kunna omprövas behövs en annan utgångspunkt för beräkning av tvåårsfristen än den som anges i 18 §. Annars finns det nämligen risk för att omprövningstiden redan har gått ut när ersättningsbeslutet meddelas. I *andra stycket* sägs därför att tvåårsfristen för omprövning ska räknas från den dag då beslutet om ersättning meddelades.

Omprövning till nackdel av beslut om preliminär skatt

24 §

I 11 kap. 3 § andra stycket SBL sägs att efter inkomstårets utgång får beslut om debitering av preliminär skatt fattas endast om det finns särskilda skäl. Efter den 30 juni året efter inkomståret får beslut inte fattas. Denna bestämmelse har aldrig ändrats (prop. 1996/97:100, s. 580).

Det krävs alltså särskilda skäl för att Skatteverket efter inkomstårets utgång ska få besluta om debiterad preliminär skatt till nackdel för den som beslutet gäller. Med särskilda skäl avses främst att den ytterligare skatt som ska debiteras är betydande i absoluta tal eller i förhållande till den tidigare debiterade skatten (prop. 1996/97:100, s. 406 och 580).

I syfte att F-skatten ska stämma bättre överens med den beräknade slutliga skatten får Skatteverket enligt 6 kap. 5 § SBL besluta om ändrad beräkning av F-skatt. Ändrad beräkning får dock bara beslutas om beräkningen avser belopp som är betydande med hänsyn till den skattskyldiges förhållanden eller om det finns andra särskilda skäl. Bestämmelsen om ändrad beräkning gäller både under och efter utgången av inkomståret (prop. 1996/97:100, s. 549–551).

Det kan alltså konstateras att i fråga om debitering efter inkomstårets utgång överlappar 11 kap. 3 § andra stycket och 6 kap. 5 § SBL varandra.

Vi föreslår i avsnitt 5.2.5 att det inte ska finnas några särskilda bestämmelser om ändrad beräkning av preliminär skatt. Det första beslutet om debitering av preliminär skatt ska vara grundbeslutet och samtliga beslut om debitering som fattas därefter ska vara omprövningsbeslut.

För att F-skatt ska få *beräknas med ledning av tillgängliga uppgifter om beräknade inkomster* (ersätter termen preliminär

taxering) i stället för enligt schablon ska det vidare inte längre krävas att det är fråga om en mer betydande skillnad mellan den preliminära skatt som annars skulle ha debiterats och beräknad slutlig skatt för beskattningsåret. Så snart en beräkning bedöms innebära en inte obetydlig förbättring bör skatten i fortsättningen bestämmas med ledning av tillgängliga uppgifter om beräknade inkomster. Förutsättningarna för att beräkna F-skatt med ledning av tillgängliga uppgifter om beräknade inkomster finns i 55 kap. 4 § och en sådan beräkning kan göras såväl vid beskattningsårets första beslut om debitering som vid en senare omprövning.

Några särskilda förutsättningar för omprövning motsvarande de som i dag finns i 6 kap. 5 § SBL ställs dock inte upp. Det innebär att Skatteverket får ompröva till nackdel för den som beslutet gäller om beräkningen leder till en inte obetydlig förbättring av överensstämmelsen mellan den preliminära skatten och den beräknade slutliga skatten. Det saknas skäl att ställa högre krav på ändringar som beslutas efter beskattningsårets utgång och därför förs enbart tidsfristen i 11 kap. 3 § andra stycket SBL över hit. Kravet på särskilda skäl för beslut efter årets utgång slopas alltså. Förutsättningarna för att ytterligare skatt ska få debiteras efter årets utgång mildras alltså något men alltjämt gäller att förutsättningarna är desamma som för ändringar under året. Värt att nämna är också att det är sällsynt att Skatteverket debiterar ytterligare skatt efter årets utgång.

Eftersom vi i avsnitt 5.2.5 föreslår att preliminär skatt i fortsättningen ska betalas för beskattningsår och inte inkomstår räknas tidsfristen från beskattningsårets utgång.

I 21 kap. 2 § SBL finns också en bestämmelse om särskilda förutsättningar för omprövning. Bestämmelsen tar sikte på fall där den som ett beslut om preliminär skatt gäller begär omprövning med hänvisning till ändrade inkomstförhållanden. Sist i kommentaren till förevarande kapitel under rubriken ”Bestämmelser om omprövning som inte får någon motsvarighet” redogörs för varför inte heller den bestämmelsen förs över hit.

Omprövning till nackdel av preliminär A-skatt

Till skillnad från vad som gäller enligt skattebetalningslagen föreslår vi ingen särskild form för beslut om preliminär A-skatt som fattas efter inkomstårets första skatteavdrag (enligt skatte-

betalningslagens terminologi beslut om ändrad beräkning). Om ett beslut om preliminär A-skatt har fattats och det senare uppstår behov av att justera skatteavdraget kan det ske genom att beslutet omprövas. Det saknar då betydelse om beslutet om preliminär A-skatt är ett beslut om tillämplig skattetabell eller ett beslut om särskild beräkningsgrund.

Den grundläggande förutsättningen för att Skatteverket ska få fatta beslut om särskild beräkningsgrund är enligt 55 kap. 9 § att det leder till att den skattskyldiges preliminära skatt stämmer bättre överens med den beräknade slutliga skatten. Dessutom krävs att förbättringen inte är obetydlig. I förhållande till kraven för ändrad beräkning i 8 kap. 29 § SBL är det en mildring eftersom det inte längre ska krävas att beslutet avser belopp som är betydande med hänsyn till den skattskyldiges förhållanden eller andra särskilda skäl. Det innebär att det i fortsättningen kommer att krävas mindre för att Skatteverket ska få besluta att skatteavdrag ska göras med högre belopp än vad som följer av grundbeslutet.

Frågan om hur stort skatteavdrag som ska göras förfaller vid beskattningsårets utgång. Efter den tidpunkten kan nämligen skatteavdraget inte ändras. Det nu sagda innebär att det inte behövs någon särskild tidsfrist för omprövning till nackdel av beslut om preliminär A-skatt. För sådan beslut gäller alltså i teorin tvåårsfristen i 18 § men någon omprövning kan i praktiken inte ske efter beskattningsårets sista skatteavdrag.

Att det finns en frist för omprövning på begäran av den som beslutet gäller beror på att det bör framgå när en enskild senast måste begära omprövning för att en ändring ska få effekt på årets sista skatteavdrag. Se vidare kommentarerna till 12 och 13 §§.

Efterbeskattning – omprövning till nackdel efter tvåårsfristen

25 §

Paragrafen anger i vilka fall Skatteverket får ompröva till nackdel även efter tvåårsfristen i 18 §, dvs. efter att två år förflutit från utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut. Under de förutsättningar som anges i förevarande paragraf får Skatteverket alltså ompröva till nackdel trots att tvåårsfristen har löpt ut. Sådan omprövning benämns efterbeskattning och ska enligt huvudregeln beslutas inom sex år från utgången av det kalenderår då beskattningsåret gick ut. I 28–32 §§ anges under vilka förutsätt-

ningar Skatteverket får besluta om efterbeskattning även efter sexårsfristen.

Det är bara skatt och avgifter som avses i 2 kap. 2 § som får beslutas genom efterbeskattning. Med andra ord får efterbeskattning enbart beslutas för arbetsgivaravgift enligt 2 kap. socialavgiftslagen, avgift enligt 1 och 3 §§ lagen om allmän löneavgift och sådana avgifter vars storlek bestäms i ett beslut om slutlig skatt enligt 56 kap. 5 §. Grundbeslut om arbetsgivaravgift enligt 2 kap. socialavgiftslagen och avgift enligt 1 och 3 §§ lagen om allmän löneavgift fattas enligt 53 kap. Noteras bör att i 3 kap. 3 § finns en definition av arbetsgivaravgifter som omfattar nyss nämnda avgifter och skatt enligt 1 § lagen om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster.

Kontrollavgifter och förseningsavgifter får alltså inte beslutas genom efterbeskattning utan när tvåårsfristen för omprövning av sådana beslut gått ut kan besluten inte längre ändras. Om skatt, arbetsgivaravgift enligt 2 kap. socialavgiftslagen, avgift enligt 1 och 3 §§ lagen om allmän löneavgift och kommunal fastighetsavgift beslutas genom efterbeskattning får dock skattetillägg beslutas samtidigt. Det följer dock inte av förevarande paragraf utan av 49 kap. 3 § och 52 kap. 5 §. Här bör också nämnas att skattetillägg inte tas ut på skatt som avses i 2 § lagen om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster (49 kap. 2 §).

Beslut om preliminär skatt är givetvis beslut om skatt men eftersom ett för lågt uttag regleras i beslutet om slutlig skatt blir efterbeskattning aldrig aktuellt.

Paragrafen ersätter 4 kap. 15–17 §§ TL och 21 kap. 10–12 samt 14 §§ SBL (prop. 1989/90:74, s. 311–314, 406 och 407 samt prop. 1996/97:100, s. 633 och 634).

Historik över dagens bestämmelser

Bestämmelsen i 4 kap. 15 § TL har bara ändrats en gång och det var i samband med att Skatteverket ersatte Riksskatteverket och de tio skattemyndigheterna (prop. 2002/03:99).

Ändringar i 4 kap. 16 § TL har bl.a. gjorts när 1997 års förmögenhetsskattelag infördes och när den upphävdes (prop. 1996/97:117, s. 95 och prop. 2007/08:26, s. 61). Genom en ändring 1992 klargjordes att efterbeskattning även kan ske när oriktiga uppgifter lämnas under revision eller annan kontroll (prop.

1991/92:43, s. 79, 80 och 109). Hänvisningen till definitionen av oriktig uppgift i taxeringslagens bestämmelser om särskilda avgifter lades till 2003 (prop. 2002/03:106, s. 233).

Innehållet i 4 kap. 17 § TL har ändrats i samband med att

- riksdagen beslutade att eftertaxering inte skulle få ske om det framstod som uppenbart oskäligt (prop. 1991/92:43, s. 89–92 och 109),

- sjömansskattelagen (1958:295) upphävdes (prop. 1995/96:227),

- inkomstskattelagen infördes (prop. 1999/2000:2),

- LSK infördes (prop. 2001/02:25),

- riksdagen beslutade skatteregler mot handel med skalbolag (2001/02:165, s. 74),

- det blev möjligt för utomlands bosatta att få sina tjänsteinkomster beskattade enligt inkomstskattelagen i stället för enligt SINK (prop. 2004/05:19, s. 54, 55, 67 och 68),

- riksdagen beslutade om sänkt kapitalvinstbeskattning för fåmansföretagare åren 2007–2009 (prop. 2007/08:19, s. 34).

När det gäller bestämmelserna om efterbeskattning i skattebetalningslagen har 21 kap. 10 och 14 §§ bara ändrats en gång, nämligen i samband med att Skatteverket ersatte Riksskatteverket och de tio skattemyndigheterna (prop. 2002/03:99).

Även 21 kap. 11 § SBL ändrades i samband med bildandet av Skatteverket. Den paragrafen ändrades dock också när punkt-skatteerna infogades i skattekontosystemet (prop. 2001/02:127, s. 178).

Bestämmelsen i 21 kap. 12 § SBL har ändrats flera gånger. Två ändringar har gjorts i samband med förändringar i kommunkontosystemet (prop. 2001/02:112, s. 30–32 och 44 samt prop. 2005/06:7, s. 30). En följdändring gjordes i samband med tillkomsten av Skatteverket (prop. 2002/03:99). Paragrafen ändrades dessutom i samband med att det blev möjligt för utomlands bosatta att få sina tjänsteinkomster beskattade enligt inkomstskattelagen i stället för enligt lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta (prop. 2004/05:19, s. 54, 55 och 67).

Punkten 1

Punkten 1 ersätter 4 kap. 16 § första stycket TL och 21 kap. 11 § SBL. Vad som avses med att den oriktiga uppgiften enligt 1 a ska ha

lämnats under förfarandet kommenteras i förarbetena till taxeringslagen (prop. 1991/92:43, s. 80 och 109).

Enligt 4 kap. 16 § första stycket 3 TL får eftertaxering ske om den skattskyldige underlåtit att lämna självdeklaration, uppgift eller infordrad upplysning trots att den skattskyldige varit skyldig att lämna uppgiften. I motsvarande bestämmelse i skattebetalningslagen, 21 kap. 11 § 3, används en kortare ordalydelse, nämligen ”inte lämnat en skattedeklaration eller begärd uppgift”. Här, första stycket 1 c, används ordalydelsen ”inte har deklarerat eller låtit bli att lämna en begärd uppgift”.

I praxis har det slagits fast att denna grund för efterbeskattning bara är tillämplig i fall där den skattskyldige inte deklarerat alls. Om den skattskyldige deklarerat men inte gjort det i rätt tid är dock bestämmelsen om förlängd omprövningstid i 20 § tillämplig (RÅ 2005 ref. 58).

Grunden ”inte har deklarerat” kan förefalla överflödigt med hänsyn till att ordinär omprövning till nackdel enligt 20 § andra stycket får ske inom sexårsfristen i fall den skattskyldige inte har deklarerat. Efterbeskattningsgrunden inte har deklarerat behövs dock för att de förlängda tiderna för efterbeskattning i 30–32 §§ ska kunna tillämpas i sådana fall.

Enligt 21 kap. 11 § 4 SBL får efterbeskattning även ske om den som är skyldig att redovisa punktskatt inte följt ett föreläggande enligt 14 kap. 3 § tredje stycket SBL att lämna varuprov eller beskriva varor eller tjänster som används, säljs eller på annat sätt tillhandahålls i verksamheten.

I 37 kap. 6 § sägs att Skatteverket får förelägga den som är eller kan antas vara uppgiftsskyldig enligt 15–35 kap. att lämna uppgift som behövs för kontrollen. Den som inte följer ett sådant föreläggande kan efterbeskattas med stöd av första stycket 1 c på grund av att begärd uppgift inte lämnats. 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 37 kap. 6 §. Det innebär att efterbeskattning kan ske om begärda uppgifter om varor eller tjänster inte lämnas, dvs. enligt första stycket 1 c.

Ett varuprov är dock ingen uppgift och i 37 kap. 7 § föreskrivs därför att den som är eller kan antas vara skyldig att redovisa punktskatt även får föreläggas att lämna varuprov. För de fall ett sådant föreläggande inte följs kan efterbeskattning ske med stöd av första stycket 1 d. Den punkten ersätter alltså 21 kap. 11 § 4 SBL,

som tillkom i samband med att punktskatterna infogades i skattekontosystemet (prop. 2001/02:127, s. 175, 176 och 178).

I dagens bestämmelser sägs att efterbeskattning får ske om den skattskyldige lämnat en oriktig uppgift, inte lämnat deklaration eller låtit bli att lämna en begärd uppgift. Det förutsätter likställighetsbestämmelser för att t.ex. den som har rätt till återbetalning av ingående mervärdesskatt eller punktskatt efter ansökan ska omfattas. Vi har strävat efter att formulera lagtexten så att likställighetsbestämmelser inte ska behövas. För att begränsa behovet av likställighetsbestämmelser har vi undvikit att använda termen skattskyldig i paragrafer som även ska gälla andra än skattskyldiga. Här används därför termen ”uppgiftsskyldig” i stället för ”skattskyldig”.

Eftersom ett beslut om återbetalning ska anses som ett beslut om punktskatt får uppgifterna i ansökan om återbetalning anses lämnade till ledning för egen beskattning (prop. 2001/02:127, s. 174 och 175). Det är tillräckligt för att efterbeskattning ska kunna ske.

I 5 kap. finns bestämmelser om uppgiftsskyldiga företrädare (ombud för generalrepresentation, representant för enkelt bolag eller partrederi, huvudman för mervärdesskattegrupp och skatte-representant för utländsk försäkringsgivare). Dessa företrädare ska såväl redovisa som betala sin huvudmans skatt. Om en sådan företrädare lämnar en oriktig uppgift är det därmed företrädaren och inte huvudmannen som ska påföras skattetillägg. Eftersom företrädaren är betalningsskyldig får uppgiften anses lämnad till ledning för dennes egna beskattning. Se vidare kommentaren till 49 kap. 4 §.

I bestämmelserna om skattetillägg finns en definition av oriktig uppgift. Definitionen finns i dag i 5 kap. 1 § andra stycket TL och 15 kap. 1 § andra stycket SBL (prop. 2002/03:106, s. 234, 235 och 246). Här finns motsvarande definition i 49 kap. 5 §.

Bestämmelsen om eftertaxering på grund av oriktig uppgift i taxeringslagen, 4 kap. 16 §, innehåller en hänvisning till definitionen av oriktig uppgift i 5 kap. 1 § andra stycket samma lag (prop. 2002/03:106, s. 233). Någon sådan hänvisning finns dock inte i skattebetalningslagens bestämmelse om efterbeskattning på grund av oriktig uppgift, 21 kap. 11 §.

Att rekvisitet ”oriktig uppgift” i förevarande bestämmelse är identiskt med det som finns i förutsättningarna för skattetillägg är självklart och här behövs därför ingen hänvisning till definitionen

av oriktig uppgift i 49 kap. 5 § (jfr Skatteverket: *Handledning för skattebetalning 2008*, s. 669).

Punkten 2

Punkten 2 ersätter 4 kap. 17 § 1 och 21 kap. 12 § 1 SBL (prop. 1989/90:74, s. 313 och 407 samt prop. 1996/97:100, s. 633). I taxeringslagen används ordet "misskrivning" men i skattebetalningslagen har ordet "felskrivning" valts. Innan skattekontoreformen användes ordet "misskrivning" även på uppbördsområdet³⁴ men ersattes utan kommentar med "felskrivning" i skattebetalningslagen. På mervärdesskatteområdet försvann ordet "misskrivning" redan 1994 när mervärdesskattelagen ersatte 1968 års mervärdesskattelag.³⁵ Inte heller den ändringen kommenterades i förarbetena (prop. 1993/94:99, s. 47–49). I linje med tidigare ändringar används ordet "felskrivning" i punkten 2.

Punkten 3

Enligt punkten 3 får efterbeskattning även ske om kontrolluppgift som ska lämnas utan föreläggande saknats eller varit felaktig och den som uppgiften ska lämnas för inte varit skyldig att deklarerat inkomst. Punkten ersätter 4 kap. 17 § 2 TL (prop. 1989/90:74, s. 313 och 407). En följdändring gjordes där i samband med att lagen om självdeklarationer och kontrolluppgifter infördes (prop. 2001/02:25).

En nyhet i förhållande till i dag är att bestämmelsen begränsas till fall där den som kontrolluppgiften ska lämnas för inte har varit skyldig att deklarerat inkomst. Det beror på att bestämmelsen numer bara behöver tillämpas i sådana fall och det bör då framgå av lagtexten. Bakgrunden är följande.

Dagens bestämmelse, som från början avsåg besvär i särskild ordning, är från 1985 och infördes i samband med det blev möjligt för personer med enkla inkomstförhållanden att lämna en förenklad självdeklaration. Nyheten var att den deklara-skyldige enbart skulle bekräfta att de kontrolluppgifter som han eller hon fått var korrekta. Inkomsterna behövde alltså inte

³⁴ 92 § uppbördslagen (1953:272) och 61 § lagen om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare.

³⁵ 38 § andra stycket mervärdesskattelagen (1968:430).

redovisas i deklARATIONEN, vilket innebar att skatteförvaltningen inte längre kunde stämma av redovisade inkomster mot inkomna kontrolluppgifter. Inkomsterna bestämdes helt enkelt med ledning av kontrolluppgifterna (prop. 1984/85:180, s. 110–113 och 137).

I mitten på 80-talet förtrycktes inga kontrolluppgifter på deklARATIONSBLANKETTERNA. Den deklARATIONSSKYLDIGE kunde därför bara bekräfta att de kontrolluppgifter som han eller hon fått var korrekta. I fall där den deklARATIONSSKYLDIGE och skattemyndigheten hade fått samma uppgifter var det inget problem. Problem kunde dock uppstå i fall där endast de kontrolluppgifter som skatteförvaltningen fått var felaktiga. Om den deklARATIONSSKYLDIGE i ett sådant fall bekräftade att erhållna uppgifter var korrekta lades normalt de felaktiga uppgifter som kommit in till skattemyndigheten till grund för taxeringen. Den deklARATIONSSKYLDIGE gjorde dock inget fel eftersom de uppgifter han eller hon hade var korrekta och han eller hon kunde därför inte anses ha lämnat någon oriktig uppgift (prop. 1984/85:180, s. 110–113 och 137).

Det var för att möjliggöra rättelse i nyss beskrivna fall som Skatteverket fick rätt att anföra besvär i särskild ordning om ett taxeringsbeslut blivit felaktigt på grund av en kontrolluppgift var felaktig eller saknades. Sedan 1990 års reform av skatteförfarandet sker rättelse genom eftertaxering (prop. 1989/90:74, s. 313 och 407).

På de deklARATIONSBANKETTER som Skatteverket skickar ut i dag förtrycks inkomna kontrolluppgifter och har så gjorts sedan 1995 års taxering (prop. 1992/93:86). Den som inte korrigerar en förtryckt uppgift som är felaktig eller låter bli att lägga till en uppgift som saknas anses ha lämnat en oriktig uppgift. Om den tvååriga omprövningsfristen har gått ut kan därför rättelse beslutas genom eftertaxering.

Det kan alltså konstateras att den ursprungliga grunden för att Skatteverket ska kunna besluta om eftertaxering när en kontrolluppgift är felaktig eller saknas försvann redan vid 1995 års taxering. Frågan är dock om det av annan anledning finns skäl att behålla befogenheten.

Den som inte har några andra inkomster än ränta eller utdelning för vilka kontrolluppgifter ska lämnas är inte skyldig att deklARERA (30 kap. 2 §). Skatteverket är därför inte skyldigt att underrätta sådana skattskyldiga om de kontrolluppgifter och övriga uppgifter som kommit in (29 kap. 2 §). I nu aktuella får Skatteverket vidare besluta om slutlig skatt på grundval av kontrolluppgifterna utan att

den skattskyldige underrättas om och ges tillfälle att yttra sig över kontrolluppgifterna (41 kap. 4 §).

Motivet för denna ordning är att den enhetliga skattesatsen på ränta och utdelning på 30 procent och systemet med skatteavdrag gör att rätt inkomstskatt betalas helt automatiskt (prop. 1990/91:5 s. 112).

Om den som är skyldig att lämna kontrolluppgift och göra skatteavdrag inte gör det finns det risk för att Skatteverket beslutar om för låg skatt. Detsamma gäller givetvis om kontrolluppgiften är felaktig.

Den skattskyldige är som beskrivits ovan inte deklara-
skyldig och är inte heller skyldig att kontrollera att de uppgifter
Skatteverket har fått är korrekta och fullständiga. Faktum är ju att
den skattskyldige inte ens får se uppgifterna innan Skatteverket
meddelar sitt beslut. Det innebär att det är först när den
skattskyldige får slutskattebeskedet som han eller hon har
möjlighet att konstatera att underlaget för beslutet om slutlig skatt
är bristfälligt. Någon skyldighet att påpeka felet för Skatteverket
har den skattskyldige dock inte. Den skattskyldige kan därför inte
anses ha lämnat någon oriktig uppgift.

Om Skatteverket upptäcker felet först efter att tvåårsfristen för
omprövning till nackdel har gått ut kan rättelse bara beslutas
genom efterbeskattning. Eftersom den skattskyldige inte har
lämnat någon oriktig uppgift kan rättelse enbart beslutas på den
grunden att en kontrolluppgift varit felaktig eller saknats. Denna
grund för efterbeskattning behövs därför alltså. Det bör dock
framgå av lagtexten att den bara avser fall där den som
kontrolluppgift ska lämnas för inte är skyldig att deklarerat
inkomst. Ett sådant tillägg i förhållande till dagens bestämmelse
görs därför.

Punkten 4

I punkten 4 anges att s.k. följdändringar får beslutas genom
efterbeskattning. Det anges i dag i 4 kap. 17 § 3 TL och 21 kap. 12 §
2–4 SBL (prop. 1989/90:74, s. 314 och 407 samt prop. 1996/97:100,
s. 633). Med följdändringsbeslut förstås ett beslut som är en
omedelbar konsekvens av ett annat beslut (prop. 1989/90:74, s.
405). Här handlar det om följdändringar som är till nackdel för den
som beslutet gäller.

Enligt punkten 4 a får efterbeskattning ske om det föranleds av ett beslut i ett ärende eller mål om skatt eller avgift som avses i 2 kap. 2 § för en annan redovisningsperiod, annat beskattningsår eller annan person. Punkten ersätter hänvisningen i 4 kap. 17 § 3 TL till 13 § 1 samma kapitel och 21 kap. 12 § 2 SBL (prop. 1989/90:74, s. 405–407 och prop. 1996/97:100, s. 633). Där gjordes följdändringar i samband med att Skatteverket ersatte Riksskatteverket och de tio skattemyndigheterna (prop. 2002/03:99).

Ordalydelsen ”beslut i ett ärende eller mål om skatt eller avgift som avses i 2 kap. 2 §” omfattar dels beslut av Skatteverket, dels beslut av en allmän förvaltningsdomstol.

Termen taxeringsbeslut, som används i taxeringslagen, försvinner och ersätts när det gäller grundläggande beslut om årlig taxering av beslut om slutlig skatt. I ett sådant beslut ska Skatteverket fastställa underlaget för avgifterna och skatterna och bestämma dess storlek.

Även den i skattebetalningslagen använda termen grundläggande beslut om slutlig skatt försvinner alltså. Inte heller skattebetalningslagens samlingsbegrepp beskattningsbeslut förs över hit.

Det nu sagda innebär att med beslut om skatt avses främst beslut om arbetsgivaravgifter, skatteavdrag, mervärdesskatt och punktskatt enligt 53 kap. och beslut om slutlig skatt enligt 56 kap. samt givetvis omprövningar av sådana beslut. Se även kommentarerna till dessa kapitel.

I punkten 4 b sägs att efterbeskattning får ske om det föranleds av ett beslut i ett ärende eller mål om fastighetstaxering. Bestämmelsen ersätter hänvisningen i 4 kap. 17 § 3 TL till 13 § 2 och 3 samma kapitel. Punkterna i 4 kap. 13 TL har ändrats två gånger, nämligen dels när förfarandet för fastighetstaxering reformerades i början av 1990-talet (prop. 1993/94:50, s. 364), dels när Skatteverket ersatte Riksskatteverket och de tio skattemyndigheterna (prop. 2002/03:99).

Med beslut i ett ärende eller mål om fastighetstaxering avses både Skatteverkets beslut om fastighetstaxering enligt fastighetstaxeringslagen och allmän förvaltningsdomstols beslut om tillägg eller ändring i fastighetstaxering.

Enligt punkten 4 c får efterbeskattning också ske om det föranleds av ett beslut om utländsk skatt eller om obligatoriska utländska socialförsäkringsavgifter. Att efterbeskattning får ske i sådana fall följer i dag av hänvisningen i 4 kap. 17 § 3 TL till 13 §

andra stycket 4 samma kapitel (prop. 1989/90:74, s. 307 och 405–407). Två följdändringar har gjorts i 4 kap. 13 § andra stycket 4 (prop. 1999/2000:2, s. 733 och prop. 2004/05:19, s. 67 och 68).

Under vissa förutsättningar kan skattskyldiga få avräkning för utländsk skatt enligt lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt. Avräkning innebär att inkomstskatten sätts ned. I 62 kap. 6 § IL anges i vilka fall allmänt avdrag ska göras för obligatoriska utländska socialförsäkringsavgifter.

Om den utländska skatten sätts ned eller om de obligatoriska utländska socialförsäkringsavgifterna ändras kan följdändring genom efterbeskattning ske enligt förevarande punkt. Det innebär att beslutet om slutlig skatt omprövas och att inkomstskattens storlek bestäms till ett högre belopp.

I dagens bestämmelse används uttrycket ”obligatoriska avgifter som avses i 62 kap. 6 § inkomstskattelagen (1999:1229)”. Det uttrycket ersätts här med ”obligatoriska utländska socialförsäkringsavgifter”, vilket är samma uttryck som används i nämnda lagrum i inkomstskattelagen. Därigenom framgår det redan här vad för slags avgifter som avses och hänvisningen till inkomstskattelagen kan då undvaras.

Efterbeskattning får enligt *punkten 4 d* också göras när ändringen föränleds av ett beslut i ett ärende eller mål enligt lagen (2005:807) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner och landsting. Dagens bestämmelse, som är från 2003, finns i 21 kap. 12 § 3 SBL (prop. 2001/02:112, s. 30–32 och 44). Där gjordes en följdändring 2006 när lagen (1995:1518) om mervärdesskattekonton för kommuner och landsting ersattes av 2005 års lag i samma ämne (prop. 2005/06:7, s. 30).

Bestämmelsen är tänkt att tillämpas när en kommun får ersättning för mervärdesskatt som kommunen redan dragit av enligt mervärdesskattelagen. I sådana fall kan beslutet om mervärdesskatt ändras till kommunens nackdel med stöd av förevarande punkt (prop. 2001/02:112, s. 32). Det bör noteras att i likhet med i dag är bestämmelsen tillämplig oavsett om det är Skatteverket eller en allmän förvaltningsdomstol som beslutar om ersättningen, vilket följer av ordalydelsen ”beslut i ett ärende eller mål”.

Enligt *punkten 4 e* får efterbeskattning ske om det föränleds av ett beslut om huruvida inkomstskattelagen eller lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta är tillämplig. Det följer i dag av

hänvisningen i 4 kap. 17 § 3 TL till 13 § andra stycket 5 i samma kapitel och av 21 kap. 12 § 4 SBL.

Bestämmelsen, som är från 2005, ska enligt förarbetena tillämpas t.ex. i fall där Skatteverket eller en allmän förvaltningsdomstol, efter ordinarie omprövningstid, fattar ett beslut om att beskattning enligt lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta ska undanröjas, eftersom den skattskyldige inte är begränsat skattskyldig. I ett sådant fall ska den aktuella tjänsteinkomsten beskattas enligt inkomstskattelagen och det kan då beslutas genom efterbeskattning (prop. 2004/05:19, s. 54, 55, 67 och 68).

I skattebetalningslagen regleras det omvända fallet, dvs. att en person som beskattats som obegränsat skattskyldig enligt ett beslut i stället ska beskattas som begränsat skattskyldig. I sådana fall får alltså Skatteverket, efter att inkomsttaxeringen undanröjts, genom efterbeskattning besluta att tjänsteinkomsten ska beskattas enligt lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta (prop. 2004/05:19, s. 67).

I likhet med i dag är bestämmelsen tillämplig oavsett om följdändringen föranleds av ett beslut av Skatteverket eller av en allmän förvaltningsdomstol.

Skatt enligt SINK ska i fortsättningen tas ut enligt förevarande lag. Bestämmelser om beslut om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta finns i 54 kap. Se vidare kommentaren till det kapitlet.

Punkten 5

Enligt punkten 5 får efterbeskattning beslutas om en förening eller registrerat trossamfund inte har genomfört en investering inom den tid som har föreskrivits i ett sådant beslut som avses i 7 kap. 12 § IL eller inte har iakttagit något annat villkor i beslutet. Bestämmelsen infördes i taxeringslagen i samband med att inkomstskattelagen beslutades och finns i dag i 4 kap. 17 § 4 TL. Dessförinnan fanns det en hänvisning i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt till bestämmelserna om eftertaxering i taxeringslagen (prop. 1999/2000:2, s. 733 och 732).

Som förutsättning för att en ideell förening ska vara delvis skattebefriad gäller bl.a. ett s.k. fullföljdskrav, som innebär att föreningen, sett över en period av flera år, ska bedriva en ideell

verksamhet som skäligen motsvarar avkastningen av föreningens tillgångar. Skatteverket får medge undantag från kravet om föreningen avser att investera i en fastighet eller annan anläggning som är avsedd för den ideella verksamheten. Ett undantag får avse högst fem beskattningsår i följd. Om föreningen inte inom föreskriven tid har genomfört investeringen eller brutit mot något annat villkor för undantaget, är föreningen enligt 7 kap. 12 § IL skattskyldig som om undantaget inte hade medgetts. I sådana fall kan alltså efterbeskattning ske med stöd av förevarande punkt.

Punkten 6

I punkten 6 anges att efterbeskattning får ske om det föranleds av en uppgift om skalbolag enligt 31 kap. 11 §. Denna grund för efterbeskattning infördes 2002 och finns i dag i 4 kap. 17 § 5 TL (prop. 2001/02:165, s. 74).

Bestämmelsen tar sikte på s.k. återköp. Med återköp avses, något förenklat, att den som sålt en andel i ett bolag som inte är ett skalbolag inom två år köper tillbaka inkråm m.m., dvs. i praktiken allt utom de likvida tillgångarna. Vid återköp ska skalbolagsbeskattning ske det år då andelarna avyttrades. Med skalbolagsbeskattning avses att andelsavyttringen ska tas upp som överskott av passiv näringsverksamhet.

Den som gör ett s.k. återköp ska enligt 31 kap. 11 § deklarerat uppgift om detta. Av 33 kap. 4 § första stycket 4 följer att bl.a. handelsbolag ska lämna uppgift om återköp till ledning för delägarbeskattning. Bestämmelsen i 33 kap. 4 § andra stycket 4 hänvisar till 31 kap. 11 §, som i sin tur hänvisar till bestämmelserna om återköp i inkomstskattelagen. Här är det därför tillräckligt att ange att efterbeskattning får ske om det föranleds av en uppgift om skalbolag enligt 31 kap. 11 §. Bestämmelsen är alltså tillämplig oavsett om det är den skattskyldige som lämnar uppgiften eller om t.ex. ett handelsbolag lämnar uppgiften enligt 33 kap. 4 andra stycket 4.

Bestämmelsen i 4 kap. 17 § 6 TL ges i övergångsbestämmelserna

Följdändring genom efterbeskattning får även ske när ändringen föranleds av en uppgift som har lämnats eller skulle ha lämnats

enligt 3 kap. 21 a § LSK. Bestämmelsen är från 2007 och beslutades i samband med att riksdagen beslutade om sänkt kapitalvinstbeskattning för fåmansföretagare åren 2007–2009 (prop. 2007/08:19). Det rör sig om tillfälliga ändringar i reglerna om hur avyttringar av kvalificerade andelar i fåmansföretag ska beskattas, de s.k. 3.12-reglerna. Ändringen innebär att hälftindelningen i inkomstlagen tjänst och kapital av en kapitalvinst som överstiger utdelningsutrymmet återinfördes övergångsvis.

För att motverka skatteplanering gäller med vissa undantag inte hälftindelning vid interna andelsförsäljningar och liknande förfaranden (prop. 2007/08:19, s. 16–26). Den som under den temporära skattesänkningen avyttrar kvalificerade andelar ska därför enligt 3 kap. 21 a § LSK lämna uppgift om innehav, förvärv och inflytande. Det kan t.ex. handla om att säljaren av kvalificerade andelar, året efter avyttringen, förvärvar andelar i det företag som köpte de kvalificerade andelarna. I ett sådant fall ska ett beslut om hälftindelning ändras (prop. 2007/08:19, s. 33 och 34). Om tvåårsfristen för ordinär omprövning till nackdel gått ut kan ändringen beslutas genom efterbeskattning med stöd av 4 kap. 17 § 6 TL.

Behovet av att kunna besluta om efterbeskattning på nu aktuell grund är temporärt. Det beror givetvis på att skattesänkningen bara gäller övergångsvis och på sexårsfristen för efterbeskattning. Bestämmelsen i 4 kap. 17 § 6 TL förs därför inte över hit utan ges i stället i övergångsbestämmelserna till skatteförfarandelagen.

När efterbeskattning inte får beslutas

26 §

Här inskränks Skatteverkets befogenhet att besluta om efterbeskattning. Enligt *första stycket 1* får Skatteverket inte besluta om efterbeskattning om verket tidigare beslutat om efterbeskattning avseende samma fråga. Det sägs i dag i 4 kap. 18 § andra stycket TL och i 21 kap. 13 § andra stycket SBL. Dessa stycken ändrades i samband med att Skatteverket ersatte Riksskatteverket och de tio skattemyndigheterna (prop. 2002/03:99).

Bestämmelsen tillkom i samband med dagens omprövningsförfarande, dvs. samtidigt som taxeringslagen. Före 1990 års reform av skatteförfarandet var det länsrätten som på ansökan beslutade om eftertaxering som första instans. Om länsrätten beslutat om eftertaxering kunde inte skattemyndigheten genom en ny ansökan

få samma fråga prövad på nytt eftersom den var rättskraftigt avgjord av länsrätten.

Det omprövningsförfarande som infördes genom 1990 års reform innebar att skattemyndigheten fick befogenhet att ompröva till nackdel och alltså skulle besluta om eftertaxering som första instans. Så länge en fråga inte avgjorts av en allmän förvaltningsdomstol finns det i princip inga hinder mot att en myndighet omprövar betungande beslut flera gånger. För att de skattskyldiga inte skulle hamna i ett sämre läge i det nya förfarandet infördes bestämmelsen om att eftertaxering inte får beslutas flera gånger avseende samma fråga. Däremot är det inget som hindrar att Skatteverket omprövar ett eftertaxeringsbeslut till den skattskyldiges fördel enligt 17 § (prop. 1989/90:74, s. 408 och 444 samt prop. 1990/91:46, s. 64 och 71).

Enligt första stycket 2 får inte efterbeskattning beslutas om det är uppenbart oskäligt. Det sägs i dag i 4 kap. 18 § andra stycket TL och 21 kap. § 13 andra stycket SBL.

Bestämmelsen i taxeringslagen avsåg från början bara följdändringar av taxeringsbeslut avseende en annan skattskyldig (prop. 1989/90:74, s. 314 och 407). På mervärdes- och punktskatteområdet gällde dock som förutsättning för efterbeskattning att beslutet inte fick framstå som uppenbart oskäligt. Efterprövningsinstitutet på uppborgsområdet innehöll överhuvudtaget inga bestämmelser om att ett beslut om efterprövning inte fick framstå som uppenbart oskäligt.

Sedan 1991 gäller dock generellt att eftertaxering eller efterbeskattning inte får beslutas om det är uppenbart oskäligt (prop. 1991/92:43, s. 89–92, 109, 118 och 121). I förarbetena finns en utförlig redogörelse för när det kan anses som uppenbart oskäligt att besluta om efterbeskattning.

Någon saklig ändring har inte gjorts efter 1991 utan bestämmelserna på uppborgs- och mervärdesskatteområdet fördes helt enkelt över utan ändringar till 21 kap. 13 § andra stycket i samband med skattekontoreformen (prop. 1996/97:100, s. 633 och 634). När punktskatterna infogades i skattekontosystemet kom bestämmelsen även att gälla efterbeskattning av punktskatt (prop. 2001/02:127).

I dag sägs att beslutet med hänsyn till omständigheterna skulle framstå som uppenbart oskäligt. Att omständigheterna i ärendet ska ligga till grund för bedömningen om det är uppenbart oskäligt

att besluta om efterbeskattning är självklart och ordalydelsen ”med hänsyn till omständigheterna” finns därför inte med här.

Andra stycket ersätter 4 kap. 18 § första stycket TL och 21 kap. 13 § första stycket SBL, som innebär att eftertaxering respektive efterbeskattning endast får ske om den avser belopp av någon betydelse. Bestämmelserna har aldrig ändrats i sak (prop. 1989/90:74, s. 314, 407 och 408, prop. 1996/97:100, s. 633 och 634, prop. 1999/200:2, s. 734 och prop. 2002/03:99).

Kravet att en efterbeskattning ska avse belopp av någon betydelse gäller bara vid efterbeskattning på grund av oriktig uppgift och när efterbeskattning föranleds av felräkning, felskrivning eller annat uppenbart förbiseende eller av att kontrolluppgift saknats eller varit felaktig. Det tillämpningsområdet behålls, vilket framgår av att förevarande paragraf bara omfattar efterbeskattning enligt 25 § 1–3.

Av förarbetena till taxeringslagen framgår att med belopp av någon betydelse avses underlaget för att ta ut skatt. Där sägs också att en höjning av underlaget med cirka 5 000 kronor normalt inte är obetydligt (prop. 1989/90:74, s. 407, 408, 443 och 444). I samband med att förfarandet för uppbörd av inkomstskatt och socialavgifter anpassades till det nya omprövningsförfarandet i taxeringslagen uttalades att vad som ska anses som belopp av någon betydelse bör avgöras med ledning av vad som gäller vid eftertaxering (prop. 1990/91:46, s. 64 och 71).

Av 49 kap. 10 § 3 framgår att skattetillägg inte ska tas ut om det skattebelopp som kunde ha undandragits genom felaktigheten eller underlåtenheten är obetydligt. I dag sägs det i 5 kap. 8 § 5 TL och 15 kap. 7 § 4 SBL.

Bestämmelserna om att efterbeskattning endast får ske om den avser belopp av någon betydelse tar sikte på underlaget för att ta ut skatt medan beloppsgränsen för uttag av skattetillägg avser skattebeloppet.

Skatteverket har i ett rättsligt ställningstagande från 2005 tagit upp beloppsgränserna för uttag av skattetillägg och för eftertaxering respektive efterbeskattning (dnr 130 358414-05/111). Där anser Skatteverket att den harmonisering som under lång tid gällt mellan ”obetydligt belopp” och ”belopp av någon betydelse” även fortsättningsvis bör gälla. Belopp av någon betydelse vid eftertaxering respektive efterbeskattning bör därför enligt Skatteverkets uppfattning bedöms utifrån det skattebelopp som den tänkta eftertaxeringen eller efterbeskattningen skulle medföra.

Det är enklare om samtliga beloppsgränser utgår från skattebeloppet. Här föreskrivs därför att efterbeskattning inte får beslutas om den avser ett obetydligt skattebelopp. Med obetydligt skattebelopp avses enligt Skatteverkets rättsliga ställningstagande om beloppsgränser att skattebeloppet inte överstiger tio procent av prisbasbeloppet enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring. Det bör vara vägledande vid bedömningen av vad som avses med att ett skattebelopp är obetydligt.

Att efterbeskattning inte får avse enbart särskilda avgifter behöver inte sägas särskilt

I 5 kap. 16 § TL sägs att beslut om eftertaxering inte får avse enbart särskild avgift och i 21 kap. 13 § tredje stycket SBL sägs att ett beslut om efterbeskattning får inte avse enbart skattetillägg eller förseningsavgift.

Före 2003 års reform av de administrativa avgifterna på skatte- och tullområdet fick särskilda avgifter beslutas genom eftertaxering om skattemyndigheten på grund av ett uppenbart förbiseende inte påfört särskilda avgifter. Genom reformen försvann dock undantaget och sedan dess gäller att eftertaxering eller efterbeskattning inte i något fall får avse enbart skattetillägg eller förseningsavgift. Skälet till att undantaget togs bort var att det framstod som betänkligt med hänsyn till att skattetillägg enligt Europakonventionen är att betrakta som en straffliknande påföljd (prop. 1989/90:74, s. 410 och 411, prop. 1996/97:100, s. 633 och 634 samt prop. 2002/03:106, s. 245 och 250).

Ett beslut om efterbeskattning får bara avse skatt eller avgift som avses i 2 kap. 2 §. Det innebär att det krävs en särskild bestämmelse för att ett beslut om efterbeskattning även ska få avse särskilda avgifter. I 52 kap. anges inom vilka tider grundbeslut om särskilda avgifter ska meddelas. Tidsfristen är två år för samtliga särskilda avgifter, dvs. för förseningsavgift, skattetillägg och kontrollavgift. Tidsfristen beräknas dock på olika sätt. Av 18, 21 och 22 §§ följer att tidsfristen för omprövning också är två år och ska beräknas på samma sätt som tvåårsfristen för grundbesluten.

Av 49 kap. 3 § och 52 kap. 5 § följer att om skatt eller avgift som skattetillägg tas ut på beslutas genom efterbeskattning, får beslut om skattetillägg meddelas samtidigt. Några liknande bestämmelser

finns av förklarliga skäl inte för förseningsavgiften och kontrollavgifterna.

Skattetillägg får alltså bara beslutas efter tvåårsfristen för grundbeslut och omprövning om skatt beslutas samtidigt. En efterbeskattning kan därför inte avse enbart skattetillägg. När det gäller förseningsavgiften och kontrollavgifterna innebär föreslagna bestämmelser att förseningsavgiften och kontrollavgifterna aldrig kan beslutas genom efterbeskattning. Efter tvåårsfristerna för grundbeslut och omprövning kan därför inga ytterligare avgifter beslutas.

Med hänsyn till det nu sagda behövs det inte längre någon uttryckligt föreskrift om att en efterbeskattning inte enbart får avse särskilda avgifter. Någon direkt motsvarighet till 5 kap. 16 § TL och 21 kap. 13 § tredje stycket SBL finns därför inte i förevarande lag.

Förkortad tid för efterbeskattning vid dödsfall

27 §

Om den som en efterbeskattning gäller, dvs. den som ska efterbeskattas, har avlidit förkortas tiden för efterbeskattning. Efterbeskattning av en avliden får nämligen inte meddelas efter utgången av andra året efter det kalenderår då bouppteckningen gavs in för registrering. Det bör understrykas att efterbeskattningsfristen bara kan förkortas och alltså aldrig förlängas på grund av att den skattskyldige avlider. Med andra ord får efterbeskattning av en avliden aldrig beslutas efter sexårsfristens utgång.

Bestämmelser om förkortad efterbeskattningsfrist vid dödsfall finns i dag i 4 kap. 20 § tredje stycket TL och 21 kap. 17 § SBL (prop. 1989/90:74, s. 408 och prop. 1996/97:100, s. 634). I 4 kap. 20 § TL har två följdändringar gjorts, dels en försenad sådan när inkomstskattelagen infördes, dels i samband med bildandet av Skatteverket (prop. 1999/2000:2 s. 734 och prop. 2002/03:99). Bestämmelsen i 21 kap. 17 § SBL har aldrig ändrats.

Förlängd tid för efterbeskattning

28 §

Här sägs att efterbeskattning som avser följdändringar får meddelas inom sex månader från dagen för det beslut som föranleder ändringen. Bestämmelsen får bara praktisk betydelse om det beslut som föranleder följdändringen meddelas sent under sexårsfristen för efterbeskattning eller efter denna frist, dvs. bara i fall där följdändringar behöver beslutas efter sexårsfristen.

Paragrafen ersätter 4 kap. 20 § första stycket TL och 21 kap. 15 § första stycket SBL (prop. 1989/90:74, s. 311 och 408 samt prop. 1996/97:100, s. 643). I bestämmelsen i taxeringslagen gjordes en försenad följdändring i samband med att inkomstskattelagen infördes. Dessutom ändrades bestämmelsen när Skatteverket ersatte Riksskatteverket och de tio skattemyndigheterna (prop. 1999/2000:2, s. 734 och prop. 2002/03:99).

Motsvarigheten i skattebetalningslagen ändrades första gången 2002 då Skatteverket fick befogenhet att besluta om följdändringar med anledning av beslut om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner och landsting. Den befogenheten att besluta om efterbeskattning regleras här i 25 § 4 d (prop. 2001/02:112, s. 30–32 och 44). Den senaste ändringen kom när befogenheten att följändra genom efterbeskattning utvidgas till att även omfatta beslut i ärenden eller mål om huruvida en inkomst ska beskattas enligt inkomstskattelagen eller lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta, 25 § 4 e (prop. 2004/05:19, s. 54, 55 och 67).

29 §

Enligt paragrafen får efterbeskattning på grund av oriktig uppgift i ett omprövningsärende eller i ett mål om skatt meddelas inom ett år från utgången av den månad då beslutet i ärendet eller målet fick laga kraft. Det följer i dag av 4 kap. 20 § andra stycket TL och 21 kap. 16 § SBL (prop. 1989/90:74, s. 408 och prop. 1996/97:100, s. 634). Som nämnts i kommentaren till 24 § har två följdändringar gjorts i 4 kap. 20 § TL (prop. 1999/2000:2, s. 734 och prop. 2002/03:99). Bestämmelsen i skattebetalningslagen har ändrats en gång, nämligen i samband med bildandet av Skatteverket (prop. 2002/03:99).

30 §

Genom paragrafen förlängs tiden för efterbeskattning, dvs. beslut får meddelas efter sexårsfristen i 25 §. Förutsättningarna för förlängning är att den som efterbeskattningen gäller delgetts misstanke om skattebrott, åtalats för sådant brott eller frivilligt trätt tillbaka från ett skattebrott. Tiden förlängs också om allmän domstol beslutat att förlänga tiden för att döma till påföljd. Om någon av förutsättningarna finns får efterbeskattning beslutas inom ett år från utgången av det kalenderår då förutsättningen inträffade. Avlider den som efterbeskattningen avser får dock beslutet inte meddelas senare än sex månader efter dödsfallet.

För att paragrafen ska vara tillämplig krävs givetvis att efterbeskattningen avser samma fråga som skattebrottet.

Paragrafen ersätter 4 kap. 21 § första–tredje styckena TL och 21 kap. 18 § samt 19 § första stycket SBL (prop. 1989/90:74, s. 408 och prop. 1996/97:100, s. 634 och 635). Bestämmelsen i 21 kap. 18 § SBL har behållit sin ursprungliga lydelse men 4 kap. 21 § TL och 21 kap. 19 § SBL ändrades i samband med att Skatteverket ersatte Riksskatteverket och de tio skattemyndigheterna (prop. 2002/03:99).

Bestämmelser om förlängda tidsfrister för eftertaxering och efterbeskattning vid skattebrott infördes 1971 i samband med att straffen för skattebrott skärptes, vilket ledde till att preskriptionstiden för grova brott förlängdes från fem till tio år (prop. 1971:10, s. 263 och 264). År 1978 utvidgades bestämmelsen om förlängd tidsfrist till att även omfatta fall där den som ska efterbeskattas har trätt tillbaka frivilligt från ett skattebrott (prop. 1977/78:136, s. 177).

I mitten av 1980-talet ändrades bestämmelserna på nytt. Bakgrunden till ändringen var nya regler för att hindra att preskription inträder. Enligt bestämmelserna, som finns i 14 § andra stycket och 14 a § skattebrottslagen, inträder inte preskription om den misstänkte delges misstanke under en förundersökning eller om rätten beslutar att förlänga preskriptionstiden på grund av att det inte gått att delge den misstänkte ett åtal eller en underrättelse om brottsmisstanke (prop. 1984/85:47, s. 46–51 och 121–123).

31 §

Efterbeskattning enligt 30 § får beslutas så snart den som efterbeskattningen gäller delgetts misstanke om skattebrott enligt 14 § andra stycket skattebrottslagen, åtalats för sådant brott eller

ett beslut meddelats om förlängning av preskriptionstiden enligt 14 a § skattebrottslagen. Om den som efterbeskattningen avser inte döms för skattebrott ska Skatteverket undanröja efterbeskattning enligt 30 § 1 a, b eller 2. Det innebär att om åtal aldrig väcks eller om väckt åtal läggs ned eller ogillas ska efterbeskattningen undanröjas.

Om en del av åtalet ogillas ska efterbeskattningen undanröjas i den delen. Den som efterbeskattningen avser har ju då inte dömts för skattebrott i samma omfattning som han eller hon efterbeskattats.

Att den som frivilligt trätt tillbaka från ett skattebrott enligt 12 § inte kommer att dömas för skattebrott är klart redan när efterbeskattningen beslutas och förevarande paragraf ska därför inte tillämpas i sådana fall. Det framgår av att 30 § 1 c inte nämns här.

Bestämmelser om att en efterbeskattning ska undanröjas om den som efterbeskattningen avser inte döms för skattebrott finns i dag i 4 kap. 21 § TL och 21 kap. 19 § andra stycket SBL (prop. 1989/90:74, s. 408 och prop. 1996/97:100, s. 635). Bestämmelserna har bara ändrats en gång, nämligen i samband med bildandet av Skatteverket (prop. 2002/03:99).

En bestämmelse om att efterbeskattningen ska undanröjas om den som beskattningen avser inte döms för skattebrott fanns med i det ursprungliga regelverket (prop. 1971:10, s. 263 och 264). När det gäller ändringar som gjorts mellan införandet av bestämmelserna om förlängd tidsfrist för eftertaxering och 1990 års reform av skatteförändelagen hänvisas till kommentaren till 30 §.

32 §

Om det som sägs i 30 § gäller den som har företrätt en juridisk person, får beslut om efterbeskattning av den juridiska personen meddelas inom den förlängda tidsfristen för efterbeskattning. Döms inte företrädaren ska efterbeskattningen undanröjas utom i fall där grunden för den förlängda tidsfristen är en frivillig rättelse enligt 12 § skattebrottslagen.

Redan vid införandet omfattade bestämmelserna om förlängd tidsfrist för efterbeskattning juridiska personer och den som har företrätt personen (prop. 1971:10, s. 263 och 264). Ändringar däremellan och 1990 års reform av skatteförändelagen framgår av kommentaren till 30 §.

Paragrafen ersätter 4 kap. 22 § TL och 21 kap. 20 § SBL, som aldrig har ändrats (prop. 1989/90:74, s. 409 och prop. 1996/97:100, s. 635).

Omprövning av flera redovisningsperioder

33 §

Den här paragrafen ersätter 11 kap. 2 § andra stycket SBL, som ändrades i samband med att Skatteverket ersatte Riksskatteverket och de tio skattemyndigheterna (prop. 1996/97:100, s. 579 och prop. 2002/03:99).

Dagens bestämmelse gäller ändringar av beskattningsbeslut som avser mer än en redovisningsperiod. Enligt förarbetena är bestämmelsen tillämplig på skatter och avgifter som ska redovisas i en skattedeklaration, dvs. arbetsgivaravgifter, avdragen skatt, mervärdesskatt och punktskatt.

Termen beskattningsbeslut används inte i skatteförfarandelagen utan i stället används uttrycket ”beslut om skatt” med olika preciseringar. Skälen härför redovisas i inledningen till kommentaren till 53 kap.

Mot bakgrund av det nu sagda begränsas tillämpningsområdet till omprövningar av beslut om arbetsgivaravgifter, skatteavdrag, mervärdesskatt och punktskatt.

Dagens bestämmelse ska tillämpas restriktivt, dvs. bara när det föreligger svårigheter att hänföra viss skatt till rätta perioder. Denna avsikt kommer dock inte till uttryck i lagtexten utan lagstiftaren har överlätit på Skatteverket att avgöra i vilka fall det är lämpligt att hänföra skatt för flera perioder till en enda period (prop. 1996/97:100, s. 579). Det bör framgå av lagtexten i vilka fall bestämmelsen ska tillämpas och här anges därför som en förutsättning att det inte framgår till vilka perioder skatten ska hänföras.

Att bestämmelsen placeras här beror på att dagens bestämmelse bara gäller ändringar av beslut, dvs. omprövningar.

Om omprövningen beslutas under beskattningsåret får ändringen hänföras till den senaste perioden. Med senaste perioden avses omprövningens senaste period.

Omprövning på grund av skatteavtal

34 §

Paragrafen ersätter 7 kap. 4 § TL, som aldrig har ändrats (prop. 1989/90:74). Bestämmelsen är från 1979 och infördes för att det inte i varje lag om skatteavtal skulle behöva tas in en bestämmelse om att regeringen, i den mån det följer av avtalet, får besluta om ändring i taxeringar m.m. (prop. 1978/79:56, s. 34).

Bestämmelser om omprövning 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.

21 kap. 2 § SBL

I 21 kap. 2 § SBL anges vissa förutsättningar för att ett beslut om preliminär skatt ska få omprövas på grund av ändringar i den skattskyldiges förhållanden. För omprövning krävs antingen att ändringen avser belopp som är betydande i förhållande till den skattskyldiges inkomstförhållanden eller att det annars finns särskilda skäl. Motsvarande förutsättningar gäller enligt 8 kap. 29 § SBL för att Skatteverket ska få besluta om ändrad beräkning av skatteavdrag för att uppnå bättre överensstämmelse med den beräknade slutliga skatten.

För att F-skatt ska få beräknas med ledning av en preliminär taxering i stället för enligt schablon gäller i stort samma förutsättningar. I 6 kap. 3 § SBL sägs nämligen att i de fall schablondebitering är möjlig, får F-skatt beräknas med ledning av en preliminär taxering endast om det är fråga om en mer betydande skillnad mellan den preliminära skatt som annars skulle ha debiterats och den beräknade slutliga skatten eller om det finns andra särskilda skäl.

Vi föreslår i avsnitt 4.6 att det ska bli lättare att få sin preliminära skatt anpassad efter den beräknade inkomsten. Som gemensam förutsättning för att få ett individuellt bestämt skatteavdrag – särskild beräkningsgrund för skatteavdrag – ska gälla att det leder till att överensstämmelsen mellan den preliminära skatten och den beräknade slutliga skatten förbättras mer än obetydligt. Dagens förutsättningar försvinner alltså.

Även när det gäller beräkning av F-skatt enligt en preliminär taxering i stället för enligt schablon slopas dagens förutsättningar. F-skatt får *beräknas med ledning av tillgängliga uppgifter om beräknade inkomster* (ersätter termen preliminär taxering) om det förbättrar överensstämmelsen mellan den preliminära skatten och den beräknade slutliga skatten mer än obetydligt.

Till skillnad från vad som gäller enligt skattebetalningslagen föreskrivs ingen särskild form för beslut som fattas efter beskattningsårets första skatteavdrag (enligt skattebetalningslagens terminologi beslut om ändrad beräkning). Om ett beslut om preliminär A-skatt har fattats och det senare uppstår behov av att justera skatteavdraget kan det ske genom att beslutet omprövas. Det saknar härvidlag betydelse om beslutet om preliminär A-skatt är ett beslut om tillämplig skattetabell eller ett beslut om särskild beräkningsgrund. Förutsättningarna för beslut om särskild beräkningsgrund i 55 kap. 9 § gäller givetvis även vid omprövning och de behöver därför inte upprepas här.

Förutsättningarna för att besluta om F-skatt enligt tillgängliga uppgifter om beräknade inkomster anges i 55 kap. 4 §. En sådan beräkning kan göras såväl vid beskattningsårets första beslut om debitering som vid en senare omprövning. Inte heller dessa förutsättningar behöver upprepas här.

Att ett beslut om preliminär skatt bara får ändras om det leder till att överensstämmelsen mellan den preliminära skatten och den beräknade slutliga skatten förbättras mer än obetydligt gäller alltså även vid omprövning och någon särskild föreskrift om det behövs därför inte. Det är skälet till att skatteförfarandelagen inte innehåller någon motsvarighet till 21 kap. 2 § SBL.

4 kap. 11 b § TL

Bestämmelsen i 4 kap. 11 b § TL infördes 2006 och har aldrig ändrats (prop. 2005/06:40, s. 75–78, 96 och 96). Om en begäran enligt punkt 3 eller 4 av övergångsbestämmelserna till lagen (2002:1143) om ändring i inkomstskattelagen om att tillämpa bestämmelserna om framskjuten beskattning vid andelsbyten gör det nödvändigt att ändra beskattningen för taxeringsår för vilka omprövningstiden gått ut, får enligt 4 kap. 11 b § TL beslut avseende dessa taxeringsår omprövas även om tiden för omprövning har gått ut.

Behov av att kunna ompröva efter omprövningstiden har gått ut finns för 2003 och tidigare års taxeringar (prop. 2004/05:40, s. 77).

Enligt punkten 16 i övergångsbestämmelserna upphör taxeringslagen att gälla vid utgången av 2010. Den upphävda lagen ska dock fortfarande gälla för 2011 och tidigare års taxeringar eller, om beskattningsåret är ett brutet räkenskapsår, för 2012 och tidigare års taxeringar. Beslut om 2003 och tidigare års kan alltså omprövas med stöd av övergångsbestämmelserna och någon motsvarighet till 4 kap. 11 b § TL behövs därför inte i förevarande kapitel.

67 kap. Överklagande

1 §

Här anges vad kapitlet innehåller.

Överklagande av Skatteverkets beslut

Beslut som får överklagas och vem som får överklaga

2 §

I paragrafen sägs vilka beslut av Skatteverket som får överklagas, dvs. vilka beslut som är överklagbara, och vem som får överklaga. Enligt 4 § får dock vissa slags beslut inte överklagas trots att de i princip är överklagbara enligt förevarande paragraf. Av 7 § framgår att Skatteverkets beslut med ett undantag överklagas hos länsrätten. Undantaget gäller beslut om befrielse från betalnings-skyldighet enligt 60 kap. 1 § som överklagas hos regeringen.

Bestämmelser som paragrafen ersätter

Paragrafen ersätter 6 kap. 1 § första stycket TL och 22 kap. 1 § första SBL. Bestämmelsen om att allmänna ombudet får överklaga finns dock i 3 §. Paragrafen ersätter också hänvisningarna till 22 kap. 1 § första stycket SBL i 7 § första stycket torgkontrollagen, 19 § fjärde stycket branschkontrollagen och 32 § fjärde stycket kassaregisterlagen. De tre nämnda lagarna ska upphävas och innehållet ska i stället ges här i skatteförfarandelagen.

Bestämmelsen i taxeringslagen har bara ändrats en gång och det var i samband med att Skatteverket ersatte Riksskatteverket och de

tio skattemyndigheterna (prop. 1989/90:74, s. 413 och prop. 2002/03:99, s. 298).

Även bestämmelsen i 22 kap. 1 § första stycket SBL ändrades i samband med bildandet av Skatteverket (prop. 1996/97:100, s. 635 och 636 samt prop. 2002/03:99, s. 305). Den bestämmelsen har ändrats vid ytterligare två tillfällen. Ett förtydligande gjordes 1999 (prop. 1997/98:151, s. 841). År 2005 tillkom föreskriften om att den som ansökt om återbetalning av indirekt skatt enligt 18 kap. 4 b § SBL får överklaga Skatteverkets beslut om återbetalning. (prop. 2004/05:115, s. 49–59 och 70).

Hänvisningarna till skattebetalningslagen i branschkontrollagen och kassaregisterlagen har aldrig ändrats (prop. 2005/06:169 och prop. 2006/07:105). År 2004 förtydligades att hänvisningen i torgkontrollagen även gäller överklagande (prop. 1996/97:100, s. 216 och prop. 2002/03:99, s. 308).

I 10 § ersättningslagen sägs att Skatteverkets beslut överklagas hos den länsrätt som är behörig att pröva ett överklagande enligt skattebetalningslagen. Bestämmelsen pekar enbart ut behörig länsrätt och är därför en ren forumbestämmelse. Att besluten får överklagas framgår indirekt eller anses följa av den allmänna förvaltningsrätten. I fortsättningen framgår det av förevarande paragraf att Skatteverkets beslut om ersättning får överklagas. Att överklagande ska ske hos länsrätten följer av 7 §.

Innehållet i 10 § ersättningslagen har ändrats flera gånger. Genom ändringar 1994 blev bestämmelsen en ren forumbestämmelse (prop. 1993/94:151, s. 176). Därefter har bestämmelsen ändrats i samband med att

- länsindelningen i västra Sverige ändrades (prop. 1997/98:17, s. 31),

- dåvarande Riksskatteverket fick befogenhet att ansöka om förhandsbesked (1997/98:65, s. 76), och

- Skatteverket ersatte Riksskatteverket och de tio skattemyndigheterna (prop. 2002/03:99, s. 296).

En annan variant av överklagandebestämmelse finns i 29 § tvångsåtgärdslagen där det sägs att granskningsledarens beslut får överklagas hos den länsrätt som är behörig att pröva ett överklagande enligt skattebetalningslagen. En liknande bestämmelse finns i 9 § lagen om deklarationsombud.

Här sägs bara att besluten får överklagas. Att överklagande ska ske hos länsrätten följer av 7 §.

Bestämmelsen i 29 § tvångsätgärdslagen har ändrats en gång, nämligen när Skatteverket bildades (prop. 1993/94:151, s. 163 och 164 samt prop. 2002/03:99, s. 302).

Innehållet i 9 § lagen om deklarationsombud har behållit sin ursprungliga lydelse (prop. 2005/06:31, s. 58).

Vilka beslut får överklagas?

Enligt 6 kap. 1 § TL får Skatteverkets taxeringsbeslut i en fråga som kan ha betydelse för beskattningen eller annat ekonomiskt mellanhavande med det allmänna överklagas. Eftersom taxeringslagen även gäller vid handläggningen av ärenden om särskilda avgifter omfattar överklagandebestämmelsen även beslut om särskilda avgifter (1 kap. 1 § TL, prop. 1989/90:74, s. 413).

Med att beslut ska ha betydelse för annat ekonomiskt mellanhavande med det allmänna avses t.ex. att den skattskyldige skulle kunna få bidrag eller annat stöd från det allmänna med högre belopp om Skatteverket omprövade sitt beslut (jfr prop. 1989/90:74, s. 413).

I skattebetalningslagen sägs inget om vilken betydelse eller verkan ett beslut av Skatteverket ska ha för att få överklagas. Några sådana bestämmelser finns inte heller i ersättningslagen, tvångsätgärdslagen, torgkontrollagen, branschkontrollagen, lagen om deklarationsombud eller kassaregisterlagen.

Att det inte finns några begränsningar av vilka beslut som får överklagas innebär dock inte att alla beslut är överklagbara. Överklagbarheten begränsas nämligen av förvaltningsrättslig praxis. En förutsättning för att ett beslut ska få överklagas är att det inte har alltför obetydlig verkan för parter eller andra (prop. 1997/98:101, s. 50). Att ersättningsbeslut, beslut om tvångsätgärder och kontrollavgifter samt beslut att registrera eller avregistrera ett deklarationsombud har mer än obetydlig verkan för den som beslutet gäller är givet. Detsamma gäller i princip alla beslut enligt skattebetalningslagen eftersom de har betydelse för betalning eller återbetalning av skatt.

Mot bakgrund av det nu sagda kan det förefalla meningslöst att, som i taxeringslagen, föreskriva att beslut enligt skatteförfarandelagen ska ha viss betydelse för att få överklagas. Skatteverket ska dock i likhet med i dag ompröva beslut som överklagas. I 66 kap. 2 § sägs vilken verkan ett beslut ska ha för att få omprövas, vilket är

nödvändigt eftersom förvaltningsrättslig praxis inte säger något om vilken effekt ett beslut måste ha för att vara omprövningsbart. Av 66 kap. 2 § följer att det bara är beslut i frågor som har betydelse för beskattningen eller annat förhållande mellan enskilda och det allmänna som får omprövas.

Det är en klar fördel om det råder identitet mellan vilka beslut som får omprövas och vilka som får överklagas. Om fler beslut får överklagas än omprövas finns det nämligen risk för att skattskyldiga överklagar bara för att få till stånd en omprövning. Vidare skulle det framstå som märkligt om Skatteverket skulle kunna avvisa en begäran om omprövning av ett beslut som får överklagas.

Med hänsyn till det som nu sagts behövs en bestämmelse om vilka beslut som får överklagas. Som redan framgått bör den ha samma innehåll som bestämmelsen i 66 kap. 2 § om vilka beslut som får omprövas.

Bestämmelsen om vilka beslut som får omprövas i 66 kap. 2 § har utformats med 4 kap. 7 § TL som förebild. Det råder identitet mellan vilka beslut som får omprövas enligt 4 kap. 7 § TL och vilka som får överklagas enligt 6 kap. 1 § TL. Den här bestämmelsen bör därför utformas med ledning av 6 kap. 1 § TL. Här görs dock samma korrigeringar i ordalydelsen som i 66 kap. 2 §. Det innebär att uttrycket ”annat ekonomiskt mellanhavande med det allmänna” ersätts med det något vidare uttrycket ”annat förhållande mellan enskilda och det allmänna”.

För att ett beslut av Skatteverket ska få överklagas krävs alltså att det rör sig om ett beslut i en fråga som har betydelse för beskattningen eller annat förhållande mellan enskilda och det allmänna. Det innebär ingen förändring när det gäller vilka beslut enligt skattebetalningslagen som är överklagbara. Detsamma kan sägas om ersättningsbeslut, granskningsledares beslut om tvångsåtgärder och när omhändertagna handlingar ska återlämnas samt beslut om kontrollavgifter enligt torgkontrollagen, branschkontrollagen, kassaregisterlagen samt beslut om registrering enligt lagen om deklarationsombud.

Det bör nämnas att granskningsledaren förordnas av Skatteverket och beslutar i verkets namn. Ordalydelsen ”Skatteverkets beslut” omfattar därför även beslut av granskningsledaren.

Skatteverkets beslut att avvisa en begäran om omprövning

I 6 kap. 1 § tredje stycket TL sägs att den skattskyldige också får överklaga beslut att avvisa en begäran om omprövning av taxeringsbeslut. Någon motsvarande bestämmelse finns inte i skattebetalningslagen, vilket sannolikt beror på att rätten att överklaga enligt skattebetalningslagen inte är begränsad till vissa slags beslut och att det inte sägs något om vilken betydelse eller verkan ett beslut enligt skattebetalningslagen ska ha för att få överklagas.

Förarbetena till taxeringslagen ger ingen förklaring till varför det behöver anges särskilt att Skatteverkets beslut att avvisa en begäran om omprövning får överklagas (prop. 1989/90:74, s. 413). Det är dock rimligt att anta att lagstiftaren ansett att nu aktuella avvisningsbeslut inte omfattas av bestämmelsen om överklagande i 6 kap. 1 § första stycket TL, som ju bara avser taxeringsbeslut i en fråga som kan ha betydelse för beskattningen eller annat ekonomiskt mellanhavande med det allmänna.

Å andra sidan gäller det även Skatteverkets beslut enligt 6 kap. 5 § TL att avvisa ett överklagande som för sent inkommet. För sådana avvisningsbeslut behövs ingen särskild bestämmelse om överklagande eftersom det följer av 30 § FL att ett beslut att avvisa ett överklagande som för sent inkommet får överklagas i samma ordning som beslutet i huvudsaken. Uttrycket ” i samma ordning som huvudsaken” innebär att avvisningsfrågan får överklagas till samma instans och inom samma tid som huvudfrågan (prop. 1986/87:39, s. 59 och 60).

Ett beslut om att avvisa en begäran om omprövning är överklagbart eftersom den som begärt omprövning har ett betydande intresse av att få avvisningsfrågan prövad i domstol. Men rätt att överklaga föreligger inte bara enligt den allmänna förvaltningsrätten utan även enligt förvarande paragraf. Ett avvisningsbeslut har inte omedelbar betydelse för beskattningen men får anses ha betydelse för annat förhållande mellan enskilda och det allmänna.

Den nya lydelsen av vilka beslut som får överklagas och av vem innebär alltså att det inte längre behöver anges särskilt att beslut att avvisa en begäran om omprövning får överklagas. För avvisningsbeslut ska den kortare överklagandetiden på två månader gälla, se 7 §.

Det som nu sagts gäller även beslut där Skatteverket skriver av ett omprövningsärende, t.ex. på grund av att frågan har fallit, och

liknande beslut där Skatteverket avslutar ett omprövningsärende utan att pröva frågan i ärendet. Även sådana beslut får alltså överklagas enligt 2 § och tiden för överklagande är enligt 7 § två månader.

Beslut som inte är till nackdel för den som det gäller

En av förutsättningarna för att en enskild ska få överklaga en förvaltningsmyndighet beslut är att beslutet har gått honom eller henne emot. Denna regel som kommer till uttryck i 22 § FL gäller dock inte inom skatteförfarandet. Enligt 6 kap. 3 § andra stycket TL och 22 kap. 3 § andra stycket SBL får nämligen den skattskyldige överklaga ett beslut även om det inte är till nackdel (prop. 1989/90:74, s. 319 och 413 samt prop. 1996/97:100, s. 636). Det sägs här i *andra stycket*.

Bestämmelsen behövs t.ex. i fall där Skatteverket beslutat om slutlig skatt i enlighet med deklarerade uppgifter men där den skattskyldige efter beslutet kommer på att han eller hon har haft ytterligare avdragsgilla utgifter. Utan bestämmelsen skulle beslutet om slutlig skatt inte få överklagas eftersom det inte har gått den skattskyldige emot.

Vem får överklaga?

I 6 kap. 1 § första stycket TL sägs att Skatteverkets beslut får överklagas av den skattskyldige. Skattskyldiga får även överklaga enligt 22 kap. 1 § SBL. 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. Genom att inte längre använda termen ”skattskyldig” försvinner behovet av s.k. likställighetsbestämmelser, dvs. bestämmelser som likställer den som inte är skattskyldig i ett ärende med skattskyldiga, som t.ex. huvudmän för mervärdesskattegrupper.

Med ”den skattskyldige” i dagens bestämmelser kan inte avses någon annan än den skattskyldige i Skatteverkets beslut, dvs. den skattskyldige som Skatteverkets beslut gäller. Den lydelse som nu föreslås ändrar alltså inget i sak när det gäller vilka skattskyldiga som får överklaga.

Förutom den som beslutet gäller får det allmänna ombudet hos Skatteverket överklaga verkets beslut. Det framgår av 3 §.

Enligt 11 § andra stycket ersättningslagen får ett beslut om ersättning som meddelats av en myndighet överklagas av den myndighet eller det allmänna ombud som får överklaga det ärende som kostnaderna hänför sig till. Bestämmelsen infördes 1994 för att dåvarande Riksskatteverket skulle kunna överklaga beslut av den tidens skattemyndigheter (prop. 1993/94:151, s. 139 och 176).

Skatteverket har ersatt Riksskatteverket och de tio skattemyndigheterna (prop. 2002/03:99) och numer fattar alltså Skatteverket alla beslut om ersättning i ärenden om skatt. Det är även verket som fattar beslut i huvudfrågan, dvs. det ärende som kostnaderna hänför sig till. Bestämmelsen om att ett ersättningsbeslut av en myndighet får överklagas av den myndighet som har rätt att överklaga beslutet i huvudfrågan finns därför inte med här.

Att det allmänna ombudet får överklaga Skatteverkets beslut om ersättning framgår av 3 §. Om den som begärt ersättning överklagar verkets beslut är Skatteverket motpart. Det innebär att Skatteverket får överklaga länsrättens beslut om domstolen helt eller delvis bifaller överklagandet. Bestämmelsen i 11 § ersättningslagen behöver därför inte ersättas.

Internationella organisationer m.fl. får överklaga beslut om återbetalning av indirekt skatt

I 22 kap. 1 § första stycket SBL sägs särskilt att Skatteverkets beslut om återbetalning av mervärdesskatt eller punktskatt enligt 18 kap. 4 b § SBL, får överklagas av den som har ansökt om återbetalning. Bestämmelserna om återbetalning i 18 kap. 4 b § SBL ska tillämpas i situationer då internationella organisationer m.fl. har rätt till skattefrihet i en annan omfattning än vad som följer av mervärdesskattelagen och punktskattelagarna. Bestämmelsen om återbetalning och hur beslut i återbetalningsfrågor överklagas beslutades 2004 och har inte ändrats sedan dess (prop. 2004/05:15, s. 68–70).

En organisation som får avslag på en ansökan om återbetalning har givetvis rätt att överklaga beslutet enligt den allmänna förvaltningsrätten. Bestämmelsen i 22 kap. 1 § SBL ger dock bara den skattskyldige rätt att överklaga och den som ansöker om nu aktuell återbetalning är inte skattskyldig och likställs inte heller

med skattskyldig (se 1 kap. 4 § SBL). Det är sannolikt skälet till att det finns en särskild föreskrift om att den som har ansökt om återbetalning får överklaga.

Vi ersätter nu termen ”den skattskyldige” med uttrycket ”den som beslutet gäller”. Därmed behöver det inte anges särskilt att beslut om återbetalning enligt 64 kap. 6 §, förevarande lags motsvarighet till 18 kap. 4 b § SBL, får överklagas av den som ansökt om återbetalning.

Rätten för kommuner att överklaga den kommunala taxeringen slopas

Av 6 kap. 1 § första stycket TL följer att en kommun får överklaga beslut om taxering till kommunal inkomstskatt (prop. 1989/90:74, s. 413). En kommun har sedan lång tid tillbaka haft rätt att överklaga en kommunmedlems taxering. Syftet är att kommunen ska kunna bevaka sina intressen, dvs. i princip skatteunderlaget (Sandström: *Om taxering för inkomst eller förmögenhet*, s. 276).

I doktrinen sägs att bestämmelsen utnyttjas ytterst sällan om ens någonsin (Almgren och Leidhammar: *Skatteförfarandet*, s. 6:1:10 TL).

I mitten av 1980-talet gjordes en rad förenklingar av den kommunala taxeringen.³⁶ En av förändringarna innebar att kommunernas skatteinkomster inte längre skulle korrigeras i efterhand på grund av ändringar i högre instans (prop. 1984/85:150, s. 46, 47 och 51). Den kommunala inkomstskatten beräknas alltså på Skatteverkets taxeringsbeslut och en kommun har därför inget att tjäna på att överklaga en kommunmedlems taxering och yrka att taxeringen höjs.³⁷

Fram till för några år sedan gällde att även om ett överklagande från en kommun inte påverkar uttaget av kommunalskatt det aktuella beskattningsåret kunde ett framgångsrikt överklagande i frågan om rätt hemortskommun påverka skatteunderlaget positivt på sikt. En fysisk person ska betala kommunal inkomstskatt i sin hemortskommun. Med hemortskommun avsågs fram till utgången av 2003 den kommun där den fysiska personen författningsenligt

³⁶ Förenklingarna räknas upp på s. 91 i prop. 1986/87:47. Som exempel kan nämnas att de s.k. utbotaxeringarna avskaffades, att den kommunala beskattningen av juridiska personer slopades och att all inkomst ska beskattas i hemortskommunen oavsett från vilken kommun inkomsten härrör.

³⁷ Bestämmelser om beräkning och avräkning av kommunalskattemedel finns i lagen (1965:269) med särskilda bestämmelser om kommuns och annan menighets utdebitering av skatt m.m.

skulle vara folkbokförd den 1 november året före beskattningsåret. Sedan den 1 januari 2004 är det dock den faktiska folkbokföringsorten som bestämmer hemortskommunen, dvs. den kommun där den fysiska personen var folkbokförd den 1 november året före beskattningsåret (prop. 2002/03:99, s. 306 och 308).

Det innebär att för en kommun som anser att en fysisk person betalar kommunal inkomstskatt i fel kommun är det meningslöst att överklaga Skatteverkets taxeringsbeslut. Frågan avgörs ju numer av den faktiska folkbokföringsorten den 1 november året före beskattningsåret oavsett om folkbokföringen var korrekt eller inte. Om en kommun anser att en fysisk person bör betala skatt i kommunen eftersom personen är bosatt där och inte på sin folkbokföringsort, får kommunen i stället överklaga Skatteverkets beslut om personens bosättning.³⁸ Att en kommun har rätt att överklaga sådana beslut följer av 40 § andra stycket folkbokföringslagen (1991:481).

Däremot är det fortfarande meningsfullt för en kommun att överklaga den kommunala taxeringen för fysiska personer som inte var folkbokförda den 1 november året före beskattningsåret, dvs. personer som inte hade någon faktisk folkbokföringsort det aktuella datumet. Då är det nämligen andra faktorer som bestämmer hemortskommunen. Det kan t.ex. handla om personer som inte längre är bosatta här men som är obegränsat skattskyldiga på grund av väsentlig anknytning till Sverige. För sådana personer är hemortskommunen den kommun till vilken anknytningen var starkast året före beskattningsåret.

Ett annat exempel är personer som varit bosatta eller stadigvarande vistats i Sverige någon del av beskattningsåret men som inte var folkbokförda här den 1 november året före beskattningsåret. I sådana fall avses med hemortskommun den kommun där person först var bosatt eller vistades stadigvarande.

Att en kommun i vissa fall alltjämt kan ha något att vinna på att överklaga en fysisk persons kommunala taxering gör att det kan förefalla onödigt att ta bort rätten att överklaga. Å andra sidan är det extremt ovanligt att en kommun överklagar och de fall där ett överklagande fortfarande kan löna sig är numer få. Dessutom är det rimligt att anta att dessa fall har väldigt liten betydelse för en kommuns ekonomi.

³⁸ Andersson m.fl.: *Inkomstskattelagen en kommentar*, 7:e u 2007, s. 1710.

Mot bakgrund av nu angivna förhållanden anser vi att övervägande skäl talar för att det nu blivit dags att slopa en kommuns rätt att överklaga beslut i frågor som avser den kommunala beskattningen.

Försäkringskassan ska inte längre få överklaga beslut om egenavgifter

Enligt 22 kap. 1 § tredje stycket SBL får Försäkringskassan överklaga Skatteverkets beslut om avgiftsunderlag för egenavgifter. Denna bestämmelse härrör från 1985. Då bestämdes och betalades egenavgifter enligt uppbördslagen (1953:272, UBL). Skattemyndighetens beslut om avgiftsunderlaget fick överklagas av dåvarande Riksförsäkringsverket hos länsrätten. Tiden för överklagande var enligt 12 § FL tre veckor från det att klaganden fick del av beslutet.

Skattemyndighetens beslut om pensionsgrundande inkomst (PGI) fick också överklagas hos länsrätten. Bestämmelserna om överklagande fanns i lagen (1959:551) om beräkning av pensionsgrundande inkomst enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring (LBP). Tiden för överklagande varierade enligt 11 § LBP mellan två månader och ett år.

Denna skillnad i tid för överklagande mellan beslut om underlag för egenavgifter respektive beslut om PGI skapade problem och åtgärdades genom att det i 85 § 1 mom. UBL föreskrevs att i fråga om beslut om fastställande av avgiftsunderlag för egenavgifter gäller vad som föreskrivs i 11 § LBP (prop.1984/85:22, s. 27 och 28).

Hänvisningen till 11 § LBP fanns med i den ursprungliga lydelsen av 22 kap. 1 § SBL (prop.1996/97:100, s. 635 och 636). Den försvann först i samband med pensionsreformen och lagen (1998:674) om inkomstgrundad ålderspension, LIP (prop. 1997/98:151, s. 841). Ändringen som gjordes då tog dock inte sikte på tiden för överklagande utan på vem som skulle få överklaga beslut om avgiftsunderlag för egenavgifter. I förarbetena sägs att i den upphävda lagen (LBP) angavs vilka som fick överklaga skattemyndighetens beslut om avgiftsunderlag för egenavgifter. Hänvisningen ersattes med en direkt föreskrift om att beslut om avgiftsunderlag även fick överklagas av Riksförsäkringsverket. I samband med att Riksförsäkringsverket avvecklades flyttades rätten att överklaga över till Försäkringskassan (prop. 2003/04:152).

I underlaget för egenavgifter ingår, något förenklat, överskott av aktiv näringsverksamhet och inkomst av tjänst från verksamhet som bedrivs självständigt. Underlaget är summan av de avgiftspliktiga nettoinkomsterna vid den avgiftsskyldiges taxering till inkomstskatt. Avgiftsunderlaget för egenavgifter fastställs alltså i princip på grundval av underlaget för inkomstskatt.

Enligt 2 kap. 18 § LIP ska den försäkrades taxering till statlig inkomstskatt, dvs. underlaget för inkomstskatt, ligga till grund för beräkningen av PGI.

Beslut om PGI fattas av Skatteverket i samband med inkomsttaxeringen och ska framgå av beslutet om slutlig skatt.

Pensionspoäng, pensionsrätt och pensionsgrundande belopp fastställs av Försäkringskassan utifrån Skatteverkets beslut om pensionsgrundande inkomst.

Försäkringskassan får inte överklaga ett beslut om PGI och det allmänna ombudet hos kassan får enligt 13 kap. 17 § LIP endast överklaga beslut som har fattats av Försäkringskassan. Däremot får det allmänna ombudet hos Skatteverket sedan den 1 januari 2008 överklaga beslut om PGI på samma sätt som ombudet får överklaga andra beslut av Skatteverket (prop. 2006/07:117, s. 70–74). I samma lagstiftningsärende slopades de särskilda bestämmelserna i LIP om Försäkringskassan som part i mål enligt LIP, vilket innebär att Skatteverket numer är den enskildes motpart i mål om PGI.

Det finns inga uttalanden i förarbetena om varför Försäkringskassan behöver kunna överklaga beslut om underlag för egenavgifter. Lagstiftaren har dock ansett att det inte finns något sådant behov när det gäller underlaget för inkomstskatt, som ju ligger till grund för både avgiftsunderlaget för egenavgifter och PGI, och inte heller när det gäller beslut om PGI.

Med hänsyn till det ovan sagda innehåller skatteförfarandelagen ingen rätt för Försäkringskassan att överklaga Skatteverkets beslut om avgiftsunderlag för egenavgifter.

3 §

I paragrafen finns bestämmelser om det allmänna ombudet hos Skatteverket. Av *första stycket* framgår att det ska finnas ett sådant ombud och att det utses av regeringen. Bestämmelsen är hämtad från 1 § lagen om allmänt ombud. Den bestämmelsen är aldrig ändrad (prop. 2002/03:99, s. 286–288).

Andra stycket reglerar det allmänna ombudets rätt att överklaga Skatteverkets beslut. Det framgår i dag av 6 kap. 1 § första stycket TL och 22 kap. 1 § första stycket SBL. I kommentaren till 2 finns en redogörelse för förarbetena till dessa paragrafer.

Det allmänna ombudet får överklaga beslut som avses i 2 §. Förutsättningarna för att det allmänna ombudet ska få överklaga Skatteverkets beslut är alltså att beslutet gäller i en fråga som har betydelse för beskattningen eller annat förhållande mellan enskilda och det allmänna.

Enligt 11 § andra stycket ersättningslagen får ett beslut om ersättning som meddelats av en myndighet överklagas av den myndighet eller det allmänna ombud som får överklaga det ärende som kostnaderna hänför sig till. Eftersom Skatteverket numer fattar såväl beslutet om ersättning i ärenden om skatt som beslutet i huvudfrågan, får bestämmelsen i 11 § andra stycket ingen motsvarighet här. Det allmänna ombudet får med stöd av här aktuell bestämmelse överklaga Skatteverkets beslut om ersättning.

När det gäller kontrollavgifter hänvisar 7 § första stycket torgkontrollagen, 19 § fjärde stycket branschkontrollagen och 32 § fjärde stycket kassaregisterlagen bl.a. till bestämmelserna om överklagande i skattebetalningslagen. Det innebär att redan i dag får det allmänna ombudet överklaga Skatteverkets beslut om kontrollavgifter. Detsamma gäller kontrollavgiften i 15 kap. 9 § SBL som tas ut av säljare av investeringsguld som inte fullgjort skyldigheten att anteckna nödvändiga identifikationsuppgifter för köparen.

Bestämmelserna om kontrollavgifter förs nu över hit, närmare bestämt till 50 kap. I fortsättningen följer det alltså av förevarande paragraf att allmänna ombudet får överklaga Skatteverkets beslut om kontrollavgifter.

Hänvisningarna till förfarandet i skattebetalningslagen i branschkontrollagen och kassaregisterlagen har aldrig ändrats (prop. 2005/06:169, s. 55, 56 och 130 samt prop. 2006/07:105, s. 77–79, 99 och 100). År 2004 förtydligades att hänvisningen i

torgkontrollagen även gäller överklagande (prop. 1996/97:100, s. 216 och prop. 2002/03:99, s. 308).

Betalningssäkringslagen, tvångsåtgärdslagen och lagen om deklarationsombud ger inte allmänna ombudet rätt att överklaga Skatteverkets beslut.

När det gäller betalningssäkringslagen och tvångsåtgärdslagen är det inte förvånande efter som det är länsrätten som mer eller mindre uteslutande är första instans. I vissa akuta situationer får dock granskningsledaren fatta beslut om åtgärder men granskningsledaren ska då snarast ansöka om åtgärden hos länsrätten. Vissa beslut om bevissäkring, som är den term som används här, som granskningsledaren får fatta behöver dock inte underställas länsrättens prövning genom en ansökan. Det rör sig om försegling och omhändertagande av handlingar efter det att länsrätten beslutat om bevissäkring, se vidare kommentaren 45 kap. 13 §.

Eftersom bestämmelserna i betalningssäkringslagen och tvångsåtgärdslagen nu förs över hit följer det av förevarande paragraf att det allmänna ombudet får överklaga beslut av granskningsledaren. Granskningsledaren får under vissa förutsättningar fatta interimistiska beslut om bevissäkring och betalningssäkring (45 kap. 15 § och 46 kap. 12 §). Om granskningsledaren gör det ska han eller hon så snart det kan ske och senast inom fem dagar ansöka hos länsrätten om bevis- eller betalningssäkring. Av den anledningen får granskningsledarens interimistiska beslut inte överklagas, vilket följer av 5 § andra stycket.

Eftersom beslut om deklarationsombud inte undantas från det allmänna ombudets rätt att överklaga kommer ombudet i fortsättningen att få överklaga sådana beslut.

4 §

Om en företrädare för en juridisk person uppsåtligen eller av grov oaktsamhet inte har redovisat eller betalat skatt på föreskrivet sätt, är företrädaren tillsammans med den juridiska personen skyldig att betala skatten och räntan på den (företrädaransvar). Länsrätten beslutar om företrädaransvar på ansökan av Skatteverket.

I 6 kap. 1 § femte stycket TL och 22 kap. 15 § SBL finns bestämmelser som ger en företrädare rätt att överklaga taxeringsbeslut och beslut om skatt som gäller den juridiska personen. Denna rätt att överklaga infördes 2004 och har inte ändrats sedan dess (prop. 2002/03:128, s. 38–40 och 58–61).

När Skatteverket har ansökt om företrädaransvar har företräddaren ett betydande intresse av att få den skattefordran som ansökan gäller prövad i domstol. Som sägs i förarbetena är det därför sannolikt att företräddaren skulle ha rätt att överklaga redan enligt den allmänna förvaltningsrätten.

Tiden för överklagande enligt den allmänna förvaltningsrätten är dock tre veckor räknat från den dag då klaganden fick del av beslutet. Det innebär att tiden för överklagande kan ha gått ut när Skatteverket ansöker om företrädaransvar. Med hänsyn härtill och till att det inte får råda någon tvekan om att företräddaren har rätt att överklaga ska företräddaren även i fortsättningen ha rätt att överklaga inom den tid och på det sätt som gäller för den juridiska personen.

Det bör dessutom påpekas att företräddarens rätt att överklaga i likhet med i dag inträder först när Skatteverket har ansökt om företrädaransvar hos länsrätten.

Beslut som inte får överklagas

5 §

Enligt 6 kap. 2 § TL och 22 kap. 2 § SBL får föreläggande vid vite och beslut om revision inte överklagas. Dessa överklagandeförbud fanns med i lagarnas ursprungliga lydelse (prop. 1989/90:74, s. 413 och prop. 1996/97:100, s. 636).

Liknande överklagandeförbud finns i 7 § andra stycket torgkontrollagen, 19 § första stycket branschkontrollagen och 32 § första stycket kassaregisterlagen. Där nämns utöver beslut om revision och vitesföreläggande beslut om kontrollbesök, tillsyn och särskilda kontrollåtgärder. Ett förbud mot att överklaga vitesförelägganden finns även i 10 § andra stycket lagen om deklarationsombud. Dessa överklagandeförbud har aldrig ändrats.³⁹

Enligt 19 kap. 3 § LSK får Skatteverkets beslut enligt lagen inte överklagas. Den paragrafen har bara ändrats en gång och det var när Skatteverket bildades (prop. 2001/02:25, s. 208 och 351 samt prop. 2002/03:99).

³⁹Prop. 1996/97:100, s. 216, prop. 2005/06:31, s. 59, prop. 2005/06:169, s. 55, 56 och 130 samt prop. 2006/07:105, s. 78, 79 och 99.

Överklagandeförbud som slopas

Vid granskningen av förslaget till lag om självdeklarationer och kontrolluppgift ifrågasatte Lagrådet om det inte fanns några beslut som borde få överklagas. En sådan typ av beslut var enligt Lagrådet förelägganden av olika slag, eventuellt förenade vid vite. Lagrådet anförde att på det förvaltningsrättsliga området är vitesförelägganden normalt överklagbara, oavsett att grunden för vitet måste prövas i samband med ett utdömande av vitet. På skatteområdet brukar det dock finnas förbud mot att överklaga vitesförelägganden. Lagrådet ansåg att skälen för att förbjuda överklaganden av vitesförelägganden borde analyseras. Vidare menade Lagrådet att det var motiverat att belysa varför t.ex. ett avslag på en ansökan om anstånd med att deklarerat inte ska få överklagas. Regeringen anförde att ett slopande av förbudet mot att överklaga vitesförelägganden skulle få återverkningar på annan skattelagstiftning och därför kräva en omfattande utredning. Mot den bakgrunden var regeringen inte beredd att göra några ändringar i det aktuella lagstiftningsärendet (prop. 2001/02:25, s. 208 och 351).

Vi föreslår i avsnitt 9.5 att vitesförelägganden i fortsättningen ska få överklagas. Motiveringen är att det effektivitetsskäl som låg bakom att ett överklagandeförbud infördes inte längre är giltigt och att den som har invändningar mot ett vitesföreläggande ska kunna få föreläggandet prövat utan att riskera att vitet döms ut.

Enligt 10 kap. 24 § SBL får Skatteverket, om det finns särskilda skäl, bevilja en skattskyldig anstånd med att lämna skattedeklaration. Av 22 kap. 2 § SBL framgår att Skatteverkets beslut om anstånd får överklagas. Bestämmelsen om anstånd med att lämna skattedeklaration ges här i 37 kap. Där finns också de bestämmelser om anstånd som i dag ges i LSK. Den här lagen innehåller dock till skillnad från LSK inget förbud mot att överklaga ett avslag på en begäran om anstånd med att deklarerat inkomst.

Första stycket 1 – Vissa beslut om befrielse från skatteavdrag ska i likhet med i dag inte få överklagas

I 22 kap. 2 § första stycket 1 SBL sägs att beslut i fråga om befrielse enligt 5 kap. 11 § SBL från skyldigheten att göra skatteavdrag inte får överklagas. Bestämmelsen har behållit sin ursprungliga lydelse

(prop. 1996/97:100, s. 636). Skattverkets befogenhet att besluta om befrielse i nu aktuella fall finns här i 10 kap. 9 §. Att det även framöver inte ska gå att överklaga sådana beslut framgår av förevarande punkt.

Överklagandeförbudet omfattar även beslut om befrielse från skatteavdrag för särskild inkomstskatt för utomlands bosatta enligt 13 kap. 4 §. Den sistnämnda bestämmelsen innehåller en hänvisning till bestämmelserna om befrielse från skatteavdrag i 10 kap. 9 § första stycket 2 och andra stycket.

Första stycket 2 – Förelägganden utan vite

Förelägganden utan vite får anses ha sådan verkan för den som föreläggs att beslutet är överklagbart. I förarbetena till förvaltningslagen sägs nämligen att enligt praxis krävs det inte alltid att beslutet har självständiga eller direkta rättsverkningar för att det ska kunna överklagas. Ett föreläggande, som myndigheten kan förena med t.ex. vite men som den tills vidare avstår från att sanktionera, anses sålunda möjligt att överklaga (prop. 1985/86:80, s. 48).

Enligt 19 kap. 3 § LSK får beslut enligt lagen inte överklagas. Det innebär att inga förelägganden får överklagas. Inom skatteförfarandet i övrigt gäller dock att förelägganden utan vite får överklagas. Se t.ex. 6 kap. 2 § TL eller 22 kap. 2 § SBL där förelägganden utan vite inte räknas upp bland de beslut som inte får överklagas.

I avsnitt 9.5 föreslår vi att förelägganden utan vite inte ska få överklagas. Skälet är att sådana förelägganden inte är lika ingripande och att den förelagde har rätt till domstolsprövning om Skatteverket följer upp föreläggandet med vite, bevissäkring eller kontrollavgifter.

Första stycket 3–5 – Revision, tillsyn och kontrollbesök

Att beslut om revision, tillsyn över kassaregister och kontrollbesök inte heller i fortsättningen ska få överklagas sägs här. Det bör nämnas att uttrycket ”särskilda kontrollåtgärder” som finns i kassaregisterlagen inte används i förevarande lags bestämmelser om

kassaregister utan där omfattas åtgärderna av termen ”kontrollbesök” (43 kap. 6 och 7 §§).

Första stycket 6 – Anstånd som är till fördel för det allmänna

Vi föreslår i avsnitt 8.12 att Skatteverket om det är till fördel för det allmänna ska få bevilja anstånd med betalning av skatt som inte lämnats för indrivning. Bakgrunden till bestämmelsen är Skatteverkets nya borgenärsroll, dvs. den nya roll som uppkommit genom att Skatteverket tagit över de offensiva borgenärsuppgifterna från Kronofogdemyndigheten.

Med hänsyn till att den skattskyldige inte har rätt till anstånd enligt 63 kap. 17 § anges i *punkten 6* att beslut enligt den paragrafen inte får överklagas.

Andra stycket – Interimistiska beslut om bevis- och betalningssäkring

En granskningsledare får under vissa förutsättningar fatta interimistiska beslut om bevis- och betalningssäkring (45 kap. 15 § och 46 kap. 12 §). Om granskningsledaren gör det ska han eller hon så snart det kan ske och senast inom fem dagar ansöka hos länsrätten om bevis- eller betalningssäkring. Avslår länsrätten ansökan ska vidtagna åtgärder återgå.

Med hänsyn till det nu sagda bör aktuella beslut inte få överklagas utan det är tillräckligt att granskningsledaren genom en ansökan är skyldig att snarast underställa besluten länsrättens prövning.

Tredje stycket – Beslut som meddelas av regeringen får inte heller överklagas

Av 63 kap. 4 § andra stycket följer att om regeringen handlägger ärenden enligt skatteavtal, får även regeringen bevilja s.k. ändringsanstånd. Denna befogenhet ersätter 17 kap. 6 § SBL där det sägs att regeringen eller den myndighet regeringen har förordnat att handlägga ärenden angående tillämpning av avtal för undvikande av dubbelbeskattning får bevilja den skattskyldige anstånd med betalningen av den skatt som ärendet gäller.

Enligt 22 kap. första stycket 2 SBL får beslut om anstånd enligt 17 kap. 6 § SBL inte överklagas. Bestämmelsen fanns med i skattebetalningslagens ursprungliga lydelse (prop. 1996/97:100, s. 636). Nu ersätts den med *andra stycket* där det föreskrivs att beslut som meddelas av regeringen inte heller får överklagas.

Av 64 kap. 8 § framgår att regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer beslutar om överföring av skatt till annan stat. Bestämmelsen i 64 kap. 8 § ersätter 18 kap. 5 § andra stycket skattebetalningslagen. Det finns inget förbud i skattebetalningslagen mot att överklaga regeringens beslut om överföring av skatt. Ett sådant förbud införs dock nu genom förevarande punkt.

Överenskommelser om företrädaransvar går inte att överklaga

I 22 kap. 2 § andra stycket SBL sägs att beskattningsbeslut enligt 11 kap. 1 § andra stycket 8 SBL inte får överklagas. Andra stycket i 22 kap. 2 § SBL lades till 2004 och en försenad följdändring gjordes i det stycket 2006 (prop. 2002/03:128, s. 58 och prop. 2005/06:31, s. 59).

Syftet med överklagandeförbudet är att hindra att fullföljda överenskommelser om betalningsskyldighet enligt bestämmelserna om företrädaransvar prövas av domstol.

I 12 kap. SBL (59 kap. i den här lagen) finns bestämmelser om att en företrädare för en juridisk person som uppsåtligen eller av grov oaktsamhet inte redovisat och betalat skatt kan åläggas betalningsskyldighet för skatten. Beslut om s.k. företrädaransvar fattas av länsrätten på ansökan av Skatteverket. Skatteverket får dock i stället ingå överenskommelse med en företrädare om betalningsskyldigheten. Om en överenskommelse har träffats får Skatteverket inte ansöka om betalningsskyldighet hos länsrätten.

Betalningar enligt en överenskommelse ska registreras på den juridiska personens skattekonto.

Om företrädaren fullföljer överenskommelsen ska överenskommelsen enligt 11 kap. 1 § andra stycket 8 SBL anses som ett beskattningsbeslut. Att överenskommelsen fullföljs får enligt 12 kap. 7 e § SBL även den effekten att staten avstår från ytterligare anspråk mot företrädaren avseende skulder som omfattas av överenskommelsen.

I fall företrädaren inte fullföljer överenskommelsen upphör den att gälla och Skatteverket får då i stället ansöka hos länsrätten om betalningsskyldighet. Om överenskommelsen förfaller ska belopp som företrädaren betalat in på grund av överenskommelsen överföras till företrädarens eget skattekonto.

I förarbetena sägs att om en överenskommelse fullföljs är frågan om betalningsskyldighet avgjord och kan därefter inte prövas av domstol, såvida inte överenskommelsen förklaras ogiltig efter en ansökan om resning. Frågan om betalningsskyldighet är alltså rättskraftigt avgjord eller, med andra ord, *res judicata* (prop. 2002/03:128, s. 37, 50 och 51).

Som redogörs för i kommentaren till 53 kap. slopas termen beskattningsbeslut och den därtill hörande lagstiftningstekniken. Den här lagen innehåller heller inte någon motsvarighet till klassificeringsbestämmelserna i 11 kap. 1 § andra stycket SBL med undantag för återbetalning av punktskatt, som i 53 kap. 5 § klassificeras som beslut om punktskatt enligt skatteförarandelagen. Utgångspunkten är alltså att överenskommelser om betalningsskyldighet för företrädaransvar inte längre ska klassificeras som beslut om skatt.

Förfarandena till bestämmelserna om företrädaransvar innehåller inte något uttryckligt skäl till varför det ansågs nödvändigt att klassificera fullföljda överenskommelser som beskattningsbeslut enligt skattebetalningslagen förutom att en sådan klassificering gör det möjligt att angripa den genom resning (prop. 2002/03:128, s. 37, 50 och 51). Mellan raderna ger dock förarbetena intryck av att syftet med klassificeringen var att göra det möjligt att föreskriva att besluten varken får omprövas eller överklagas. Förbudet mot omprövning finns i 21 kap. 3 § andra stycket SBL.

I anslutning till kommentaren till 66 kap. 3 § ställer vi frågan om det inte är själva klassificeringen som skapar behovet av omprövnings- och överklagandeförbud. Utan klassificeringen hade det inte funnits något beskattningsbeslut utan endast beslut av Skatteverket att erbjuda en överenskommelse eller att anta ett förslag till överenskommelse som företrädaren lämnat.

Skatteverkets beslut att föreslå en överenskommelse har inga bindande verkningar för företrädaren. Det har inte heller Skatteverkets beslut att anta en överenskommelse eftersom överenskommelsen förfaller om företrädaren inte fullföljer den. Saken kommer inte i ett annat läge om Skatteverket förkastar en överenskommelse. Ett förkastande påverkar inte företrädarens

situation eftersom det är länsrätten som ensidigt och med bindande verkan beslutar om betalningsskyldighet. Med hänsyn till det nu sagda är Skatteverket inte skyldigt att ompröva besluten och av samma skäl är besluten inte överklagbara.

Sammanfattningsvis anser vi att det inte behövs något omprövnings- eller överklagandeförbud utan en fullföljd överenskommelse står fast såvida den inte är ogiltig enligt avtalsrättsliga regler eller företrädaren har rätt till skadestånd. Eftersom det rör sig om en överenskommelse är det tillräckligt att företrädaren i allmän domstol kan väcka talan om att överenskommelsen är ogiltig eller yrka skadestånd på grund av att Skatteverket agerat felaktigt eller försumligt. Att möjligheten att ansöka om resning försvinner är därför inget problem.

Beslut under handläggning som får överklagas direkt

6 §

Enligt 7 § ersättningslagen ska en enskild begära ersättning innan Skatteverket avgör ärendet. En för sen begäran får prövas om förseningen beror på något ursäktligt misstag. Det normala är alltså att Skatteverket beslutar om ersättning i samband med att ärendet avgörs men beslut kan i undantagsfall meddelas först efter avgörandet av ärendet.

Vi föreslår i avsnitt 6 att en enskild på ett tidigt stadium ska kunna ansöka om rätt till ersättning och få frågan prövad. Om Skatteverket avslår en tidig ansökan bör den enskilda få överklaga beslutet direkt och inte först i samband med beslutet i huvudfrågan.

Frågan om ersättning är inte huvudfrågan i ett ärende. Huvudregeln är att beslut som en förvaltningsmyndighet fattar under handläggningen av ett ärende inte får överklagas direkt utan först i samband med beslutet i själva ärendet. Vissa beslut får dock överklagas direkt, dvs. innan ärendet har avgjorts slutligt. När det gäller förvaltningsprocessen finns det i 34 § FPL en katalog över vilka beslut under handläggningen av ett mål som får överklagas direkt. Denna katalog kan tjäna som ledning vid bedömningen av om en förvaltningsmyndighets beslut under handläggningen av ett ärende ska få överklagas direkt (Hellners & Malmqvist: *Förvaltningslagen med kommentarer*, 2 u., s. 275).

Beslut om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt m.m. räknas inte upp i katalogen i 34 § FPL. Ersättningsbeslut kan inte heller sorteras in under någon av de beslutstyper som finns med i katalogen. Beslut om rättshjälp finns med i katalogen och beslut i rättshjälpsfrågor får alltså överklagas direkt. Det skulle möjligen tala för att man i praxis skulle anse att Skatteverkets beslut om ersättning under handläggning av ett ärende skulle få överklagas direkt. För att det inte ska råda någon tvekan om det föreskrivs dock här att sådana beslut får överklagas direkt.

Skatteverkets beslut överklagas hos länsrätten med ett undantag

7 §

Här sägs att Skatteverkets beslut överklagas hos länsrätten med ett undantag, nämligen beslut om befrielse från betalningsskyldighet enligt 61 kap. 1 § som överklagas hos regeringen. Att beslut om sådan befrielse överklagas hos regeringen följer i dag av 22 kap. 1 § första stycket SBL.

Bestämmelser om att Skatteverkets beslut överklagas hos länsrätten finns i dag bl.a. i 6 kap. 1 § första stycket TL och 22 kap. 1–1 b §§ SBL. Till bestämmelserna i skattebetalningslagen hänvisar 7 § första stycket torgkontrollagen, 19 § fjärde stycket branschkontrollagen och 32 § fjärde stycket kassaregisterlagen.

I 10 § ersättningslagen och 9 § andra stycket lagen om deklarationsombud sägs att Skatteverkets beslut överklagas hos den länsrätt som är behörig att pröva ett överklagande enligt skattebetalningslagen. En annan variant finns i 29 § tvångsåtgärdslagen där det sägs att granskningsledarens beslut får överklagas hos den länsrätt som är behörig att pröva ett överklagande enligt skattebetalningslagen.

Nu nämnda bestämmelser ersätts när det gäller frågan om till vilken myndighet Skatteverkets beslut ska överklagas av förevarande paragraf. I kommentaren till 1 § finns en redogörelse över vilka ändringar som gjorts i paragraferna. Den redogörelsen omfattar dock inte 22 kap. 1 a och 1 b §§ SBL, som i stället behandlas under rubriken direkt nedan.

*Behörig länsrätt**8–11 §§*

I 22 kap. 1 a–1 c §§ SBL anges hos vilken länsrätt ett beslut av Skatteverket ska överklagas, s.k. forumbestämmelser. Av 22 kap. 1 d § framgår att bestämmelserna inte gäller om regeringen för vissa ärenden föreskrivit att överklaganden ska tas upp av annan länsrätt. Sådana föreskrifter finns i 7 a § förordningen (1977:937) om allmänna förvaltningsdomstolars behörighet m.m. (FAFD). Där sägs att vissa av Skatteverkets beslut ska överklagas hos länsrätten i Dalarnas län. Det rör sig bl.a. om beslut om punktskatt enligt skattebetalningslagen.⁴⁰

Taxeringslagen hänvisar till forumbestämmelserna i skattebetalningslagen (6 kap. 1 § fjärde stycket TL). Hänvisningar till skattebetalningslagens forumbestämmelser finns också i 7 § första stycket torgkontrollagen, 19 § fjärde stycket branschkontrollagen, 32 § fjärde stycket kassaregisterlagen, 10 § ersättningslagen, 20 § betalningssäkringslagen, 29 § tvångsätgårdslagen och 9 § lagen om deklara-tionsombud.

Om en fysisk person överklagar är behörig länsrätt den inom vars domkrets personen hade sin hemortskommun det år då beslutet fattades. Den kommun där den fysiska personen var folkbokförd den 1 november året före det år beslutet fattades är hemortskommun. Hos vilken länsrätt juridiska personer ska överklaga bestäms av var t.ex. ett bolag hade sitt säte eller huvudkontor den 1 november året före det år beslutet fattades.

Dagens forumbestämmelser beslutades i samband med att Skatteverket ersatte Riksskatteverket och de tio skattemyndigheterna (prop. 2002/03:99, s. 257–281 och 306). Bestämmelsen i 22 kap. 1 d § SBL fick dock sin nuvarande lydelse ett år senare (prop. 2004/05:15, s. 57 och 70).

Enligt 14 § lagen (1971:289) om allmänna förvaltningsdomstolar (LAFD) ska beslut överklagas hos länsrätt om det i lag eller annan författning sägs att beslut överklagas hos allmän förvaltningsdomstol. Ett beslut ska enligt nämnda paragrafs andra stycke överklagas hos den länsrätt inom vars domkrets ärendet först

⁴⁰ Skälet till att Länsrätten i Dalarnas län prövar bl.a. punktskattemål är att punktskatteverksamheten utlokaliseras från dåvarande Riksskatteverkets lokaler i Solna till Ludvika 1988 (prop. 1999/2000:105). Denna regionala hänsyn har alltså betydelse men numer brukar det också påpekas att domstolen byggt upp en värdefull specialistkompetens (prop. 1999/2000:105, s. 75).

prövats, om det inte för ett visst slag av mål förskrivs annat i lag eller förordning.

Fram till den 1 april 2001 gällde att det var regeringen som föreskrev om undantag från huvudregeln om behörig länsrätt. Skälet till att det numer sägs att huvudregeln bara gäller om inte annat föreskrivs i *lag eller förordning* är att i vissa fall finns det skäl att ta in undantaget (forumregeln) i lag och då i anslutning till den lagbestämmelse som anger att beslut får överklagas hos allmän förvaltningsdomstol (prop. 1999/2000:142, s. 47–50).

Forumbestämmelserna i skattebetalningslagen är ett undantag från huvudregeln att behörig länsrätt är den inom vars domkrets ett ärende först prövats.

Bestämmelsen i 7 a § FAFD om att vissa ärenden, t.ex. punkt-skatteärenden, ska överklagas hos länsrätten i Dalarnas län är i sin tur ett undantag från skattebetalningslagens forumbestämmelser. Formellt sett utgör 7 a § FAFD även ett undantag från huvudregeln i 14 § LAFD.⁴¹

Det kan alltså konstateras att undantag från huvudregeln i 14 § LAFD görs i såväl lag som förordning. I förarbetena till skattebetalningslagen förs inget resonemang om varför forumbestämmelserna placerades i lag och inte förordning.

I ett annat lagstiftningsärende, som gällde en särskild forumregel för arbetslöshetsförsäkringsmål, anförde dock regeringen att det blir tydligare om forumregeln ges i anslutning till de lagbestämmelser som anger att vissa beslut får överklagas hos allmän förvaltningsdomstol (prop. 1999/2000:142, s. 50).

Forumbestämmelsen för beslut i punktskattefrågor placerades i förordning för att det ansågs lämpligt, dvs. av praktiska skäl (prop. 1999/2000:105, s. 75 och prop. 2004/05:15, s. 57).

Att dagens forumbestämmelser ges i såväl lag som förordning gör att bestämmelserna inte är tillräckligt tydliga. Enskilda skulle få en bättre överblick över vad som gäller om samtliga bestämmelser gavs på samma nivå. Med hänsyn härtill och till att skatteförfarandelagen bör ge den som ett beslut gäller information om hos vilken länsrätt ett beslut överklagas flyttas de bestämmelser som i dag ges i förordning över hit.

⁴¹ Gemensamt för de ärenden i vilka besluten överklagas hos länsrätten i Dalarnas län är att de handläggs av Storföretagsskatteregionen, Ludvikakontoret. Ärendena prövas alltså först inom Länsrätten i Dalarnas läns domkrets och den länsrätten är därför behörig enligt huvudregeln i 14 § LAFD. Bestämmelsen i 7 a § FAFD innebär dock att besluten ska överklagas hos länsrätten i Dalarnas län även om Skatteverket skulle flytta handläggningen från Ludvika (prop. 1999/2000:105, s. 75).

I 8 § anges vilken länsrätt som är behörig att pröva ett överklagande från en fysisk person. Paragrafen ersätter, tillsammans med definitionen av hemortskommun i 3 kap. 7 §, 22 kap. 1 a § SBL. Ordalydelsen ”beslut som rör” byts här ut mot ”beslut som gäller”. Skälet är att i 2 § sägs att Skatteverkets beslut får överklagas av den som beslutet gäller.

Av 9 och 10 §§ framgår hos vilken länsrätt beslut som gäller juridiska personer ska överklagas. Det framgår i dag av 22 kap. 1 b och 1 c §§ SBL. Även här används ordalydelsen ”beslut som gäller” i stället för ”beslut som rör”.

Bestämmelserna i 11 § finns i dag i 7 a § 1 och 7 FAFD, men flyttas nu, som redan sagts, hit för att regelverket ska bli tydligare. Det bör nämnas att den ursprungliga lydelsen av 22 kap. 1 d SBL motsvarade *punkterna 1 och 3* (prop. 2002/03:99, s. 306). Någon motsvarighet till dagens lydelse, som säger att regeringen får föreskriva om undantag från forumbestämmelserna, ges dock inte här.

Beslut om återbetalning av punktskatt enligt 65 kap. 6 § behöver inte nämnas särskilt utan omfattas av punkten 1.

Skatteverket eller det allmänna ombudet är motpart

12 §

Här sägs att Skatteverket är klagandens motpart efter att handlingarna i målet har överlämnats till länsrätten. Detta gäller dock inte om allmänna ombudet överklagar för då förs det allmännas talan av ombudet. Om det allmänna ombudet överklagar är alltså inte Skatteverket motpart, vilket även gäller när ett beslut överklagas både av den som det gäller och det allmänna ombudet.

Det allmänna ombudet kan enligt 3 § lagen om allmänt ombud uppdra åt en tjänsteman vid Skatteverket att företräda ombudet i processen. Bestämmelsen kan ges i förordning och förs därför inte över hit.

Paragrafen ersätter bestämmelser i 6 kap. 1 § TL och 22 kap. 1 § SBL samt hänvisningarna till skattebetalningslagens bestämmelser om överklagande i 7 § första stycket torgkontrollagen, 19 § tredje stycket branschkontrollagen och 32 § fjärde stycket kassaregisterlagen. Vilka ändringar som gjorts i dessa paragrafer redogörs för i kommentaren till 2 §.

Den här paragrafen ersätter även 2 § ersättningslagen, som aldrig har ändrats (prop. 1988/89:126, s. 25). Där sägs att det allmännas

talán i en fråga om ersättning förs av samma myndighet eller allmänna ombud som för det allmännas talán i det ärende eller mål som kostnaderna hänför sig till. Det innebär att det normalt är Skatteverket som är den enskildes motpart i ett mål om ersättning. Allmänna ombudet är dock motpart om ombudet överklagar ett beslut om ersättning. Om ombudet har överklagat beslutet i den fråga som kostnaderna hänför sig till och den enskilde överklagar ersättningsbeslutet, ska det allmänna ombudet även föra det allmännas talán i ersättningsfrågan. Det följer av andra meningen i andra stycket.

I tvångsätgärdslagen, ersättningslagen och lagen om deklara-tionsombud finns inga bestämmelser om vem som är motpart när enskilda överklagar Skatteverkets beslut. Det innebär att 7 a § FPL är tillämplig och att Skatteverket ändå är motpart. I 7 a § FPL sägs nämligen att om en enskild överklagar en förvaltningsmyndighets beslut, ska den myndighet som först beslutade i saken vara den enskildes motpart sedan handlingarna i ärendet överlämnats till domstolen. Den bestämmelsen kommer dock inte att gälla längre utan i stället kommer förevarande paragraf att gälla.

Ett skäl till att frågan om klagandens motpart regleras här är att 7 a § FPL inte ska gälla i fall där det allmänna ombudet överklagar.

En annan aspekt är att 7 a § FPL bara tar sikte på överklaganden av enskilda och att det kan ifrågasättas om bestämmelsen gäller om t.ex. en kommun överklagar Skatteverkets beslut om skatteavdrag och arbetsgivaravgifter eller beslut i frågor om fastighetsskatt eller särskild löneskatt på pensionskostnader (jfr RÅ 2000 not. 154).

Den nu nämnda problematiken anfördes som skäl för att reglera tvåpartsprocessen särskilt i taxeringslagen och skattebetalnings-lagen (prop. 2002/03:99, s. 589 och 590).

En särreglering behövs även i fortsättningen och den kommer, som redan nämnts, även att omfatta granskningsledares beslut enligt tvångsätgärdslagen och Skatteverkets beslut enligt ersättningslagen och lagen om deklara-tionsombud.

Att ett överklagande ska vara skriftligt behöver inte anges särskilt

Enligt 6 kap. 3 § TL ska den skattskyldiges överklagande vara skriftligt. Skattebetalningslagen och övriga lagar inom skatteförfar-andet innehåller dock inga särskilda bestämmelser om skriftlighet.

Av 3 § FPL framgår att ett överklagande till allmän förvaltningsdomstol ska vara skriftligt. Där sägs också att ett överklagande från en enskild ska vara egenhändigt undertecknat av honom eller henne eller hans eller hennes ombud. Paragrafen räknar även upp vissa uppgifter som överklagandet ska innehålla, som t.ex. personnummer, adress, telefonnummer m.m. Dessutom ska den enskilde ange vad som yrkas och de omständigheter som åberopas till stöd för yrkandet.

Är ett överklagande så ofullständigt att det inte kan läggas till grund för prövning i sak eller uppfyller inte överklagandet föreskrifterna i 3 § FPL, får rätten förelägga klaganden att avhjälpa bristerna med påföljd att överklagandet annars inte tas upp till prövning.

Skatteverket ska ompröva beslut som överklagas. Syftet med denna obligatoriska omprövning är att endast tvistiga frågor ska föras vidare till länsrätten, vilket bl.a. kommer till uttryck i att överklagandet faller om Skatteverket ändrar beslutet så som den skattskyldige yrkat.

Om överklagandet inte är fullständigt eller om det av annan anledning saknas förutsättningar för att pröva överklagandet, bör Skatteverket se till att överklagandet kompletteras med t.ex. en fullmakt eller att den skattskyldige förtydligar sig genom att förklara vad som yrkas och grunden för det. Skatteverket får dock inte avvisa ett överklagande på grund av att förutsättningar för att pröva överklagandet saknas. Om den skattskyldige inte avhjälper bristerna får Skatteverket överlämna överklagandet till länsrätten utan omprövning. I sådana fall kan länsrätten med stöd av 5 § FPL förelägga den skattskyldige att avhjälpa bristerna med påföljd att överklagandet annars inte tas upp till prövning.

Mot bakgrund av det nu sagda finns det knappast skäl att i skatteförfarandelagen upprepa förvaltningsprocesslagens krav på skriftliga överklaganden. Skälet till att detta krav hamnade i taxeringslagen var att Lagrådet ville ha en koppling till 3 § FPL⁴² eftersom det, så vitt Lagrådet kände till, var första gången som ordet ”överklagandet” användes i betydelsen ”skrivelsen med överklagandet” (prop. 1989/90:74, s. 413, 612 och 613).

Att ställa upp samma krav som i förvaltningsprocesslagen fyller ingen funktion och i fortsättningen ska därför 3 § FPL tillämpas

⁴² Ordet ”överklagandet” finns inte i 3 § FPL utan där nämns ”ansökan, besvär, underställning och annan åtgärd” samt ansöknings- eller besvärshandling”.

även i fråga om skriftlighet, dvs. den ordning som gäller i dag enligt alla andra skatteförordningar förutom taxeringslagen.

Överklagande av den som beslutet gäller

Tiden för överklagande – huvudregeln

13 §

Tiderna för överklagande är antingen sex år efter utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut (sexårsfristen) eller två månader räknat från den dag då den som beslutet gäller fick del av det (tvåmånadersfristen). Tvåmånadersfristen gäller för beslut där en sexårsfrist för överklagande skulle vara meningslös, som t.ex. beslut om anstånd med betalning av skatt.

Att tiden för överklagande är två månader eller sex år är huvudregeln, vilket innebär att andra överklagandetider gäller i vissa fall. Enligt 15 § får t.ex. beslut om skattetillägg överklagas så länge beslutet i den fråga som lett till skattetillägg inte har fått laga kraft.

Dessutom finns det särskilda bestämmelser om överklagande av beslut om betalning av preliminär skatt i 16 och 17 §§. Skälet till det är att en frist på två månader skulle hindra ändringar som förbättrar överensstämelsen mellan den preliminära skatten och beräknad slutlig skatt. Möjligheten till omprövning och överklagande bör därför stå öppen så länge en sådan ändring är meningsfull. Överklagande av beslut som avser på vilket sätt preliminär skatt ska betalas, F-skatt, särskild A-skatt eller A-skatt, regleras dock i förevarande paragraf.

Sexårsfristen finns i dag i 6 kap. 3 § första stycket TL och 22 kap. 3 § första stycket SBL (prop. 1989/90:74, s. 320, 321 och 413 samt prop. 1996/97:100, s. 636). Paragraferna har aldrig ändrats.

Fristen på sex år uttrycks på olika sätt i taxeringslagen respektive skattebetalningslagen. I taxeringslagen används ordalydelsen ”före utgången av det femte året efter taxeringsåret”. I skattebetalningslagen sägs att begäran om omprövning ska ha kommit in ”före utgången av sjätte året efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret har gått ut”. Det är dock bara lydelsen av bestämmelserna som skiljer sig åt. I sak finns det ingen skillnad (prop. 1996/97:100, s. 631). Med hänsyn till att omprövningsbestämmelserna nu ska slås ihop till en bestämmelse och till att

termen taxeringsår inte används i skatteförfarandelagen uttrycks omprövningsfristen på i stort sett samma sätt som i skattebetalningslagen.

Gränsdragningen mellan tvåmånaders- och sexårsfristen

I dag dras gränsen mellan de olika fristerna genom den uppräknings som finns i 22 kap. 4 § SBL. För beslut i frågor som räknas upp där gäller tvåmånadersfristen medan sexårsfristen gäller för beslut i övriga frågor.

Denna teknik behålls här, dvs. tvåmånadersfristen ska bara gälla för beslut i de frågor som räknas upp i förevarande paragrafs *andra stycke*. Det rör sig om beslut i följande frågor.

Andra stycket 1 – registrering

I kommentaren till 7 kap. 6 § dras slutsatsen en registrerings 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 föreskrivs därför i 7 kap. 6 § att Skatteverket ska avregistrera den som inte längre ska vara registrerad om denne begär det.

Beslut i frågor om registrering har sådan betydelse för den som beslutet gäller att besluten är överklagbara. Det följer i dag av förvaltningsrättslig praxis eftersom 22 kap. 1 § SBL inte säger något om vilken betydelse eller verkan ett beslut ska ha för att få överklagas (se kommentaren till 2 §). Vilka beslut enligt förevarande lag som får överklagas framgår av 2 § och där sägs att beslut i en fråga som har betydelse för beskattningen eller annat förhållande mellan enskilda och det allmänna får överklagas. Registreringsbeslut har sådan betydelse och kommer därför att få överklagas även i fortsättningen. Det är dock inte meningsfullt att ha en omprövningstid på sex år utan för beslut som avser registrering ska tvåmånadersfristen för omprövning gälla.

Andra stycket 2 – på vilket sätt preliminär skatt ska betalas

Den här punkten ersätter 22 kap. 4 § 2 SBL och innebär att tvåmånadersfristen alljämt ska gälla för beslut om på vilket sätt preliminär skatt ska tas ut, dvs. som F-skatt, A-skatt eller särskild A-skatt. Bestämmelser om på vilket sätt preliminär skatt ska tas ut ges i 8 och 9 kap. För beslut som avser själva betalningen, dvs. debiteringen av F-skatt och särskild A-skatt samt beslut om preliminär A-skatt är dock inte tvåmånadersfristen inte lämplig. Skälet till det är att en frist på två månader skulle hindra ändringar som förbättrar överensstämmelsen mellan den preliminära skatten och beräknad slutlig skatt. Möjligheten till överklagande bör därför stå öppen så länge en sådan ändring är meningsfull. Bestämmelser som möjliggör detta finns i 16 och 17 §§.

Den här punkten omfattar av i princip samma skäl inte heller beslut om särskild inkomstskatteredovisning enligt 13 kap. Att sådana beslut kan överklagas så länge en ändring är meningsfull framgår av 15 §.

Andra stycket 3 – uppgifts- eller dokumentationsskyldighet

Enligt den här punkten ska även beslut som avser uppgifts- eller dokumentationsskyldighet omfattas av tvåmånadersfristen. Med uppgifts- eller dokumentationsskyldighet avses frågor som regleras under Avd. VI Uppgifts- och anteckningsskyldighet, dvs. 14–39 kap. Som exempel på beslut kan nämnas beslut som avser anstånd med att lämna uppgift enligt 37 kap. och beslut om särskild redovisning av arbetsgivaravgifter enligt 26 kap. 39 §. Beslut om anstånd med redovisning och särskild redovisning av arbetsgivaravgifter nämns i dag i 22 kap. 4 § 5 respektive 7 SBL.

Ett annat exempel är Skatteverkets beslut om undantag från de skyldigheter som följer av skyldigheten att använda kassaregister (39 kap. 11 §). Dessa beslut överklagas i dag enligt förvaltningslagen (prop. 2006/07:105, s. 79) men kommer alltså i fortsättningen att överklagas enligt förevarande bestämmelser. Det innebär att tiden för överklagande förlängs från tre veckor till två månader.

Andra stycket 4 – registrering eller avregistrering av deklarationsombud

Skatteverkets beslut att registrera eller avregistrera ett deklarationsombud får enligt 9 § lagen om deklarationsombud överklagas hos den länsrätt som är behörig enligt forumbestämmelserna i skattebetalningslagen. Överklagandet ska ha kommit in till Skatteverket inom tre veckor från den dag då klaganden fick del av beslutet. Paragrafen har aldrig ändrats (prop. 2005/06:31, s. 58).

För att undvika flera olika tider för överklagande ges här ingen särskild tid för beslut om deklarationsombud utan vid överklagande av sådana beslut gäller i fortsättningen tvåmånadersfristen.

Andra stycket 5 – tvångsåtgärder

Med tvångsåtgärder avses inte bara det som ryms under den nya termen ”bevissäkring” utan även vitesförelägganden enligt 44 kap. och betalningssäkring enligt 46 kap.

Vi föreslår i avsnitt 9.5 att vitesförelägganden i fortsättningen ska få överklagas. Skälen är att det effektivitetsskäl som låg bakom att ett överklagandeförbud infördes inte längre är giltigt och att den som har invändningar mot ett vitesföreläggande ska kunna få föreläggandet prövat utan att riskera att vitet döms ut. Av den här punkten följer att tiden för överklagande ska vara två månader.

Betalningssäkring beslutas av länsrätten men granskningsledaren får om det finns en akut risk för att egendom som ska betalningssäkras undanskaffas besluta att ta egendomen i förvar. Om granskningsledaren fattar ett interimistiskt beslut ska han eller hon snarast och senast inom fem dagar ansöka hos länsrätten om betalningssäkring. Av 5 § andra stycket framgår att sådana interimistiska beslut inte får överklagas eftersom besluten ändå ska prövas av länsrätten.

Även när det gäller bevissäkring finns interimistiska beslut som enligt 5 § andra stycket inte får överklagas. En annan likhet med betalningssäkring är att det är länsrätten som fattar besluten. I vissa mindre ingripande fall får dock granskningsledaren besluta om bevissäkring. Vilka fall det rör sig om regleras i 45 kap. 13 § andra stycket. För sådana beslut ska den här punkten gälla.

Granskningsledarens beslut om tvångsåtgärder får enligt 29 § tvångsåtgärdslagen överklagas hos länsrätten (prop. 1993/94:151,

s. 163 och 164 samt prop. 2002/03:99, s. 304). Någon tid för överklagande anges inte i tvångsätgärdslagen. Det innebär att förvaltningslagen gäller och att överklagandet ska ha kommit in inom tre veckor från det att den som överklagar fick del av beslutet.

En överklagandetid på två månader kan tyckas väl lång för beslut där frågan normalt hinner förfalla under överklagandetiden, som t.ex. en granskningsledares beslut om försegling. Att införa en särskild tid för överklagande för sådana beslut leder dock inte till några fördelar utan bara till att regelverket blir svårare att överblicka. Tiden för överklagande av granskningsledares beslut om tvångsätgärder förlängs alltså till två månader.

Andra stycket 6 – kontrollavgift

Enligt 22 kap. 4 § 9 SBL gäller tvåmånadersfristen för beslut om kontrollavgift enligt branschkontrollagen. Punkten lades till 2007 i samband med att det beslutades att den nya lagens kontrollavgift skulle tas ut enligt skattebetalningslagen (prop. 2005/06:169). Det är vidare beslutat att kontrollavgift enligt lagen (2007:592) om kassaregister ska tas ut enligt skattebetalningslagen och att tvåmånadersfristen ska gälla för beslut om sådana avgifter. Denna ändring i 22 kap. 4 § SBL träder dock inte i kraft förrän den 1 januari 2010 (prop. 2006/07:105).

Av 1 kap. 2 § SBL framgår att skattebetalningslagen inte bara tillämpas vid bestämmande, debitering och betalning av nyss nämnda kontrollavgifter utan även i fråga om kontrollavgift enligt torgkontrollagen. Det är därför förvånande att beslut om kontrollavgift enligt torgkontrollagen inte räknas upp i 22 kap. 4 § SBL. Att avgiften inte finns med där innebär att sexårsfristen gäller vid överklagande av beslut om kontrollavgift enligt torgkontrollagen.

Skattebetalningslagen innehåller även egna bestämmelser om kontrollavgift. Avgiften ska tas ut av näringsidkare som omsätter investeringsguld och som bryter mot skyldigheten att kontrollera identiteten hos köpare av sådant guld. Inte heller beslut om denna kontrollavgift finns med i uppräckningen i 22 kap. 4 § SBL, vilket innebär att vid överklagande gäller sexårsfristen och inte tvåmånadersfristen.

Skyldigheterna att föra personalligare, ha kassaregister, dokumentera vem som hyr plats för torg- och marknadshandel

samt dokumentera identifikationsuppgifter för köpare av investeringsguld samlas här i 39 kap. Bestämmelserna om kontrollavgifter förs över till 50 kap.

För beslut om kontrollavgifter är det rimligt med en överklagandetid på två månader räknat från den dag då den som beslutet gäller fick del av detsamma. I förarbetena till branschkontrollagen uttalades att de bedömningar som kan bli aktuella i ett ärende om kontrollavgift inte motiverar en längre tidsfrist för omprövning och överklagande än två månader (prop. 2005/06:169, s. 55 och 56). Att sexårsfristen gäller för vissa andra kontrollavgifter synes bero på att lagstiftaren då dessa kontrollavgifter infördes inte fann skäl att frångå sexårsfristen. I fortsättning ska dock tvåmånadersfristen gälla generellt vid överklagande av samtliga beslut om kontrollavgifter.

Andra stycket 7 – undantag från skalbolagsbeskattning

I 58 kap. finns bestämmelser om säkerhet för undantag från skalbolagsbeskattning. Bestämmelserna hämtas från 49 a kap. 14 § IL och 11 kap. 11 a–12 §§. Se vidare kommentaren till 58 kap.

Bestämmelserna i 58 kap. innebär att Skatteverket på grundval av en skalbolagsdeklaration ska besluta om säkerhet för slutlig skatt ska ställas för undantag från skalbolagsbeskattning enligt 25 a kap. 11 § eller 49 a kap. 13 § IL. Ställd säkerhet får tas i anspråk om den slutliga skatten inte betalas. Om säkerheten inte behöver tas i anspråk, ska Skatteverket besluta om skälig ersättning.

Skatteverkets beslut om att säkerhet ska ställas och om att ta säkerheten i anspråk räknas inte upp i 22 kap. 4 § SBL och kan inte heller anses omfattas av någon av punkterna i paragrafen. Det innebär att sexårsfristen gäller för Skatteverkets beslut i ärenden om undantag från skalbolagsbeskattning. En så lång tid för överklagande är dock med hänsyn till frågornas karaktär inte motiverad och här föreskrivs därför att tiden för överklagande ska vara två månader.

Det bör nämnas att redan i dag är tiden för överklagande två månader i fråga om Skatteverkets beslut om säkerhet som villkor för anstånd och när sådan säkerhet får tas i anspråk. Det följer av 22 kap. 4 § 5 SBL och kommer i fortsättningen att följa av punkten 8 i förevarande paragraf.

När det gäller Skatteverkets beslut om ersättning för ställd säkerhet hänvisar 11 kap. 12 § SBL till bestämmelsen om överklagande i 11 § ersättningslagen.

I 11 § första stycket ersättningslagen föreskrivs att ett ersättningsbeslut som meddelats i samband med avgörandet i det ärende eller mål som kostnaderna hänför sig till, får överklagas inom den tid som gäller för överklagande av avgörandet i ärendet eller målet. Om ersättningsbeslutet inte fattas i samband med avgörandet i huvudfrågan gäller överklagandetiden i 23 § andra stycket FL, vilket innebär att överklagandetiden är tre veckor.

Frågan om ersättning är inte aktuell när beslutet om ställande av säkerhet meddelas utan det blir den först när det står klart att säkerheten inte behöver tas i anspråk, dvs. när den slutliga skatten har betalats. Ett beslut om ersättning för ställd säkerhet meddelas med andra ord aldrig i samband med Skatteverket avgör om säkerhet ska krävas för undantag. Tiden för överklagande av beslut om ersättning för ställd säkerhet behöver därför inte anpassas till tiden för överklagande av beslutet om själva säkerheten.

Även för beslutet om ersättning ska överklagandetiden vara två månader. Beslut om ersättning behöver inte nämnas särskilt utan de omfattas av förevarande punkts ordalydelse. Se även kommentaren till 58 kap. 4 §.

Andra stycket 8 – betalning eller återbetalning av skatt eller avgift

Enligt den här punkten ska tvåmånadersfristen också gälla för beslut som avser betalning eller återbetalning av skatt eller avgift. Med sådana beslut avses beslut i frågor som regleras i Avd. XIII Betalning och återbetalning av skatt eller avgift, närmare bestämt 61–65 kap. I 63 kap. finns bestämmelser om anstånd med inbetalning av skatter och avgifter och i likhet med vad som i dag gäller enligt 21 kap. 5 § 5 SBL ska tvåmånadersfristen gälla för beslut om anstånd. Andra beslut som tvåmånadersfristen gäller för är t.ex. beslut om befrielse från kostnadsränta enligt 65 kap. 16 §.

När det gäller Skatteverkets beslut om ersättning för säkerhet som ställts som villkor för anstånd hänvisar 17 kap. 13 § andra stycket SBL till bestämmelsen om överklagande i 11 § ersättningslagen. Bestämmelserna om säkerhet som villkor för anstånd och ersättning för ställd säkerhet finns här i 63 kap. 8–10 §§.

I 11 § första stycket ersättningslagen föreskrivs att ett ersättningsbeslut som meddelats i samband med avgörandet i det ärende eller mål som kostnaderna hänför sig till, får överklagas inom den tid som gäller för överklagande av avgörandet i ärendet eller målet.

I 11 § första stycket ersättningslagen föreskrivs att ett ersättningsbeslut som meddelats i samband med avgörandet i det ärende eller mål som kostnaderna hänför sig till, får överklagas inom den tid som gäller för överklagande av avgörandet i ärendet eller målet. Om ersättningsbeslutet inte fattas i samband med avgörandet i huvudfrågan gäller överklagandetiden i 23 § andra stycket FL, vilket innebär att överklagandetiden är tre veckor.

Frågan om ersättning är inte aktuell när beslutet om anstånd och ställande av säkerhet meddelas utan det blir den först när det står klart att säkerheten inte behöver tas i anspråk, dvs. när anståndstiden har gått ut. Ett beslut om ersättning för ställd säkerhet meddelas med andra ord aldrig i samband med avgörandet av anståndsfrågan utan de båda frågorna avgörs, i de fall ersättning är aktuellt, alltid separat. Tiden för överklagande av beslut om ersättning för ställd säkerhet behöver därför inte anpassas till tiden för överklagande av beslutet om anstånd.

Även för beslutet om ersättning ska överklagandetiden vara två månader. Beslut om ersättning behöver inte nämnas särskilt utan de omfattas, i likhet med besluten om anstånd och ställande av säkerhet, av förevarande punkts ordalydelse.

I dag sägs särskilt i 22 kap. 4 § 8 SBL att för beslut om återbetalning av mervärdesskatt eller punktskatt enligt 18 kap. 4 b § SBL är tiden för överklagande två månader. Denna bestämmelse om återbetalning finns här i 64 kap. 6 §. Beslut om sådan återbetalning täcks alltså av den här punkten och behöver därför inte längre anges särskilt.

Bestämmelserna om återbetalning i 18 kap. 4 b § SBL ska tillämpas i situationer då internationella organisationer m.fl. har rätt till skattefrihet i en annan omfattning än vad som följer av mervärdesskattelagen (1994:200) och punktskattelagarna. Bestämmelsen om återbetalning och hur beslut i återbetalningsfrågor överklagas beslutades 2004 och har inte ändrats sedan dess (prop. 2004/05:15, s. 68–70).

Andra stycket 9 – verkställighet

Av punkten framgår att tvåmånadersfristen även gäller för beslut som avser verkställighet. Här är det viktigt att framhålla att en del beslut verkställs av Kronofogdemyndigheten. Beslut på verkställighetsstadiet som fattas av Kronofogdemyndigheten överklagas inte enligt bestämmelserna i förevarande kapitel. För sådana beslut finns nämligen särskilda bestämmelser om överklagande i anslutning till föreskrifterna om verkställigheten.

Beslut om betalningssäkring verkställs enligt 69 kap. 13 § av Kronofogdemyndigheten. Av 16 § samma kapitel följer att Kronofogdemyndighetens beslut får överklagas enligt bestämmelserna om överklagande i 18 kap. utsköningsbalken. Det innebär bl.a. att besluten överklagas hos tingsrätten.

Även beslut om bevissäkring verkställs av Kronofogdemyndigheten och då gäller också bestämmelserna om överklagande i 18 kap. utsköningsbalken (69 kap. 2 § och 16 §§).

Om det kan ske obehindrat får dock granskningsledaren verkställa beslut om bevissäkring i verksamhetslokaler. Det är vidare granskningsledaren som enligt 69 kap. 11 § beslutar när handlingar och annat som tagits om hand ska återlämnas.

För granskningsledarens beslut gäller bestämmelserna om överklagande av Skatteverkets beslut i förevarande kapitel. Att tiden för överklagande är två månader följer av den här punkten som omfattar beslut som avser verkställighet. Dit hör bl.a. granskningsledarens beslut att vid verkställigheten av ett beslut om bevissäkring ta om hand tekniskt hjälpmedel med stöd av 69 kap. 8 § andra stycket. Omfattas gör också granskningsledarens beslut att avslå en begäran enligt 69 kap. 11 om att omhändertagna handlingar ska återlämnas.

Ett annat exempel på beslut som omfattas av den här punkten är Skatteverkets beslut att återta en fordran från indrivning enligt 70 kap. 5 §.

Även här kan en överklagandetid på två månader uppfattas som väl lång när det gäller vissa beslut. Det rör sig om fall där frågan normalt hinner förfalla under överklagandetiden. Att införa en särskild tid för överklagande för sådana fall leder dock, som sagts under punkten 5, inte till några fördelar utan bara till att regelverket blir svårare att överblicka.

Det bör avslutningsvis nämnas att det inte är givet att alla beslut som avser verkställighet är överklagbara. Enligt den allmänna

förvaltningsrätten får beslut på verkställighetsstadiet normalt inte överklagas. Ett beslut under verkställigheten kan dock ha sådana självständiga verkningar att en rätt att överklaga är motiverad (Hellners & Malmqvist: *Förvaltningslagen med kommentarer*, 2 u., s. 276). Här handlar det om att pröva om ett beslut som avser verkställighet har sådana självständiga verkningar att det är överklagbart enligt 2 §. De beslut som nämnts ovan hör givetvis till den kategorin.

Andra stycket 10 – ersättning för kostnader för biträde

Skatteverkets beslut enligt ersättningslagen får överklagas hos länsrätten. Om beslutet om ersättning meddelats i samband med avgörandet i det ärende eller mål som kostnaderna hänförs sig till (huvudfrågan), får den som har begärt ersättning enligt 11 § första stycket ersättningslagen överklaga beslutet inom den tid som gäller för överklagande av beslutet i huvudfrågan. Bestämmelsen fick sin nuvarande lydelse 1994 (prop. 1988/89:126, s. 33 och prop. 1993/94:151, s. 176).

Ersättningslagen innehåller ingen bestämmelse om inom vilken tid ersättningsbeslut som Skatteverket meddelar efter beslutet i huvudfrågan ska överklagas. För sådana beslut gäller därför överklagandetiden i förvaltningslagen, dvs. tre veckor räknat från den dag då den som begärt ersättning fick del av beslutet.

Vi föreslår i avsnitt 6 att en enskild på ett tidigt stadium ska kunna ansöka om rätt till ersättning och få frågan prövad. Om Skatteverket avslår en tidig ansökan ska den enskilda få överklaga beslutet direkt och inte först i samband med beslutet i huvudfrågan. En bestämmelse om att sådana beslut får överklagas direkt finns i 6 §.

I fortsättningen ska ett överklagande av ett beslut om ersättning ha kommit in inom två månader från den dag då den som ärendet gäller fick del av det. Skälen för förslaget finns i avsnitt 6. I avsnittet behandlas även konsekvenserna av förslaget.

Andra stycket 11 – avvisning av begäran om omprövning m.m.

I 6 kap. 1 § tredje stycket TL sägs att den skattskyldige också får överklaga beslut att avvisa en begäran om omprövning av taxerings-

beslut. Någon motsvarande bestämmelse finns inte i skattebetalningslagen, vilket sannolikt beror på att rätten att överklaga enligt skattebetalningslagen inte är begränsad till vissa slags beslut och att det inte sägs något om vilken betydelse eller verkan ett beslut enligt skattebetalningslagen ska ha för att få överklagas.

I kommentaren till 2 § dras slutsatsen att det följer av den paragrafen att Skatteverkets beslut att avvisa en begäran om omprövning får överklagas och att sådana beslut därför inte behöver regleras särskilt. När det gäller beslut om liknande åtgärder, som t.ex. att skriva av ett ärende med hänsyn till att frågan fallit, finns det i dag ingen särskild reglering. Även sådana beslut är dock överklagbara enligt 2 §. I den här punkten sägs att tvåmånadersfristen gäller för beslut att avvisa en begäran om omprövning och liknande åtgärder.

När det gäller Skatteverkets beslut att avvisa en begäran om överklagande finns det i dag inga särskilda bestämmelser om överklagande. Skälet till det är sannolikt att enligt 30 § FL får ett beslut att avvisa ett överklagande som för sent inkommet överklagas i samma ordning som beslutet i huvudsaken. Uttrycket ”i samma ordning som huvudsaken” innebär att avvisningsfrågan får överklagas till samma instans och inom samma tid som huvudfrågan (prop. 1986/87:39, s. 59 och 60).

Regleringen i förvaltningslagen innebär alltså att för vissa avvisningsbeslut gäller sexårsfristen medan tvåmånadersfristen gäller för andra. Det är ingen rimlig ordning och här föreskrivas därför att oavsett vad ärendet gäller ska tiden för att överklaga Skatteverkets beslut att avvisa ett överklagande och liknande beslut vara två månader.

Med beslut om andra liknande åtgärder avses, som redan nämnts, bl.a. beslut om att skriva av ett omprövningsärende på grund av att frågan har fallit men dit hör överhuvudtaget beslut som innebär att Skatteverket avslutar ett ärende utan att pröva frågan i ärendet.

Det bör nämnas att Skatteverket inte får avvisa ett överklagande på annan grund än att det är för sent och att verket inte heller får skriva av sådana ärenden. Skatteverket får alltså bara avsluta ett överklagande genom att avvisa det som för sent inkommet eller genom att ändra det överklagade beslutet så som klaganden begärt.

Beslut om värdering av förmåner och kostnadsavdrag vid beräkning av skatteavdrag och arbetsgivaravgifter

Enligt 9 kap. 2 § SBL får Skatteverket på begäran av en arbetsgivare besluta att justerade bilförmåns- och bostadsförmånsvärden ska användas vid beräkningen av arbetsgivaravgifter. Av 8 kap. 16 § SBL följer att om Skatteverket beslutat om justerade förmånsvärden ska värdena även användas vid beräkningen av skatteavdrag.

Vid beräkning av skatteavdrag och arbetsgivaravgifter får avdrag göras för ersättning som motsvarar utgifter i arbetet, s.k. kostnadsavdrag. Av 8 kap. 22 § och 9 kap. 3 § SBL framgår att om det inte finns någon sådan schablon som avses i 2 kap. 21 § tredje stycket SAL, får Skatteverket på begäran av arbetsgivaren bestämma hur utgifterna ska beräknas.

Skatteverkets beslut om kostnadsavdrag vid beräkning av skatteavdrag och arbetsgivaravgifter räknas upp i 22 kap. 4 § 6 SBL, vilket innebär att tiden för överklagande är två månader. Däremot nämns inte Skatteverkets beslut om justerade förmånsvärden särskilt men möjligen är avsikten att besluten ska sorteras in under punkten 4 i samma paragraf, nämligen verkställande av skatteavdrag. Beslut om justerade förmånsvärden vid beräkning av arbetsgivaravgifter täcks dock inte av någon av punkterna i 22 kap. 4 § SBL, vilket bör innebära att i dag är överklagandetiden sex år.

Nu aktuella beslut ansågs ursprungligen vara av sådan innebörd att de vid överklagande måste prövas relativt snabbt och slutgiltigt när det gällde den löpande redovisningen (prop. 1983/84:167, s. 108). Detta sätt att se på besluten har sedan hängt kvar trots att i vart fall redovisningen av arbetsgivaravgifter delvis förändrats.

Vid införandet av lagen om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare låg tyngdpunkten på månadsredovisningen men lagstiftaren ansåg att det borde finnas möjlighet för arbetsgivare att korrigera månadsredovisningarna genom att lämna en s.k. årsuppgift (prop. 1983/84:167, s. 60–62 och 94). Efter hand tunnades dock årsuppgifternas betydelse ut och de försvann till sist helt genom skattekontoreformen (prop. 1987/88:40 och prop. 1996/97:100). Nuvarande system bygger på att arbetsgivaravgifterna redovisas slutligt månad för månad.

Det nu sagda innebär att sedan lång tid tillbaka finns det i fråga om arbetsgivaravgifter inget preliminärt över besluten om justerade förmånsvärden och kostnadsavdrag. Däremot kan dessa beslut ses som preliminära i den meningen att förmånsvärdena och

kostnadsavdragen kan bestämmas till andra belopp när den anställdes underlag för inkomstskatt bestäms. I förhållande till arbetsgivaren är besluten dock slutliga.

Vi föreslår att bestämmelserna i skattebetalningslagen om justerade förmånsvärden och kostnadsavdrag vid beräkningen av arbetsgivaravgifter ska föras över till socialavgiftslagen och alltså inte hit. Se kommentaren till lag om ändring i socialavgiftslagen. Skälen är att systematiken blir klarare och överskådligheten bättre om värderingen av förmåner och beräkningen av kostnadsavdrag i avsaknad av schablon regleras i samma lag som avgiftsplikten för förmåner respektive schablonerna för beräkning av kostnadsavdrag, dvs. i socialavgiftslagen.

Dessa underlagsbeslut kommer alltså i fortsättningen att meddelas enligt socialavgiftslagen. Arbetsgivaravgifternas storlek bestäms dock enligt denna lag. Av 53 kap. 1 § framgår att beslut om arbetsgivaravgifter ska fattas för varje redovisningsperiod för sig med ledning av innehållet i skattedeklarationer och andra tillgängliga uppgifter. Beslut om justerade förmånsvärden och kostnadsavdrag ligger till grund för redovisningen av arbetsgivaravgifternas storlek. Tiden för överklagande av ett beslut om arbetsgivaravgifter är sex år.

Om Skatteverket beslutat om justerade förmånsvärden och beräkning av kostnadsavdrag enligt socialavgiftslagen ska värdena och beräkningen enligt 11 kap. 10, 11 och 15 §§ användas också vid beräkningen av skatteavdrag. Det innebär att värdena och beräkningen kommer att ligga till grund för redovisningen av skatteavdrag. Även skatteavdrag ska beslutas för varje redovisningsperiod för sig med ledning av innehållet i skattedeklarationer och andra tillgängliga uppgifter. Tiden för överklagande är sex år.

Vi föreslår vi också att en bestämmelse om omprövning och överklagande tas in i 4 kap. 4 § SAL. Där sägs att Skatteverkets beslut om värdet av bil-, bostads-, eller kostförmån och verkets beslut om beräkning av kostnadsavdrag får omprövas och överklagas enligt bestämmelserna i 66 kap. respektive 67 kap. skatteförfarandelagen. Det saknas skäl att ha en avsevärt kortare överklagandetid för vissa frågor om avgiftsunderlagets storlek utan samtliga frågor som rör avgiftsunderlaget bör få omprövas och överklagas inom sex år räknat från utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut. För att uppnå det sägs i 4 kap. 4 § SAL att vid tillämpningen av 66 och 67 kap. förevarande lag ska nu

aktuella beslut anses som beslut om arbetsgivaravgifter, dvs. beslut enligt 53 kap. 1 §.

Tiden för överklagande av beslut om kostnadsavdrag vid beräkning av arbetsgivaravgifter förlängs alltså till sex år. Tiden kommer därmed att stämma överens med tiden för omprövning av beslut om arbetsgivaravgifter. För beslut om justerade förmånsvärden gäller sexårsfristen redan i dag.

Som nämnts ovan ska de förmånsvärden och den beräkning av kostnadsavdrag som beslutats enligt socialavgiftslagen också användas vid beräkningen av skatteavdrag enligt denna lag. Det krävs alltså ett beslut enligt socialavgiftslagen för att justerade förmånsvärden ska användas vid beräkningen av skatteavdrag. Detsamma gäller kostnadsavdrag beräknade på annat sätt enligt schablon. När det gäller skatteavdrag finns det därför inga särskilda beslut om förmånsvärden och kostnadsavdrag att begära omprövning av eller överklaga.

Det bör avslutningsvis nämnas att mottagaren av ersättningen inte är bunden av de förmånsvärden och den beräkning av kostnadsavdrag som Skatteverket har beslutat om utan har möjlighet att i sin deklaration ta upp andra belopp än de som har använts vid beräkningen av skatteavdrag och arbetsgivaravgifter. Däremot är mottagaren av ersättningen bunden av sådana beslut när det gäller hur stora skatteavdrag han eller hon ska vidkännas.

Förlängd tid för överklagande av beslut som meddelas sent

14 §

Om Skatteverket meddelar ett beslut sent under sexårsfristen för överklagande eller efter det att fristen har gått ut kan tiden för överklagande förlängas enligt 6 kap. 3 § TL och 22 kap. 3 § SBL. Dessa paragrafer har aldrig ändrats (prop. 1989/90:74, s. 413 och prop. 1996/97:100, s. 636).

Oberoende av om sexårsfristen har gått ut eller inte får ett överklagande nämligen komma in inom två månader från den dag då den som beslutet gäller fick del av det om beslutet meddelades efter den 30 juni sjätte året efter det kalenderår då beskattningsåret gick ut och den som beslutet gäller fick del av det efter utgången av oktober samma år (tvåmånadersventilen). Förutsättningarna för denna tvåmånadersventil ges nu här.

Ett syfte med de långa tiderna för omprövning och överklagande är att Skatteverket inte ska behöva delge skattskyldiga sina beslut. När det gäller tvåmånadersventilen för överklagande har dock lagstiftaren ansett att beslut som fattas efter den 30 juni sjätte året efter det kalenderår då beskattningsåret har gått ut ska delges den skattskyldige (prop. 1989/90:74, s. 321).

I 11 § tredje stycket TF och 63 § tredje stycket SBF sägs att den skattskyldige ska delges beslut som meddelas efter den 30 juni sjätte året efter det kalenderår då beskattningsåret har gått ut. De beslut som ska delges är beslut där den skattskyldige inte fått fullt bifall till sin begäran om omprövning och beslut där Skatteverket på eget initiativ omprövat till den skattskyldiges nackdel. Även i fortsättningen bör delgivning ske och en föreskrift om det bör därför tas in i förordningen till förevarande lag.

Tiden för omprövning är också försedd med en tvåmånadersventil för sena beslut. Se därför även kommentaren till 66 kap. 8 §.

Förlängd tid för överklagande av skattetillägg

15 §

Här sägs att ett beslut om skattetillägg får överklagas så länge beslutet i den fråga som lett till skattetillägg inte har fått laga kraft. Om den fråga som lett till skattetillägget inte har fått laga kraft får alltså den som påförts tillägget överklaga beslutet om skattetillägg även om sexårsfristen har gått ut.

Paragrafen ersätter 6 kap. 4 § TL och 22 kap. 5 § SBL, som aldrig har ändrats (prop. 1989/90:74, s. 413 och 414 samt prop. 1996/97:100, s. 636).

Överklagande av beslut om preliminär skatt

16 och 17 §§

Tiden för överklagande av beslut som avser debitering av preliminär skatt, tillämplig skattetablell och särskild beräkningsgrund för skattavdrag är i dag två månader räknat från den dag då den som beslutet gäller fick del av detsamma. Det följer av 22 kap. 4 § 1, 3, 4 och 6 SBL, som behållit sina ursprungliga lydelse (prop. 1996/97:100, s. 631). De ändringar som gjorts på andra ställen i

paragrafen redovisas i kommentarerna till 13 § andra stycket 6 och 8.

I 11 kap. 3 § SBL finns särskilda tidsfrister för beslut om debitering av preliminär skatt. Efter inkomstårets utgång får beslut om debitering av preliminär skatt fattas endast om det finns särskilda skäl. Efter den 30 juni året efter inkomståret får beslut inte fattas.

Någon tidsfrist för den skattskyldiges begäran om ändrad beräkning av F-skatt och särskild A-skatt enligt 6 kap. 5 § SBL finns inte. I förarbetena anges att paragrafen är tillämplig både under och efter inkomståret och att den skattskyldige måste lämna in en ansökan inom sådan tid att den kan behandlas senast den 30 juni taxeringsåret (prop. 1996/97:100, s. 550). Det tycks alltså vara Skatteverkets beslutsfrist som är avgörande för när en skattskyldig senast måste begära ändrad beräkning.

Vi föreslår i avsnitt 4.6 att det inte ska finnas några särskilda bestämmelser om ändrad beräkning. Det första beslutet om debitering av preliminär skatt ska vara grundbeslutet och samtliga beslut om debitering som fattas därefter ska vara omprövningsbeslut. Rätten att ansöka om ändrad beräkning ersätts alltså av en rätt att begära omprövning.

I kommentaren till 66 kap. 12 och 13 §§ gör vi bedömningen att för grundbeslut om preliminär skatt är det inte lämpligt att ha en omprövningsfrist på två månader. Den skattskyldige bör t.ex. i juli kunna begära omprövning av grundbeslutet som fattats i januari. Tiden för omprövning ska alltså inte hindra ändringar som mer än obetydligt skulle förbättra överensstämmelse mellan den preliminära skatten och den beräknade slutliga skatten. En annan utgångspunkt är att ändringen ska hinna få effekt innan slutskatteberäkningen. Med hänsyn till det nu sagda föreslår vi i 66 kap. 12 § första stycket att en begäran om omprövning av debiterad preliminär skatt ska ha kommit in före utgången av sjätte månaden efter beskattningsåret.

Det nu sagda har även relevans för tiden för överklagande av grundbeslut och omprövningsbeslut om debitering av preliminär skatt. Möjligheten att överklaga bör alltså stå öppen så länge en eventuell ändring hinner få effekt. Tiden för överklagande bör därför vara densamma som tiden för omprövningen, vilket innebär att överklagandet ska ha kommit in före utgången av sjätte månaden efter beskattningsåret. Detta sägs i 16 § första stycket.

För att den skattskyldige ska ha en reell möjlighet att överklaga beslut som meddelas sent under överklagandeperioden föreslås en

förlängd överklagandetid 16 § *andra stycket*. Den förlängda tiden gäller beslut om fattas efter utgången av fjärde månaden efter beskattningsåret. För sådana beslut utsträcks överklagandetiden till två månader räknat från dagen för beslutet. En motsvarande bestämmelse för omprövning finns i 66 kap. 12 § *andra stycket*.

Eftersom vi i avsnitt 5.2.5 föreslår att preliminär skatt i fortsättningen ska betalas för beskattningsår och inte inkomstår räknas tidsfristen från beskattningsårets utgång.

De skäl som anförts för att gå ifrån tvåmånadersfristen är inte giltiga för beslut om godkännande av F-skatt m.m., dvs. beslut som avser på vilket sätt preliminär skatt ska tas ut. För omprövning och överklagande av sådana beslut ska därför tvåmånadersfristen alltså gälla, vilket när det gäller överklagande följer av 13 § *andra stycket 2*.

Nästa fråga är hur länge den skattskyldige ska kunna överklaga beslut om preliminär A-skatt, dvs. beslut om tillämplig skattetablell eller särskild beräkningsgrund. Även när det gäller preliminär A-skatt ska det första beslutet vara ett grundbeslut och samtliga beslut om skatteavdrag som fattas därefter ska vara omprövningsbeslut. Rätten att ansöka om ändrad beräkning ersätts med andra ord av en rätt att begära omprövning.

I förarbetena till skattebetalningslagen sägs att en ansökan om ändrad beräkning av skatteavdrag kan lämnas in fram till den tidpunkt då den skattskyldige fått besked om den slutliga skatten (prop. 1996/97:100, s. 564). Frågan får dock anses ha förfallit redan vid beskattningsårets utgång. Efter den tidpunkten kan nämligen skatteavdraget inte ändras. Någon sådan ändring är inte heller nödvändig för att förtidsåterbetalning av preliminär A-skatt ska kunna ske enligt 64 kap. 5 §.

Mot bakgrund av det nu sagda bör överklagandetiden i likhet med omprövningstiden i vart fall inte sträcka sig längre än beskattningsåret. Den skattskyldige har rätt att förvänta sig att en begäran om omprövning som lämnas in i tid också hinner behandlas i sådan tid att en ändring får effekt på beskattningsårets sista skatteavdrag. Tidpunkten då begäran om omprövning senast ska ske bör därför väljas så att det finns en realistisk möjlighet för Skatteverket att fatta beslut före den sista utbetalningen under inkomståret. Å andra sidan är inte avsikten att begränsa möjligheterna till omprövning under beskattningsåret, vilket talar för att en så sen tidpunkt som möjligt bör väljas. I kommentaren till 66 kap. 13 § gör vi bedömningen att en lämplig avvägning uppnås

om omprövning får begäras till och med utgången av beskattningsårets näst sista månad.

Om samma tid väljs som överklagandetid kommer länsrätten inte alltid att hinna meddela beslut innan frågan förfallit, dvs. innan beskattningsårets sista skatteavdrag. Så kan bli fallet när den skattskyldige överklagar sent under överklagandeperioden. Det är dock inte skäl att ha en annan tid för överklagande än för omprövning eftersom det skulle begränsa möjligheterna att överklaga. Att vissa inte hinner få sitt överklagande prövat bör även ses i ljuset av att en ändring av skatteavdraget inte är nödvändigt för att preliminär skatt ska kunna betalas tillbaka i förtid (64 kap. 5 §). Mot bakgrund av det nu sagda föreslås i 17 § att ett överklagande ska ha kommit in före utgången av beskattningsårets näst sista månad, dvs. samma tid som för omprövning.

Det som ovan sägs om beslut om preliminär A-skatt gäller även beslut enligt 10 kap. 8 § om befrielse från skatteavdrag och beslut enligt 11 kap. 12 § om att underlaget för beräkning av skatteavdrag ska bestämmas utan hänsyn till förmån av fri hemresa eller ersättning för kostnad för hemresa.⁴³ Överklagandefristen i 17 § ska därför även gälla sådana beslut.

Även här bör noteras att för omprövning och överklagande av beslut som avser på vilket sätt preliminär skatt ska tas ut, som F-skatt, A-skatt eller särskild A-skatt, ska tvåmånadersfristen gälla även i fortsättningen. Det följer när det gäller överklagande av 13 § andra stycket 2.

Överklagande av beslut om särskild inkomstskatteredovisning

18 §

Enligt 13 kap. 1 § beslutar Skatteverket om skatt för en fysisk person ska redovisas och betalas enligt bestämmelserna för att ta ut skatt enligt SINK, s.k. särskild inkomstskatteredovisning. Besluten om särskild inkomstskatteredovisning ligger till grund för hur skatten ska redovisas och betalas. Om ett sådant beslut har meddelats och en svensk utbetalare känner till det, ska utbetalaren göra skatteavdrag för särskild inkomstskatt i stället för preliminär skatt.

⁴³ Orsaken till att bestämmelsen gäller beslut om befrielse från skatteavdrag enligt 10 kap. 8 § men inte enligt 9 § samma kapitel är att beslut enligt den sistnämnda paragrafen inte får överklagas (5 § 1).

Ett beslut om särskild inkomstskatteredovisning förlorar sitt syfte om de aktuella inkomsterna redan har betalats ut. Beslut om särskild inkomstskatteredovisning ska alltså meddelas i förväg eller under löpande beskattningsår.

Frågan om särskild inkomstskatteredovisning förfaller alltså när beskattningsårets sista utbetalning har gjorts. Efter den tidpunkten finns det därför inte skäl att överklaga ett beslut om särskild inkomstskatteredovisning. Överklagandetiden bör därför inte sträcka sig längre än till beskattningsårets utgång.

Den skattskyldige har rätt att förvänta sig att en begäran om omprövning som lämnas in i tid också hinner behandlas i sådan tid att ett beslut får effekt på beskattningsårets sista skatteavdrag. Beslut om särskild inkomstskatteredovisning bör därför få överklagas fram till och med utgången av beskattningsårets näst sista månad.

Om den skattskyldige anser att skatteavdrag har gjorts med för högt belopp, får den skattskyldige, om avdrag för preliminär skatt har gjorts, vända sig till Skatteverket och begära att ett beslut om särskild inkomstskatt fattas. Fattar Skatteverket ett sådant beslut ska verket samtidigt i ett beslut om slutlig skatt bestämma den slutliga skatten till noll kronor. Effekten av besluten blir att den skattskyldige kommer att tillgodoräknas överskjutande belopp, dvs. ett belopp motsvarande skillnaden mellan gjorda skatteavdrag för preliminär skatt och den beslutade särskilda inkomstskatten.

Anser Skatteverket att den skattskyldige ska beskattas enligt inkomstskattelagen, kan den skattskyldige begära omprövning av eller överklaga beslutet om slutlig skatt och hävda att beskattning i stället ska ske enligt SINK.

Om den skattskyldige anser att skatteavdrag för särskild inkomstskatt har gjorts med för högt belopp, får han eller hon ansöka om att överskjutande belopp ska tillgodoräknas honom eller henne (54 kap. 3 §).

Rättidsprövning, omprövning och överlämnande till länsrätten

19 §

Av 13 § framgår att ett överklagande ska ges in till Skatteverket. Här sägs att det är Skatteverket som prövar om överklagandet har kommit in i rätt tid och att verket ska avvisa överklagandet om det har kommit in för sent. Från skyldigheten att avvisa för sena

överklaganden finns dock två undantag i *andra stycket 1* och 2. Ett för sent överklagande ska för det första inte avvisas om förseningen beror på att Skatteverket lämnat en felaktig underrättelse om hur beslutet överklagas. Avvisning ska inte heller ske om ett överklagande som har kommit in för sent till Skatteverket kom in inom överklagandetiden till en allmän förvaltningsdomstol.

Att det är Skatteverket som ska göra rättidsprövningen och avvisa för sena överklaganden sägs i dag i 6 kap. 5 § TL. Där finns också undantagen från regeln att för sena överklaganden ska avvisas (prop. 1989/90:74, s. 414). I 22 kap. 6 § SBL finns en hänvisning till bestämmelsen i taxeringslagen (prop. 1996/97:100, s. 637). Paragraferna har bara ändrats en gång och det var i samband med att Skatteverket bildades (prop. 2002/03:99).

Hänvisningar till 6 kap. 5–7 § TL via 22 kap. 6 § SBL finns i

- 7 § första stycket torgkontrollagen (prop. 1997/98:100, s. 216),
- 19 § fjärde stycket branschkontrollagen (prop. 2005/06:169, s. 55–57 och 130),
- 32 § fjärde stycket kassaregisterlagen (prop. 2006/07:105, s. 77–79, 99 och 100), och
- 9 § första stycket lagen om deklarationsombud (prop. 2005/06:31, s. 58).

Bestämmelsen i torgkontrollagen ändrades i samband med att Skatteverket ersatte Riksskatteverket och de tio skattemyndigheterna (prop. 2002/03:99). Övriga paragrafer i uppräkningsdelen har aldrig ändrats.

Ersättningslagen och tvångsåtgärdslagen innehåller inga bestämmelser om till vilken myndighet ett överklagande av Skatteverkets ska ges in. Det innebär att förvaltningslagen är tillämplig och där sägs i 23 § andra stycket att ett överklagande ska ges in till den myndighet som har meddelat beslutet. Ett överklagande av ett beslut av Skatteverket ska alltså ges in till Skatteverket.

I ersättningslagen och tvångsåtgärdslagen finns vidare inga bestämmelser om vilken myndighet som ska pröva om ett överklagande har kommit in i rätt tid. Enligt 24 § första stycket FL, som då blir tillämplig, ska rättidsprövningen göras av den myndighet som har meddelat det överklagade beslutet, dvs. Skatteverket. Om överklagandet har kommit in för sent följer av nämnda lagrum i förvaltningslagen att Skatteverket ska avvisa överklagandet. I 24 § andra och tredje styckena FL görs undantag från huvudregeln att

för sena överklaganden ska avvisas. Undantagen täcker samma situationer som undantagen i 6 kap. 5 § TL.

Att här föreskriva samma sak som i förvaltningslagen kan förefalla meningslöst. Å andra sidan anges det i 19 § att Skatteverket ska ompröva det överklagade beslut; en omprövnings-skyldighet som skiljer sig från den i förvaltningslagen. Skatteverket ska bara ompröva beslut som överklagats i rätt tid eller som med tillämpning av undantagen ska prövas ändå. Detta kan givetvis uttryckas med en hänvisning till förvaltningslagen, t.ex. ”Om överklagandet inte ska avisas enligt förvaltningslagen ska Skatteverket ompröva det överklagade beslutet”. Regelverket blir dock mer sammanhållet och därmed tydligare om det framgår här att Skatteverket ska göra rättidsprövningen och, med två undantag, avisa för sena överklaganden. Någon hänvisning till förvaltningslagen behövs då inte heller.

Med hänsyn till det nu sagda är det bättre att reglera hela förfarandet för överklagande här i stället för delvis här och delvis i förvaltningslagen. Innehållet i 6 kap. 5 § TL förs därför över hit.

Även om det inte har någon betydelse i sak bör det nämnas att bestämmelserna om rättidsprövning och avvisning i förvaltningslagen inte längre ska tillämpas på Skatteverkets beslut om ersättning för kostnader för biträde och tvångsåtgärder, eller bevis-säkring som termen är här. För sådana beslut gäller i fortsättningen förevarande paragraf.

Att en förvaltningsdomstol ska sända över ett överklagandet till Skatteverket behöver inte anges i lag

I 6 kap. 5 § tredje stycket TL sägs att om ett överklagande har kommit in till en allmän förvaltningsdomstol ska domstolen omedelbart översända överklagandet till Skatteverket med uppgift om den dag då handlingen kom in till domstolen. En bestämmelse med samma innebörd finns i 24 § tredje stycket förvaltningslagen.

Som nämnts i kommentaren till 18 § ska ett överklagande som kommit in till Skatteverket för sent inte avvisas om det i rätt tid kom in till en allmän förvaltningsdomstol. Om överklagandet har kommit in i rätt tid ska dock inte prövas av domstolen utan av

Skatteverket.⁴⁴ Domstolens uppgift är alltså enbart att omedelbart vidarebefordra överklagandet till Skatteverket med uppgift om när det kom in till domstolen.

Föreskrifter om vad som krävs för att en allmän förvaltningsdomstol ska pröva ett överklagande får närmast betraktas som sådana föreskrifter om rättegång som enligt 11 kap. 4 § RF ska meddelas i lag. Huvudregeln att för sena överklaganden ska avvisas om inte något av undantagen är tillämpligt är därför föreskrifter om rättegång.

Föreskriften om att allmänna förvaltningsdomstolar omedelbart ska vidarebefordra ett överklagande som felaktigt kommit in till domstolen i stället för till Skatteverket får dock anses som en verkställighetsföreskrift till undantaget att ett för sent överklagande ska prövas om det har kommit in i rätt tid till en allmän förvaltningsdomstol. Den föreskriften behöver därför inte ges i lag utan kan med stöd av 8 kap. 13 § RF ges i förordning. Med hänsyn härtill och till att tydligheten inte blir sämre om föreskriften i stället ges i förordning bör föreskriften tas in i förordningen till denna lag.

20 §

Paragrafen ersätter 6 kap. 6 § första stycket TL och hänvisningen dit i 22 kap. 6 § SBL (prop. 1989/90:74, s. 414 och prop. 1996/97:100, s. 637). Dessa paragrafer har bara ändrats en gång och det var i samband med att Skatteverket bildades (prop. 2002/03:99). I kommentaren till 19 § finns en uppräkningslista av vilka lagar utöver skattebetalningslagen som det finns hänvisningar till 6 kap. 5–7 §§ TL.

Paragrafen ska även tillämpas vid överklagande av Skatteverkets beslut om ersättning för kostnader för biträde och en granskningsledares beslut om bevissäkring. När sådana beslut överklagas i dag omprövar Skatteverket enligt 27 § FL eftersom det varken i ersättningslagen eller tvångsätgärdslagen finns någon hänvisning till omprövningsförfarandet i 6 kap. 5–7 §§ TL.

Skatteverkets skyldighet att ompröva ett överklagat beslut gäller bara om överklagandet inte ska avvisas och det inte heller finns hinder mot prövning. När det gäller hinder mot omprövning anger

⁴⁴ Frågan om överklagandet har kommit in i rätt tid ska prövas före frågorna om beslutet är överklagbart och om klaganden är saklegitimerad. En allmän förvaltningsdomstol ska därför alltid vidarebefordra ett överklagande till Skatteverket, dvs. även när det för domstolen är uppenbart att beslutet inte får överklagas eller att klaganden inte hör till den krets som får överklaga (Hellners & Malmqvist: Förvaltningslagen med kommentarer, s. 305).

dagens bestämmelse bara sådant hinder som avses i 4 kap. 8 § TL. I den paragrafen sägs att Skatteverket inte får ompröva en fråga som har avgjorts av allmän förvaltningsdomstol – s.k. res judicata. Av 4 kap. 12 § TL följer dock att Skatteverket trots res judicata får ompröva en fråga som har avgjorts av länsrätten eller kammarrätten genom ett beslut som har fått laga kraft, om beslutet avviker från rättstillämpningen i ett senare avgörande från Regeringsrätten.

Förbudet mot att ompröva frågor som är res judicata och undantaget för omprövning vid ny eller ändrad praxis ges här i 66 kap. 3 §. Anledningen till att förevarande paragraf inte hänvisar dit beror på att res judicata inte är det enda hindret mot omprövning som ska beaktas.

Omprövning ska nämligen inte heller ske om den överklagade frågan redan ligger för överprövning i någon av de allmänna förvaltningsdomstolarna – s.k. litis pendens.

I förarbetena till taxeringslagen uttalades att inom förvaltningsrätten tillämpas rättegångsbalkens bestämmelser om rättskraft analogt (prop. 19989/90:74, s. 402). Det innebär att omprövning inte ska ske om en fråga är res judicata och inte heller vid litis pendens. Skälet till att regeln om litis pendens inte lagfästes i samband med att omprövningsförfarandet infördes var att den ansågs gälla ändå i förvaltningsprocessen (prop. 1989/90:74, s. 403). Se kommentaren till 66 kap. 3 § när det gäller frågan om varför regeln om res judicata lagfästes.

Förvaltningsmyndigheternas omprövningskyldighet enligt 27 § FL gäller inte om myndigheten har överlämnat handlingarna i ärendet till en högre instans. I fall där en förvaltningsmyndighet inte är skyldig att ompröva men får ompröva enligt de befogenheter som utvecklats i praxis är dock synen på principen om litis pendens delvis en annan. Huvudregeln är i och för sig att en förvaltningsmyndighet inte heller i dessa fall bör ändra ett överklagat beslut efter det att ärendet överlämnats till allmän förvaltningsdomstol. Från denna huvudregel anses dock avsteg kunna göras i speciella situationer om det är till klar fördel för den enskilde att myndigheten ändrar beslutet i stället för att avvakta utgången av överklagandet (prop. 1985/86:80, s. 77, Bohlin och Warling–Nerep: *Förvaltningsrättens grunder*, s. 180, 188 och 233 samt Hellners & Malmqvist: *Förvaltningslagen med kommentarer*, 2 u., s. 345 och 346).

Huvudregeln enligt den allmänna förvaltningsrätten är alltså att ett överklagande av ett förvaltningsärende har litispendensverkan.

Att det är lagstiftarens avsikt att regeln ska gälla inom skatteförfarandet är klart men avsåg lagstiftaren också att det skulle vara möjligt att avvika från regeln i fall där det framstår som lämpligt och skäligt med hänsyn till den enskilde? Lagstiftaren var medveten om att det rörde sig om en huvudregel och bör därför ha insett att principen om *litis pendens* inte var absolut utan att avsteg kunde göras i speciella fall. En rimlig tolkning är därför att lagstiftarens avsikt med att inte lagstifta var att principen inte heller inom skatteförfarandet skulle vara absolut.

Ett exempel på att principen inte är absolut är att Regeringsrätten ansett att Skatteverket är oförhindrat att bifalla en ny ansökan om F-skattsedel trots att överklagandet av ett tidigare beslut om avslag på en ansökan ännu inte slutligt avgjorts av domstol (RÅ 2005 ref. 42).

I fall där det skulle vara till klar fördel för den skattskyldige om Skatteverket omprövade det överklagade beslutet i stället för att avvakta utgången av överklagandet kan det alltså i speciella situationer finnas skäl för Skatteverket att inte se på *litis pendens* som ett hinder mot omprövning.

Av 6 kap. 7 § TL framgår vidare att omprövning inte ska ske om det finns särskilda skäl. Uttrycket ”särskilda skäl” tar sikte på fall där överklagandehandlingarna inte är fullständiga eller det av annan anledning saknas förutsättningar för att pröva överklagandet i sak. Skatteverket har inte befogenhet att avvisa ett överklagande på grund av att det saknas förutsättningar för att pröva överklagandet i sak. Däremot bör verket se till att överklagandet kompletteras med t.ex. en fullmakt eller ett förtydligande av vad som yrkas och grunderna därför. Om kompletteringarna uteblir eller inte är tillräckliga ska Skatteverket överlämna överklagandet till länsrätten utan omprövning (prop. 1989/90:74, s. 319 och 414).

Bristande förutsättningar för att pröva ett överklagande i sak ska ses som ett hinder mot omprövning. Det följer alltså av den här paragrafen att Skatteverket inte ska ompröva det överklagade beslut om överklagandet i den mening som avses i 5 § FPL inte kan läggas till grund för en prövning i sak.

Det är viktigt att understryka att Skatteverket bara får avvisa ett överklagande på den grunden att det kommit in för sent. Om Skatteverket anser att det föreligger hinder mot omprövning på grund av *res judicata*, *litis pendens* eller bristande sakprövningsförutsättningar ska verket enligt 22 § utan omprövning överlämna överklagandet och handlingarna i ärendet till länsrätten.

Om Skatteverket inte omprövar bör verket i ett särskilt beslut ange skälet för detta. Anser sedan länsrätten att Skatteverket borde ha omprövat beslutet, ska domstolen överlämna akten till verket för omprövning (Almgren och Leidhammar: *Skatteförändringen*, s. 6.6.2 TL).

Avslutningsvis bör nämnas att redan i 66 kap. 2 § sägs det att Skatteverket är skyldigt att ompröva överklagade beslut. Den här bestämmelsen kan därför ses som en upprepning. Att upprepa skyldigheten är dock att föredra framför att låta den ena paragrafen hänvisa till den andra.

21 §

I paragrafen anges vilken verkan det har på ett överklagande att Skatteverket ändrar det överklagade beslutet. Det sägs i dag i 6 kap. 6 § andra och tredje styckena TL (prop. 1989/90:74, s. 414). I 22 kap. 6 § SBL sägs att 6 kap. 5–7 §§ TL gäller när en skattskyldig överklagar (prop. 1996/97:100, s. 637). Paragraferna har bara ändrats en gång och det var i samband med att Skatteverket bildades (prop. 2002/03:99). I kommentaren till 19 § finns en uppräknning av i vilka lagar utöver skattebetalningslagen som det finns hänvisningar till 6 kap. 5–7 §§ TL.

Någon ändring av vilken verkan en ändring av det överklagade beslutet har på överklagandet görs inte utan i likhet med i dag gäller att överklagandet faller om verket ändrar beslutet så som den klagande begärt. Om Skatteverket ändrar beslutet på något annat sätt, ska överklagandet anses omfatta det nya beslutet.

Med att överklagandet faller avses att det inte ska leda till några ytterligare åtgärder. Verket bör dock i sitt beslut upplysa klaganden om att överklagandet har fallit (jfr prop. 1985/86:80, s. 80).

Om Skatteverket bara delvis går den klagande till mötes faller inte överklagandet utan det anses då omfatta det nya beslutet, vilket innebär att Skatteverket ska vidta de åtgärder som anges i 21 §. Att överklagandet omfattar det nya beslutet innebär att klaganden inte behöver överklaga det nya beslutet för att länsrätten ska pröva det. Bestämmelsen utgår alltså från att klaganden är missnöjd även med omprövningen (jfr prop. 1985/86:80, s. 112).

Det som nu sagts gäller även enligt 28 § FL. Den omprövning som ska göras enligt den här lagen skiljer sig dock från den omprövning som ska göras enligt 27 § FL. Vidare blir det tydligare om grunderna i förevarande omprövningsförfarande ges här i stället för delvis här och delvis i förvaltningslagen. Det nu sagda är skälen

till att förevarande omprövningsförfarande inte lutar sig mot förvaltningslagen när det är möjligt och därmed till att bestämmelserna i 6 kap. 6 § TL om ändringars verkan på ett överklagande förs över hit.

Regeringsrätten har prövat frågan om Skatteverket vid en sådan omprövning som avses i 19 § kan fatta ett beslut som i förhållande till det överklagade beslutet är till nackdel för den skattskyldige (RÅ 2008 ref. 37). Dagens bestämmelse om s.k. obligatorisk omprövning vid överklagande i 6 kap. 6 § första stycket kan enligt Regeringsrätten inte tolkas så att den ger Skatteverket möjlighet att fatta ett beslut som är till nackdel för den skattskyldige i förhållande till det överklagade beslutet. Regeringsrätten anser dock att det inte finns något hinder mot att Skatteverket omprövar till nackdel men beslutet ska då fattas enligt bestämmelsen om omprövning till nackdel på initiativ av Skatteverket i 4 kap. 14 § TL, som här finns i 66 kap. 18 §.

En rimlig slutsats av Regeringsrättens dom är att ett överklagande inte ska anses omfatta ett nytt beslut där Skatteverket på eget initiativ omprövar till nackdel utan i sådant fall måste den skattskyldige överklaga på nytt för att få frågan prövad i länsrätten. Av Regeringsrättens dom följer alltså att ett överklagande enbart kan anses omfatta ett nytt beslut som är en obligatorisk omprövning, dvs. en omprövning där Skatteverket inte ändrar eller delvis bifaller och inte ett nytt beslut där Skatteverket på eget initiativ omprövar till nackdel. I fall där en skattskyldig får tillbaka ett beslut som är ”sämre” än det överklagade beslutet måste alltså han eller hon överklaga på nytt.

Förebilden för bestämmelsen i taxeringslagen om att ett överklagande ska anses omfatta ett nytt beslut där Skatteverket ändrat det överklagade beslutet på annat sätt än den klagande begär är 28 § förvaltningslagen (prop. 1989/90:74, s. 414). I förarbetena till förvaltningslagen anförde departementschefen att vad som talar för att överklagandet bör anses omfatta det nya beslutet är att den enskilde bör slippa krånglet att överklaga två gånger för att få frågan prövad i högre instans (prop. 1985/86:80, s. 45). Som redan nämnts utgår alltså bestämmelsen från att den klagande är missnöjd även med det nya beslutet.

För att underlätta för dem som överklagar bör ett överklagande i fortsättningen även anses omfatta ett nytt beslut där Skatteverket omprövat det överklagade beslutet till nackdel. Det föreskrivs därför att om Skatteverket på eget initiativ omprövar det

överklagade beslutet till nackdel ska överklagandet anses omfatta det nya beslutet. Detta ska självfallet bara gälla i fall där Skatteverkets omprövning till nackdel avser en fråga som den som beslutet gäller har överklagat.

Bestämmelsen gäller alla slags omprövningar till nackdel på Skatteverkets initiativ, dvs. även efterbeskattning.

Ett överklagande faller inte om Skatteverket, i stället för att ompröva enligt 19 §, omprövar till nackdel med stöd av 66 kap. 18 §. Av 22 § följer då att Skatteverket ska överlämna handlingarna i ärendet till länsrätten.

Bestämmelsen om att Skatteverket får ge en skattskyldig tillfälle att återkalla sitt överklagande slopas

Enligt 6 kap. 6 § tredje stycket andra meningen TL får Skatteverket om det finns skäl ge den skattskyldige tillfälle att återkalla överklagandet. Bakgrunden till bestämmelsen är att om Skatteverket vid omprövningen bara delvis går den klagande till mötes så ska överklagandet anses omfatta det nya beslutet. Syftet är att motverka att länsrätten belastas med rena restposter och frågor som egentligen inte är tvistiga längre. Det handlar alltså om fall där det kan antas att den klagande är nöjd med omprövningsbeslutet trots att verket bara delvis beslutat så som den klagande begärt. Med andra ord fall där det kan antas att den skattskyldige aldrig hade överklagat den kvarvarande frågan självständigt. I sådana fall bör Skatteverket när omprövningsbeslutet sänds till den klagande ge honom eller henne tillfälle att återkalla överklagandet. Om överklagandet återkallas ska Skatteverket skriva av ärendet (prop. 1989/90:74, s. 320 och 414).

Förvaltningslagen innehåller två specifika situationer där ett överklagandeärende avslutas hos den myndighet som har meddelat det överklagade beslutet. Det rör sig dels om fall där överklagandet har kommit in för sent och därför ska avvisas av beslutsmyndigheten, dels om fall där överklagandet faller på grund av att beslutsmyndigheten ändrat det överklagade beslutet så som den klagande begärt.

Det kan alltså konstateras att förvaltningslagen inte ger beslutsmyndigheten befogenhet att avsluta ett överklagandeärende på grund av att klaganden återkallat sitt överklagande. Den befogenheten har bara den myndighet som ska pröva överklagandet

(Hellners & Malmqvist, *Förvaltningslagen med kommentarer*, 2 u., s. 361 och 362, JO 1992/93, s. 463).

I förarbetena till taxeringslagen sägs att om en skattskyldig efter att Skatteverket har gett honom eller henne tillfälle att återkalla överklagandet också gör det, ska verket skriva av ärendet (prop. 1989/90:74, s. 414). Bestämmelsen i 6 kap. 6 § tredje stycket TL ger dock inte Skatteverket befogenhet att skriva av ett överklagande till följd av en återkallelse utan säger bara att Skatteverket om det finns skäl får ge klagande tillfälle att återkalla överklagandet.

Uttalandet i förarbetena om att Skatteverket ska skriva av överklaganden som återkallas saknar alltså täckning i lagtexten och avviker dessutom från vad som gäller enligt den allmänna förvaltningsrätten. Vad uttalandet är värt kan därför diskuteras.

Ett annat sätt att angripa frågan är att diskutera om Skatteverket bör få skriva av överklaganden som återkallas. Om Skatteverket ändrar det överklagade beslutet på annat sätt än den klagande begärt anses överklagandet omfatta det nya beslutet och verket ska då överlämna överklagandet, sitt omprövningsbeslut och övriga handlingar i ärendet (akten) till länsrätten. Kravet på snabb handläggning i 7 § FL bör innebära att Skatteverket ska överlämna akten till länsrätten i nära anslutning till att omprövningsbeslutet expedieras. Att vila på överlämnandet för att se om den skattskyldige återkallar är inte förenligt med kravet på snabb handläggning.

Eftersom Skatteverket är den skattskyldiges motpart efter det att akten överlämnats till länsrätten är det uteslutet att Skatteverket skulle få skriva av överklaganden efter överlämnandet. Vad som på sin höjd kan diskuteras är därför om Skatteverket bör få skriva av överklaganden som återkallas innan verket hunnit överlämna akten till länsrätten. Att en klagande som är nöjd med omprövningsbeslutet hinner återkalla innan akten går över till länsrätten är sannolikt mycket ovanligt. Det saknar därför i praktiken betydelse om Skatteverket har befogenhet att skriva av överklaganden.

Mot bakgrund av det nu sagda finns det skäl att se på frågan om återkallande av ett överklagande som en fråga mellan den klagande och länsrätten. Skatteverket bör därför inte ge den klagande tillfälle att återkalla ett överklagande och verket bör följaktligen överlåta åt länsrätten att avsluta överklaganden som klaganden återkallar. Det leder till att bestämmelsen om att Skatteverket ska ge den skattskyldige tillfälle att återkalla slopas.

22 §

Här sägs att om överklagandet inte ska avisas och inte faller ska Skatteverket överlämna handlingarna i ärendet till länsrätten. I dag följer det av 6 kap. 7 § TL och hänvisningen i 22 kap. 6 § SBL till 6 kap. 5–7 §§ TL (prop. 1989/90:74, s. 319 och 414 samt prop. 1996/97:100, s. 637). Paragraferna har bara ändrats en gång och det var i samband med att Skatteverket bildades (prop. 2002/03:99). I kommentaren till 19 § finns en uppräknning av de lagar utöver skattebetalningslagen som hänvisar till 6 kap. 5–7 §§ TL.

I dagens bestämmelse sägs att Skatteverket ska överlämna överklagandet, sitt omprövningsbeslut och övriga handlingar i ärendet. En fördel med att slopa dagens uppräknning av vilka handlingar som ska överlämnas är att i dagens uppräknning nämns omprövningsbeslut, vilket är förvirrande eftersom alla ärenden inte innehåller ett sådant beslut. Av 20 § följer ju att Skatteverket inte ska ompröva det överklagade beslutet om det finns hinder mot omprövning. Med hinder mot omprövning avses res judicata, litis pendens eller att det saknas förutsättningar att pröva överklagandet i sak. Se vidare kommentaren till 20 §.

Här används därför det kortare uttrycket ”handlingarna i ärendet”, vilket omfattar de handlingar som i dag nämns särskilt. Om det uppkommer behov av att precisera vilka handlingar som ska lämnas över kan det göras genom verkställighetsföreskrifter. Verkställighetsföreskrifter får regeringen besluta enligt 8 kap. 13 § RF och eventuella bestämmelser om vilka handlingar som ska överlämnas kan därför meddelas i förordning, eller efter regeringens bemyndigande, i myndighetsföreskrifter.

I 6 kap. 7 § TL sägs att om det finns särskilda skäl får Skatteverket överlämna ett ärende till länsrätten utan omprövning. Bestämmelsen tar sikte på överklaganden där handlingarna inte är fullständiga eller det av annan anledning saknas förutsättningar för att pröva överklagandet i sak och där den klagande trots anmaning från Skatteverket inte kompletterat överklagandet. Om förutsättningarna i förvaltningsprocesslagen för att ett överklagande ska prövas i sak inte är uppfyllda får Skatteverket överlämna överklagandet till länsrätten utan föregående omprövning (prop. 1989/90:74, s. 319 och 414).

Det bör noteras att det är länsrätten som slutligen avgör om det finns förutsättningar att pröva överklagandet i sak och det är enbart länsrätten som får förelägga klaganden att komplettera överklagandet med påföljd att det annars inte tas upp till prövning. Det

enda påtryckningsmedel Skatteverket har är att upplysa klaganden om att överklagandet kommer att överlämnas utan omprövning om det inte kompletteras.

Som redan nämnts följer det av 20 § att Skatteverket inte ska ompröva ett överklagat beslut om det finns hinder mot omprövning. I kommentaren till 20 § sägs att bristande sakprövningsförutsättningar i fortsättningen ska ses som ett hinder mot omprövning.

Det innebär att i fall där det saknas förutsättningar för att pröva överklagandet i sak kommer Skatteverket att överlämna handlingarna i ärendet till länsrätten utan att först ompröva det överklagade beslutet. Att det finns hinder mot omprövning gör inte att överklagandet faller och av förevarande paragraf följer då att överklagandet ska överlämnas till länsrätten.

Med hänsyn till det nu sagda behöver det inte längre föreskrivas att Skatteverket om det finns särskilda skäl får överlämna överklagandet utan föregående omprövning. Här finns alltså ingen direkt motsvarighet till 6 kap. 7 § TL.

Det allmänna ombudets överklagande

23–25 §§

Enligt 3 § får det allmänna ombudet hos Skatteverket överklaga Skatteverkets beslut i en fråga som har betydelse för beskattningen eller annat förhållande mellan enskilda och det allmänna. Här ges bestämmelser om allmänna ombudets överklagande.

Paragraferna ersätter 6 kap. 8–9 a §§ och 22 kap. 7–9 §§ SBL. Dessa bestämmelser avsåg ursprungligen Riksskatteverkets överklagande av skattemyndigheternas beslut (prop. 1989/90:74, s. 322, 323 och 415 samt prop. 1996/97:100, s. 637). Bestämmelsen i 6 kap. 9 a § TL fanns från början i 6 kap. 17 § TL (prop. 2002/03:99, s. 298 och 299).

Funktionen allmänt ombud hos Skatteverket infördes när Skatteverket ersatte Riksskatteverket och de tio skattemyndigheterna. Syftet var att det allmänna ombudet skulle ha samma möjligheter att överklaga ett skattebeslut i första instans som Riksskatteverket hade tidigare (prop. 2002/03:99, s. 251–257, 298, 290 och 307).

När det gäller kontrollavgifter hänvisar 7 § första stycket torgkontrollagen, 19 § fjärde stycket branschkontrollagen och 32 §

fjärde stycket kassaregisterlagen bl.a. till bestämmelserna om överklagande i skattebetalningslagen. Hänvisningarna i branschkontrollagen och kassaregisterlagen har aldrig ändrats (prop. 2005/06:169, s. 55, 56 och 130 samt prop. 2006/07:105, s. 77–79, 99 och 100). År 2004 förtydligades att hänvisningen i torgkontrollagen även gäller överklagande (prop. 1996/97:100, s. 216 och prop. 2002/03:99, s. 308).

I kommentaren till 2 § konstateras att hänvisningarna får anses inkludera allmänna ombudets rätt att enligt 22 kap. 1 § SBL överklaga Skatteverkets beslut.

Bestämmelser om kontrollavgifter finns här i 50 kap. Dit förs även bestämmelsen om kontrollavgift i 15 kap. 9 § SBL. Enligt den bestämmelsen ska avgift tas ut om en säljare av investeringsguld inte fullgjort skyldigheten att anteckna nödvändiga identifikationsuppgifter för köparen.

De här paragraferna ersätter alltså också hänvisningarna i torgkontrollagen, branschkontrollagen och kassaregisterlagen till skattebetalningslagens bestämmelser om det allmänna ombudets överklagande.

I 11 § andra stycket ersättningslagen finns bestämmelser om allmänna ombudets överklagande. Bestämmelserna lades till 1994 och ersätts nu av 3 §, där det sägs att det allmänna ombudet får överklaga Skatteverkets beslut (prop. 1993/94:151, s. 139 och 176).

I 23 § anges tiden för allmänna ombudets överklagande. I likhet med vad som i dag gäller enligt 6 kap. 8 § första stycket TL och 22 kap. 7 § första stycket SBL ska överklagandet ha kommit in inom den tid som gäller för omprövning på initiativ av Skatteverket eller inom två månader från den dag då beslutet meddelades. Tvåmånadersfristen blir givetvis bara aktuell i fall där Skatteverket meddelar sitt beslut när det återstår mindre än två månader av överklagandetiden, dvs. sent under den period som gäller för omprövning på Skatteverkets initiativ. Vilka tider som gäller när Skatteverket omprövar på eget initiativ anges i 66 kap. 18–32 §§.

Av 11 § andra stycket ersättningslagen följer att allmänna ombudets överklagande ska ha kommit in inom den tid som gäller för överklagande av huvudärendet, dock inte senare än två månader från den dag då beslutet meddelades. Meddelas ersättningsbeslutet efter avgörandet i huvudärendet gäller förvaltningslagen, vilket innebär att tiden för överklagande är tre veckor från den dag då beslutet meddelades.

Eftersom ett beslut om ersättning är ett gynnande beslut får Skatteverket ompröva ett sådant beslut till nackdel endast om vissa förutsättningar är uppfyllda. Förutsättningarna anges i 66 kap. 23 § och innebär att ersättningsbeslut enbart får omprövas till nackdel om ersättningen har blivit för hög på grund av att den som beslutet gäller har lämnat felaktiga uppgifter eller det finns särskilda skäl. Dessa förutsättningar måste vara uppfyllda för att allmänna ombudet ska få överklaga ett beslut till nackdel för den som beviljats ersättning. Det är i linje med att allmänna ombudet enbart får överklaga till nackdel inom sexårsfristen om förutsättningar för efterbeskattning finns. Av 66 kap. 23 § framgår också att tiden för omprövning är två år och räknas från den dag då beslutet om ersättning meddelas. Denna tid är alltså allmänna ombudets överklagandetid.

Skatteverket är inte skyldigt att ompröva beslut som överklagas av det allmänna ombudet utan verket ska endast pröva om överklagandet har kommit in i rätt tid. Bestämmelserna om omprövning vid överklagande i 19 och 20 §§ gäller alltså inte när allmänna ombudet överklagar.

Av 24 § följer att om det allmänna ombudet överklagar ett beslut om efterbeskattning och yrkar ändring till nackdel för den som efterbeskattats, ska överklagandet ha kommit in inom två månader från den dag då beslutet meddelades. Det följer i dag av 6 kap. 8 § andra stycket TL och 22 kap. 7 § SBL.

Om det vid Skatteverkets beslut om efterbeskattning återstår mer än två månader av sexårsfristen skulle enligt 23 § den återstående tiden vara lika med den tid inom vilken ett överklagande från allmänna ombudet ska ha kommit in. Genom 24 § förkortas tiden för överklagande till två månader i sådana fall.

Bestämmelsen är även tillämplig i fall där Skatteverket fattar ett formellt beslut att inte efterbeskatta, t.ex. i fall där en revisionspromemoria innehåller förslag till efterbeskattning men där Skatteverket efter att ha kommunicerat promemorian med den skattskyldige beslutar att inte efterbeskatta. Det bör nämnas att Skatteverket enligt 21 § FL ska underrätta den skattskyldige om detta (Hellners & Malmqvist: *Förvaltningslagen med kommentarer*, 2 u., s. 244 och prop. 1989/90:74, s. 415).

Till skillnad från dagens bestämmelser sägs här uttryckligen att tvåmånadersfristen även gäller när allmänna ombudet yrkar att skattetillägg ska tas ut, dvs. när Skatteverket beslutat om efterbeskattning men inte om skattetillägg (prop. 1989/90:74, s.

415). Detta gäller enbart när grunden för efterbeskattningen är att den skattskyldige lämnat en oriktig uppgift, dvs. i fall där det i princip också finns grund för skattetillägg men där verket beslutat att inte ta ut skattetillägg. Även om Skatteverket inte berör skattetilläggsfrågan i sitt beslut om efterbeskattning får verket med hänsyn till att förutsättningarna för efterbeskattning och skattetillägg i nu aktuella fall är identiska anses ha beslutat att skattetillägg inte ska tas ut till följd av den oriktiga uppgiften. Det allmänna ombudet kan då överklaga efterbeskattningsbeslutet och yrka att den oriktiga uppgiften även ska leda till skattetillägg.

En efterbeskattning får inte enbart avse skattetillägg men skattetillägg får enligt 52 kap. 5 § beslutas samtidigt som efterbeskattning. Tvåmånadersfristen bör även gälla för skattetillägg som beslutas samtidigt som efterbeskattning och det oavsett om det allmänna ombudet överklagar beslutet om efterbeskattningen. För att det inte ska råda någon tvekan om det anges att paragrafen även gäller när allmänna ombudet överklagar ett beslut om skattetillägg som meddelats samtidigt som beslutet om efterbeskattning och yrkar ändring till nackdel för den som påförts skattetillägg.

Bestämmelsen i 25 § ersätter 6 kap. 9 § TL och 22 kap. 8 § första stycket SBL där det sägs att om allmänna ombudet överklagar ett beslut i en fråga som har lett till skattetillägg, ska ombudet samtidigt ta upp frågan om skattetillägg.

Det är oklart om dagens bestämmelser gäller när allmänna ombudet överklagar till fördel för den som beslutet gäller (Skatteverket: *Handledning för taxeringsförfarandet*, 1996, s. 313 och *Handledning för skattebetalning 2008*, s. 707).

Bestämmelsen bör hur som helst inte omfatta fall där allmänna ombudet överklagar till fördel. Det beror på att det är självklart att Skatteverket, om ett sådant överklagande bifalls, ska sätta ned skattetillägget i enlighet med domen. Med andra ord finns det ingen poäng med att det allmänna ombudet för talan om skatt och skattetillägg samtidigt när det skattebeslut som föranlett tillägget överklagas till fördel för den skattskyldige. En sådan samtidig talan kan dessutom vara till nackdel för den skattskyldige eftersom frågan om skattetillägg då blir rättskraftigt avgjord. Den skattskyldige förlorar därmed möjligheten att senare begära omprövning eller överklaga.

Till skillnad från i dag sägs därför här uttryckligen att allmänna ombudet enbart ska föra talan samtidigt när han eller hon

överklagar ett beslut som föranlett skattetillägg till nackdel för den som beslutet gäller.

Med samtidigt avses att det allmänna ombudet måste väcka frågan om skattetillägg innan domstolen avgör skattefrågan eller om tiden för överklagande av beslutet om skattetillägg hinner gå ut innan skattefrågan avgörs inom tiden för överklagande. Om allmänna ombudet inte gör det får skattetilläggsbeslutet laga kraft (Skatteverket: *Handledning för skattebetalning 2008*, s. 707).

Dagens bestämmelser gäller även förseningsavgift. Ett beslut om skattetillägg har nästan uteslutande samband med ett beslut i en skattefråga. Något sådant samband finns inte mellan beslut om förseningsavgift och andra beslut. Detsamma gäller beslut om kontrollavgift. Med hänsyn härtill omfattar bestämmelsen enbart skattetillägg.

Det behövs inte sägas särskilt att allmänna ombudets överklagande ska vara skriftligt

I 6 kap. 8 § TL sägs att allmänna ombudets överklagande ska vara skriftligt. Någon sådan bestämmelse finns inte i skattebetalningslagen.

Av 3 § FPL framgår att ett överklagande till allmän förvaltningsdomstol ska vara skriftligt. Paragrafen räknar även upp vissa uppgifter som överklagandet ska innehålla, som t.ex. adress, telefonnummer m.m. Enligt 4 § FPL ska den klagande dessutom ange vad som yrkas och de omständigheter som åberopas till stöd för yrkandet.

Är ett överklagande så ofullständigt att det inte kan läggas till grund för prövning i sak eller uppfyller inte överklagandet föreskrifterna i 3 § FPL, får rätten förelägga klaganden att avhjälpa bristerna med påföljd att överklagandet annars inte tas upp till prövning.

Vi gör när det gäller enskildas överklaganden bedömningen att det inte behöver sägas särskilt att ett överklagande från den som beslutet gäller ska vara skriftligt utan bestämmelserna i förvaltningsprocesslagen är tillräckliga. Skälet till att krav på skriftlighet hamnade i taxeringslagen var att Lagrådet ville ha en koppling till 3 § FPL⁴⁵ eftersom det, så vitt Lagrådet kände till, var första gången

⁴⁵ Ordet "överklagandet" finns inte i 3 § FPL utan där nämns "ansökan, besvär, underställning och annan åtgärd" samt ansöknings- eller besvärshandling".

som ordet ”överklagandet” användes i betydelsen ”skrivelsen med överklagandet” (prop. 1989/90:74, s. 415, 612 och 613).

Även när det gäller allmänna ombudet är det tillräckligt att kravet på skriftlighet följer av 3 § FPL. Den ordningen gäller i dag enligt alla lagar på skatteförarandeområdet förutom taxeringslagen.

Någon bestämmelse om att allmänna ombudet får överklaga Skatteverkets beslut till fördel för den skattskyldige behövs inte

Enligt 6 kap. 9 a § TL och 22 kap. 8 § andra stycket SBL får allmänna ombudet inom den för ombudet gällande tiden för överklagande föra talan till den skattskyldiges förmån. Ombudet har då samma behörighet som den skattskyldige.

Om det allmänna ombudet för det allmännas talan i en fråga om ersättning följer det av 2 § andra stycket ersättningslagen att allmänna ombudet även får föra talan till den skattskyldiges förmån, dvs. överklaga till fördel för den som ersättningsärendet gäller. Den paragrafen har aldrig ändrats (prop. 1988/89:126, s. 25).

Förvaltningsmyndigheters beslut får överklagas av den som beslutet angår om det har gått honom eller henne emot. Av 2 och 3 §§ följer att allmänna ombudet får överklaga Skatteverkets beslut i en fråga som har betydelse för beskattningen eller annat förhållande mellan enskilda och det allmänna. I 2 § andra stycket nämnda paragraf sägs att den som beslutet gäller får överklaga även om beslutet inte är till nackdel. Bestämmelsen behövs för att en skattskyldig ska kunna överklaga när Skatteverket beslutat i enlighet med deklarerade uppgifter.

Frågan är om ett beslut av Skatteverket kan anses ha gått det allmänna ombudet emot. Föreskrifterna i 6 kap. 9 a § TL och 22 kap. 8 § andra stycket SBL tyder nämligen på att lagstiftaren ansett att allmänna ombudets rätt att överklaga Skatteverkets beslut enbart inkluderar en rätt att överklaga beslut som kan anses ha gått ombudet emot. Detsamma kan sägas om regleringen i ersättningslagen.

I utgångsläget är allmänna ombudet neutralt till alla beslut som Skatteverket fattar. Där är först när allmänna ombudet överklagar som han eller hon redovisar sin inställning, dvs. vilket beslut som bör fattas i den fråga som överklagandet gäller. Om det allmänna ombudet överklagar Skatteverkets beslut blir ombudet den skatt-

skyldiges motpart i länsrätten (12 §). Länsrättens beslutet kan därför vara till fördel eller nackdel för det allmänna ombudet. Om länsrätten bifaller överklagandet följer det av 33 § andra stycket FPL att det allmänna ombudet inte får överklaga länsrättens beslut.

Den förvaltningsrättsliga principen om att ett beslut ska ha gått parten emot för att denne ska få överklaga går inte att tillämpa på allmänna ombudets rätt att överklaga Skatteverkets beslut. Av själva syftet med funktionen allmänt ombud följer dock att allmänna ombudet får överklaga alla Skatteverkets beslut.

Det behövs därför ingen bestämmelse om att allmänna ombudet får överklaga Skatteverkets beslut till fördel för den som beslutet gäller. Däremot behövs det en bestämmelse om att allmänna ombudet får överklaga länsrättens och kammarrättens beslut till fördel för den som beslutet gäller. Den ges i 31 §.

Allmänna ombudets befogenhet att hos länsrätten begära att arbetsgivaravgifter, skatteavdrag och indirekt skatt ska betalas behövs inte

Enligt 22 kap. 9 § första stycket SBL får det allmänna ombudet hos länsrätten begära att en arbetsgivare ska betala arbetsgivaravgifter och skatteavdrag samt att en skattskyldig ska betala mervärdesskatt och punktskatt. Bestämmelsen fanns med i den ursprungliga lydelsen av skattebetalningslagen men befogenheten gällde då Riksskatteverket. När Skatteverket ersatte Riksskatteverket och de tio skattemyndigheterna och funktionen allmänt ombud inrättades övergick befogenheten till det allmänna ombudet. Samtidigt utvidgades bestämmelsen till att även avse punktskatt (prop. 2002/03:99, s. 307).

Tanken bakom bestämmelsen måste vara att om Skatteverket inte fattat något beslut om arbetsgivaravgifter, skatteavdrag, mervärdesskatt och punktskatt så finns det inget beslut för det allmänna ombudet att överklaga. Frågan är dock om det är korrekt.

Beslut om arbetsgivaravgifter, skatteavdrag, mervärdesskatt och punktskatt fattas genom s.k. automatiska beslut. Om en skattedeklaration lämnas i rätt tid och på rätt sätt anses ett beslut om skatten ha fattats i enlighet med deklARATIONEN. Om någon skattedeklaration inte har lämnats eller om någon skatt inte har redovisats i deklARATIONEN anses skatten ha beslutats till noll kronor.

Det nu sagda innebär i princip att alla beslut om arbetsgivaravgifter, skatteavdrag, mervärdesskatt och punktskatt som fattas efter deklARATIONSTIDPUNKTEN är omprövningsbeslut. Om Skatteverket efter deklARATIONSTIDPUNKTEN konstaterar att någon som inte redovisat arbetsgivaravgifter ska betala arbetsgivaravgifter kommer verket att ompröva det nollbeslut som anses fattat automatiskt. Finns det ett nollbeslut att ompröva finns det ett nollbeslut att överklaga.

Även om det finns ett konstruerat nollbeslut att överklaga är det inte givet att det allmänna ombudet bör överklaga och yrka att t.ex. arbetsgivaravgifter ska tas ut. Om allmänna ombudet anser att arbetsgivaravgifter bör tas ut är det lämpligt att ombudet först ber Skatteverket att utreda och överväga frågan. Beslutar verket att inte ompröva, dvs. att inte ta ut arbetsgivaravgifter, kan allmänna ombudet överklaga det beslutet.

Med en annan ordning än den nu beskrivna skulle länsrätten i praktiken bli första instans och behöva besluta i frågor som varken är utredda eller omprövade av Skatteverket. En bärande princip i förfarandet för omprövning och överklagande är att länsrätten enbart ska pröva frågor som omprövats av Skatteverket (prop. 1989/90:74, s. 319). Mot den bakgrunden bör allmänna ombudet inte få överklaga automatiska nollbeslut utan det bör krävas att Skatteverket först utreder frågan och i ett beslut tar ställning till om det finns skäl för omprövning.

Noteras bör också att om Skatteverket utreder och överväger att ompröva till nackdel men beslutar att inte göra det bör verket enligt 21 § FL underrätta den skattskyldige om beslutet (jfr Hellners & Malmqvist: *Förvaltningslagen med kommentarer*, 2 u., s. 244 och prop. 1989/90:74, s. 415).

Mot bakgrund av det som nu anförts förs bestämmelsen i 22 kap. 9 § SBL inte över hit.

Allmänna ombudet behöver inte befogenhet att hos länsrätten begära att skattetillägg tas ut

I 22 kap. 9 § andra stycket SBL sägs att allmänna ombudet får, på det sätt som gäller för överklagande, hos länsrätten begära att skattetillägg tas ut. Bestämmelsen fanns med i den ursprungliga lydelsen av skattebetalningslagen men befogenheten gällde då Riksskatteverket. När Skatteverket ersatte Riksskatteverket och de

tio skattemyndigheterna och funktionen allmänt ombud inrättades övergick befogenheten till det allmänna ombudet. Samtidigt utvidgades bestämmelsen till att även avse punktskatt (prop. 2002/03:99, s. 307).

Bestämmelsen härrör från 44 § lagen om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare där det föreskrevs att Riksskatteverket i den ordning som gäller för överklagande får yrka hos länsrätten att avgiftstillägg tas ut. I den ursprungliga bestämmelsen tillkom befogenheten den tidens allmänna ombud. Dåtidens ombud hade rätt att överklaga skattemyndighetens beslut om avgiftstillägg. Enligt förarbetena var befogenheten att hos länsrätten yrka avgiftstillägg avsedd för fall där skattemyndigheten inte meddelat något beslut i frågan, dvs. när det inte fanns något beslut att överklaga (prop. 1993/84:167, s. 107).

Det bör noteras att taxeringslagen inte innehåller någon motsvarande bestämmelse. Däremot framgår det av förarbetena till 6 kap. 8 § andra stycket TL, som reglerar inom vilken tid allmänna ombudet måste överklaga efterbeskattningsbeslut till nackdel för den skattskyldige, att lagstiftaren utgått från att om Skatteverket beslutat om efterbeskattningsbeslut men inte skattetillägg så får det allmänna ombudet överklaga och yrka att skattetillägg tas ut (prop. 1989/90:74, s. 415).

Om grunden för efterbeskattningen är att den skattskyldige lämnat oriktig uppgift, dvs. samma förutsättning som gäller för att ta ut skattetillägg, får det anses rimligt att anse att Skatteverket tagit ställning till skattetilläggsfrågan även om verket inte berört frågan i efterbeskattningsbeslutet. Skatteverket har ju konstaterat att den skattskyldige lämnat oriktig uppgift.

Annorlunda förhåller det sig om Skatteverket avviker från den skattskyldiges deklARATION eller omprövar till nackdel inom tvåårsfristen eftersom det i sådana fall inte finns något krav på oriktig uppgift för att Skatteverket ska få ändra till nackdel. Om inte verket tar upp frågan om skattetillägg finns det helt enkelt inget beslut i frågan att överklaga. Det finns sannolikt då inte heller någon utredning av betydelse för frågan om skattetillägg.

Frågan är om det allmänna ombudet bör få begära att länsrätten som första instans beslutar om skattetillägg. Som redan nämnts är dagens bestämmelse tänkt att tillämpas i fall där Skatteverket inte meddelat något beslut i skattetilläggsfrågan. Tillämpningsområdet måste dock rimligen vara begränsat till fall där Skatteverket utrett och övervägt frågan men kommit till slutsatsen att skattetillägg inte

ska tas ut. Om övervägandena och slutsatsen redovisas i beslutet i den fråga som aktualiserar skattetillägg, som t.ex. ett beslut om höjd kapitalvinst, får Skatteverket anses ha meddelat ett beslut även i skattetilläggsfrågan. Det allmänna ombudet kan då överklaga beslutet och yrka att skattetillägg ska tas ut.

Om Skatteverket utan samband med något beslut om skatt utrett och övervägt att påföra skattetillägg men beslutat att inte göra det bör verket enligt 21 § FL underrätta den skattskyldige om beslutet (jfr Hellners & Malmqvist: *Förvaltningslagen med kommentarer*, 2 u., s. 244 och prop. 1989/90:74, s. 425). Det allmänna ombudet kan i sådana fall överklaga Skatteverkets beslut att avskryva ärendet och yrka att skattetillägg ska tas ut.

Att tillåta att allmänna ombudet vänder sig direkt till länsrätten och yrkar att skattetillägg ska tas ut utan att Skatteverket först har utrett och övervägt frågan är inte förenligt med principen att länsrätten endast bör pröva frågor som Skatteverket har utrett och omprövat (prop. 1989/90:74, s. 319). Länsrätten skulle i ett sådant fall besluta om skattetillägg som första instans och den skattskyldige skulle därmed berövas möjligheten att begära omprövning hos Skatteverket. Det allmänna ombudet bör därför inte hos länsrätten få begära att skattetillägg tas ut om inte Skatteverket först har beslutat i frågan.

Om Skatteverket har utrett, övervägt men beslutat att inte ta ut skattetillägg finns det däremot inga skäl mot att låta allmänna ombudet överklaga. Det är i princip ingen skillnad på den situationen och den att allmänna ombudet överklagar ett skattetilläggsbeslut och yrkar att skattetillägget ska höjas.

Med hänsyn till det nu sagda innehåller den här lagen ingen motsvarighet till 22 kap. 9 § andra stycket SBL.

Överklagande av länsrättens och kammarrättens beslut

Beslut som inte får överklagas

26 §

Paragrafen ersätter 6 kap. 10 § TL och 22 kap. 10 § SBL och hänvisningen i 22 kap. 13 SBL till 6 kap. 10 § TL (prop. 1989/90:74, s. 415 och prop. 1996/97:100, s. 638).

Bestämmelsen i taxeringslagen ändrades 1994 då förbuden mot att överklaga länsrättens beslut om att undanta handlingar från

revision eller uppgift från föreläggande slopades (prop. 1993/94:151, s. 99 och 171). Sin nuvarande lydelse fick bestämmelsen 2003 då Skatteverket bildades (prop. 2002/03:99).

Innehållet i 22 kap. 10 § SBL har aldrig ändrats. Förbudet mot att överklaga beslut om kostnadsavdrag vid beräkning av arbetsgivaravgifter härrör från införandet av den numer upphävda lagen om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare (prop. 1983/84:167, s. 108 och prop. 1996/97:100, s. 638). För att den löpande redovisningen skulle fungera ansågs det nödvändigt att relativt snabbt och slutgiltigt pröva arbetsgivaravgiftens överklagande av beslut om kostnadsavdrag.

Förbudet mot att överklaga beslut om kostnadsavdrag vid beräkning av skatteavdrag till kammarrätten tillkom först i samband med skattekontoreformen (101 § UBL och prop. 1996/97:100, s. 638).

En annan sak värd att notera är att det inte finns något överklagandeförbud för länsrättens beslut om justerade förmånsvärden vid beräkningen av arbetsgivaravgifter och skatteavdrag.

I kommentaren till 7 § under rubriken *Beslut om värdering av förmåner och kostnadsavdrag vid beräkning av skatteavdrag och arbetsgivaravgifter* kommer vi till slutsatsen att beslut om kostnadsavdrag och justerade förmånsvärden bör få omprövas och överklagas i samma omfattning och utsträckning som besluten om arbetsgivaravgifter. Vi föreslår därför att tvåmånadersfristen vid överklagande till länsrätten inte längre ska gälla utan besluten ska få överklagas dit inom sex år räknat från utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut. Skälet är att samma omprövnings- och överklaganderegler bör gälla för hela underlaget för arbetsgivaravgifterna. Vi anser alltså att det inte finns skäl att ha en avsevärt kortare överklagandetid för vissa frågor om avgiftsunderlagets storlek.

Argumentet att frågor om avgiftsunderlagets storlek bör kunna omprövas och överklagas i samma utsträckning och omfattning gäller även här. Med andra ord bör länsrättens beslut om kostnadsavdrag i likhet med andra frågor som rör avgiftsunderlagets storlek få överklagas till kammarrätten. Överklagandeförbudet i 22 kap. 10 § 1 SBL slopas därför.

Vi föreslår att bestämmelserna i skattebetalningslagen om kostnadsavdrag och justerade förmånsvärden vid beräkningen av arbetsgivaravgifter ska föras över till socialavgiftslagen och alltså inte till förevarande lag. Besluten kommer alltså att fattas enligt

socialavgiftslagen. I 4 kap. 4 § den lagen sägs att 66 och 67 kap. förevarande lag gäller för sådana beslut och att besluten vid tillämpningen av förevarande lag ska anses som beslut om arbetsgivaravgifter. För beslut om arbetsgivaravgifter (53 kap. 1 §) är tiden för överklagande enligt 13 § sex år. Se kommentaren till förslaget till lag om ändring i socialavgiftslagen.

Om Skatteverket beslutat om beräkning av kostnadsavdrag och justerade förmånsvärden enligt socialavgiftslagen ska beräkningen och värdena enligt 11 kap. 10, 11 och 15 §§ användas också vid beräkningen av skatteavdrag. Det innebär att värdena och beräkningen kommer att ligga till grund för redovisningen av skatteavdrag. När det gäller skatteavdrag finns det därför inga särskilda beslut om kostnadsavdrag och justerade förmånsvärden att överklaga.

Enligt 6 kap. 10 § TL får länsrättens prövning av Skatteverkets beslut att avvisa en begäran om omprövning som för sent inkommen inte överklagas. I 22 kap. 13 § SBL, som aldrig har ändrats, finns en hänvisning till bestämmelsen i taxeringslagen.

Av 33 § fjärde stycket FPL följer att om ett överklagande har avvisats som för sent inkommet och en domstol efter överklagande har prövat detta beslut eller vägrat prövningstillstånd i fråga om ett sådant överklagande, får domstolens beslut inte överklagas.

Det innebär att om Skatteverket avvisat ett överklagande som för sent inkommet och länsrätten efter överklagande prövat beslutet så får länsrättens beslut inte överklagas. Regleringen av skatteförfarandet blir tydligare och lättare att ta till sig om det sägs här. *Punkten 1* omfattar därför inte bara fall där länsrätten efter överklagande prövat Skatteverkets beslut att avvisa en begäran om omprövning som för sent inkommen utan även fall där länsrätten prövat verkets beslut att avvisa ett överklagande som för sent inkommet.

I *punkten 2* sägs att länsrättens beslut om särskild redovisning av arbetsgivaravgifter enligt 26 kap. 39 § inte får överklagas. Nämnda paragraf är tillämplig om den som är skyldig att betala arbetsgivaravgifter är en person som är bosatt utomlands eller en utländsk juridisk person som saknar fast driftställe här. För sådana avgiftsskyldiga får Skatteverket, om det finns särskilda skäl, gå med på att avgifterna redovisas på något annat sätt eller vid någon annan tidpunkt än som anges i 26 kap.

Förbudet mot att överklaga länsrättens beslut om särskild redovisning av arbetsgivaravgifter för utländska personer finns i dag i

22 kap. 10 § 2 SBL och har gällt sedan skattebetalningslagen trädde i kraft (prop. 1996/97:100, s. 638).

Beslut under handläggning som får överklagas direkt

27 §

Av 34 § FPL följer att huvudregeln är att beslut under ett måls handläggning inte får överklagas direkt utan först i samband att det slutliga beslutet överklagas. I 34 § andra stycket FPL finns en katalog över beslut som undantas från huvudregeln, dvs. beslut under handläggningen som får överklagas direkt.

Till undantagen hör bl.a. beslut om förlängning av tidsfrist enligt 7 § första stycket betalningssäkringslagen. Här finns bestämmelsen om förlängning av tidsfrist för att fastställa betalningsskyldighet som är betalningssäkrad i 46 kap. 10 § andra stycket.

Beslut om förlängning av tidsfrist lades till i 34 § andra stycket FPL 1990 (prop. 1989/90:3, s. 50). Övriga undantag där avser beslut som det kan bli aktuellt att fatta i alla olika slags förvaltningsmål. Frågan om beslut om förlängning av tidsfrist får överklagas direkt kan dock givetvis enbart uppkomma i mål om betalningssäkring enligt förevarande lag. Bestämmelsen om att sådana beslut får överklagas direkt flyttas därför från 34 § FPL till *punkten 1*.

Enligt 7 § ersättningslagen ska en enskild begära ersättning innan ärendet eller målet avgörs. En för sen begäran får prövas om förseningen beror på något ursäktligt misstag. Det normala är alltså att länsrätten och kammarrätten beslutar om ersättning i samband med att ärendet avgörs men beslut kan i undantagsfall meddelas först efter avgörandet av ärendet.

Vi föreslår i avsnitt 6 att en enskild på ett tidigt stadium ska kunna ansöka om rätt till ersättning och få frågan prövad. Om länsrätten avslår en tidig ansökan bör den enskilde få överklaga beslutet direkt och inte först i samband med beslutet i huvudfrågan.

Frågan är om katalogen i 34 § FPL ska kompletteras med beslut om ersättning för biträdeskostnader enligt skatteförfarandelagen eller om regleringen ska ges här. Rätten till ersättning för biträdeskostnader enligt 40 kap. gäller enbart i ärenden och mål enligt den här lagen samt i andra ärenden och mål om skatt eller tull om aktuell lag hänvisar till bestämmelserna i 40 kap. Exempel på sådana

lagar är tullagen och kupongskattelagen. Bestämmelserna om ersättning är alltså inte generella på samma sätt som t.ex. bestämmelserna i rättshjälpslagen.

Med hänsyn till nu angivna förhållanden ges regleringen här och inte i 34 § FPL. I *punkten 2* föreskrivs att beslut om rätt till ersättning som meddelas innan målet avgörs får överklagas direkt.

Det bör avslutningsvis nämnas att förevarande paragraf är ett tillägg till 34 § FPL. Huvudregeln där och katalogen över beslut som undantas gäller alltså även mål enligt den här lagen.

Prövningstillstånd i kammarrätten

28 §

Här anges i vilka fall det krävs prövningstillstånd vid överklagande till kammarrätten. Det sägs i dag i 22 kap. 11 § SBL (prop. 1996/97:100, s. 638). Den paragrafen har ändrats flera gånger. Första ändringen kom 1998 när torgkontrollagen infördes (prop. 1997/98:100, s. 177 och 217). Paragrafen ändrades sedan 2000 i samband med att den särskilda anteckningsskyldigheten för säljare av investeringsguld infördes (prop. 1998/99:69, s. 41). År 2003 slopades kravet på prövningstillstånd för att kammarrätten ska pröva frågor om befrielse från särskilda avgifter (prop. 2002/03:106, s. 250). Kravet på prövningstillstånd för beslut om kontrollavgifter enligt torgkontrollagen blev dock kvar och i dag gäller kravet på prövningstillstånd även kontrollavgifterna enligt branschkontroll- och kassaregisterlagen (prop. 2005/06:169, s. 55 och 56 samt prop. 2006/07:105, s. 77–79).

Bestämmelser om prövningstillstånd i kammarrätt infördes 1994 i förvaltningsprocesslagen. Kravet på prövningstillstånd är inte generellt utan gäller bara om det är särskilt föreskrivet (prop. 1993/94:133, s. 33–35). Numer har krav på prövningstillstånd införts i så många författningar att prövningstillstånd får betraktas som huvudregel.

På skatteområdet får dock krav på prövningstillstånd snarare ses som undantag. Krav på prövningstillstånd gäller nämligen inte för beslut om underlag för inkomstskatt och beslut om slutlig skatt. Detsamma gäller beslut om arbetsgivaravgifter, skattavdrag, mervärdesskatt och punktskatt. För mål om skattetillägg, tvångsåtgärder och ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt m.m. finns inte heller något krav på prövningstillstånd.

De mål där krav på prövningstillstånd gäller är preliminär skatt, överföring av skatt till annan stat, befrielse från kostnadsränta, anstånd med redovisning eller betalning av skatt och kontrollavgifter. Krav på prövningstillstånd i kammarrätt vid överklagande av länsrättens beslut om preliminär skatt infördes 1994 (prop. 1993/94:151, s. 127, 128, 173 och 178–181).

Det ingår inte i utredningens uppdrag att utvärdera systemet med prövningstillstånd på skatteområdet och föreslå eventuella ändringar. Utredningstiden rymmer inte heller en sådan utvärdering. Vi har därför valt att lämna nuvarande ordning i stort sett oförändrad. I några fall föreslår vi dock att krav på prövningstillstånd införs. Det rör sig om mål som liknar de mål som i dag omfattas av krav på prövningstillstånd.

Första stycket 1 – registrering

Länsrättens beslut om registrering får i dag överklagas till kammarrätten utan krav på prövningstillstånd. I likhet med vad som redan i dag gäller för mål om preliminär skatt, anstånd m.m. ska det dock i fortsättningen krävas prövningstillstånd vid överklagande till kammarrätten.

Första stycket 2 – preliminär skatt

Den här punkten ersätter 22 kap. 11 § 1–4 SBL. Det innebär att krav på prövningstillstånd vid överklagande till kammarrätten alltför gälla för länsrättens beslut om på vilket sätt preliminär skatt ska tas ut, dvs. som F-skatt, A-skatt eller särskild A-skatt. Bestämmelser om på vilket sätt preliminär skatt ska tas ut ges i 8 och 9 kap.

I likhet med i dag ska prövningstillstånd även gälla vid överklagande av länsrättens beslut om debitering av preliminär skatt och om preliminär A-skatt. Bestämmelser om beslut om debitering av preliminär skatt och om preliminär A-skatt finns i 55 kap.

Av 22 kap. 11 § 4 SBL följer att krav på prövningstillstånd gäller för länsrättens beslut om verkställande av skatteavdrag. Med verkställande av skatteavdrag får förstås frågor om skatteavdrag ska göras från en viss ersättning, dvs. om arbetsgivaren är skyldig att

göra skatteavdrag. Skyldigheten att göra skatteavdrag regleras här i 10 kap.

Enligt 5 kap. 10 och 11 §§ SBL får Skatteverket under vissa förutsättningar besluta om befrielse från skatteavdrag. Av 22 kap. 2 § SBL följer att beslut om befrielse enligt 5 kap. 10 § samma lag inte får överklagas.

Motsvarande bestämmelser om befrielse från skatteavdrag finns här i 10 kap. 8 och 9 §§. I 5 § sägs att beslut om befrielse enligt 10 kap. 9 § inte får överklagas.

Beslut om befrielse från skattavdrag enligt 5 kap. 10 § SBL får anses gälla verkställande av skattavdrag, vilket innebär att det krävs prövningstillstånd i kammarrätten. Eftersom ett beslut om befrielse från skatteavdrag enligt 10 kap. 8 § avser preliminär skatt kommer kravet på prövningstillstånd i fortsättningen att framgå av den här punkten.

Det bör påpekas att krav på prövningstillstånd inte gäller vid överklagande av länsrättens beslut om skatteavdrag. Bestämmelser om beslut om skatteavdrag finns i 53 kap. Sådana beslut fattas för varje redovisningsperiod på grundval av innehållet i utbetalarens arbetsgivardeklaration. Arbetsgivardeklarationen ska enligt 26 kap. 20 § innehålla uppgift om den sammanlagda ersättning från vilken utbetalaren är skyldig att göra skattavdrag och sammanlagt avdraget belopp. En ersättning som omfattas av ett beslut om befrielse från skatteavdrag behöver alltså inte tas upp i deklARATIONEN.

Första stycket 3 – särskild inkomstskatteredovisning

Enligt 13 kap. 1 § beslutar Skatteverket om skatt för en fysisk person ska redovisas och betalas enligt bestämmelserna för att ta ut skatt enligt SINK, s.k. särskild inkomstskatteredovisning. Besluten om särskild inkomstskatteredovisning ligger till grund för hur skatten ska redovisas och betalas. Om ett sådant beslut har meddelats och en svensk utbetalare känner till det, ska utbetalaren göra skatteavdrag för särskild inkomstskatt i stället för preliminär skatt.

Ett beslut om särskild inkomstskatteredovisning förlorar sitt syfte om de aktuella inkomsterna redan har betalats ut. Beslut om särskild inkomstskatteredovisning ska alltså meddelas i förväg eller under löpande beskattningsår.

Beslut om särskild inkomstskatteredovisning påminner i väsentliga avseenden om beslut om hur preliminär skatt ska tas ut och i likhet med vad som gäller för sådana beslut bör prövningstillstånd gälla vid överklagande till kammarrätten. Däremot föreskrivs inte prövningstillstånd för beslut om särskild inkomstskatt enligt 54 kap., vilket är i linje med vad som gäller i fråga om övriga beslut om skatt.

Första stycket 4 – anstånd med att deklarerera eller att lämna särskilda uppgifter

Enligt 22 kap. 11 § 5 SBL gäller krav på prövningstillstånd vid överklagande till kammarrätten av länsrättens beslut om anstånd med redovisning av skatt. Eftersom skatt som ska redovisas i en skattedeklaration ska vara betald senast på deklarationsdagen och Skatteverket får bevilja anstånd med betalningen om deklarationsanstånd beviljas får krav på prövningstillstånd anses gälla för att kammarrätten ska pröva ett överklagande som avser anstånd med att lämna skattedeklaration.

Den här lagen innehåller till skillnad från LSK inget förbud mot att överklaga beslut om anstånd med att deklarerera inkomst utan sådant beslut ska i fortsättningen få överklagas. Prövningstillstånd ska dock krävas vid överklagande till kammarrätten. Detsamma ska gälla beslut om anstånd med att lämna särskilda uppgifter.

Första stycket 5 – undantag från skyldigheten att använda kassaregister

Skatteverket får enligt 39 kap. 11 § besluta om undantag från skyldigheten att använda kassaregister. Dessa beslut överklagas i dag enligt förvaltningslagen och av 22 a § andra stycket den lagen följer då att prövningstillstånd gäller vid överklagande till kammarrätt (prop. 2006/07:105, s. 79, 99 och 100). Kravet på prövningstillstånd vid överklagande till kammarrätt bibehålls genom förevarande punkt.

Första stycket 6 – deklarationsombud

Den här punkten ersätter 9 § tredje stycket lagen om deklarationsombud där det sägs att prövningstillstånd krävs vid överklagande till kammarrätten (prop. 2005/06:31, s. 47).

Första stycket 7 – kontrollavgift

Enligt 22 kap. 11 § 8 och 9 SBL gäller krav på prövningstillstånd vid överklagande till kammarrätt av beslut om kontrollavgift enligt torgkontroll- och branschkontrolllagen. Det är vidare beslutat att kontrollavgift enligt kassaregisterlagen ska tas ut enligt skattebetalningslagen och att prövningstillstånd ska krävas när beslut om sådana kontrollavgifter överklagas till kammarrätten. Den nya punkten, 10, i 22 kap. 11 § SBL träder dock inte i kraft förrän den 1 januari 2010 (prop. 2006/07:105).

Skattebetalningslagen innehåller även egna bestämmelser om kontrollavgift. Avgiften ska tas ut av näringsidkare som omsätter investeringsguld och som bryter mot skyldigheten att kontrollera identiteten hos köpare av sådant guld. För beslut om sådan avgift finns dock inget krav på prövningstillstånd vid överklagande till kammarrätten. I linje med vad som gäller för övriga kontrollavgifter bör dock prövningstillstånd krävas. Den här punkten omfattar alltså samtliga kontrollavgifter i 51 kap.

Andra stycket 8 – betalning eller återbetalning av skatt eller avgift

Enligt den här punkten ska krav på prövningstillstånd gälla vid överklagande till kammarrätten av beslut som avser betalning eller återbetalning av skatt. Med sådana beslut avses beslut i frågor som regleras i Avd. XIII Betalning och återbetalning av skatt eller avgift, närmare bestämt 61–65 kap.

I 63 kap. finns bestämmelser om anstånd med inbetalning av skatt och i likhet med vad som i dag gäller enligt 22 kap. 11 § 5 SBL ska krav på prövningstillstånd gälla för beslut om anstånd. Av 5 § andra stycket följer att regeringens beslut om anstånd enligt 63 kap. 4 § inte får överklagas.

Av 22 kap. 11 § 6 SBL följer att för länsrättens beslut om befrielse från kostnadsränta gäller krav på prövningstillstånd vid överklagande till kammarrätten. Här finns bestämmelsen om

befrielse från kostnadsränta i 65 kap. 16 §. Beslut om befrielse avser betalning eller återbetalning av skatt och av förevarande punkt följer alltså att krav på prövningstillstånd alltså gäller för mål om befrielse från kostnadsränta.

Enligt 22 kap. 11 § 7 SBL krävs det prövningstillstånd för att kammarrätten ska pröva ett överklagande av länsrättens beslut i en fråga om överföring av skatt till en annan stat. Bestämmelser om överföring av skatt till en annan stat finns i 64 kap. 7 och 8 §§. Beslut om överföring avser betalning och återbetalning av skatt, vilket innebär att krav på prövningstillstånd gäller enligt den här punkten. Av 5 § andra stycket följer att regeringens beslut om överföring av skatt enligt 64 kap. 8 § inte får överklagas.

I 18 kap. 4 b § SBL finns en bestämmelse om återbetalning av indirekt skatt till internationella organisationer m.fl. när rätt till skattefrihet föreligger i en annan omfattning än vad som följer av mervärdesskattelagen och punktskattelagarna. Paragrafen gäller dock inte om någon av följande bestämmelser om återbetalning är tillämplig, nämligen 10 kap. 5–8 §§ ML, 31 d § lagen om tobaksskatt, 31 d § lagen om alkoholskatt eller 9 kap. 1 § lagen om skatt på energi.

Nu aktuella bestämmelser om återbetalning och hur beslut i sådana återbetalningsfrågor överklagas är från 2004 och har aldrig ändrats (prop. 2004/05:15, s. 68–70).

Innehållet i 18 kap. 4 b § SBL finns här i 64 kap. 6 §. Beslut om sådan återbetalning täcks av den här punkten, vilket innebär att krav på prövningstillstånd vid överklagande till kammarrätten kommer att gälla om inte undantag görs.

Beslut om återbetalning enligt 18 kap. 4 b § räknas inte upp i 22 kap. 11 § samma lag och något krav på prövningstillstånd gäller därför inte i dag. Som redan nämnts gäller nämnda bestämmelse om återbetalning bara om bestämmelserna om återbetalning till internationella organisationer m.fl. i mervärdesskattelagen eller lagarna om skatt på alkohol, tobak och energi inte är tillämpliga. Beslut om återbetalning enligt lagarna om indirekt skatt överklagas enligt respektive lag och enligt dessa lagar krävs inte prövningstillstånd vid överklagande till kammarrätten, se t.ex. 20 kap. 1 § ML och 41 § lagen om tobaksskatt.

Mot bakgrund av nu angivna förhållanden undantas beslut om återbetalning på grund av skattefrihet enligt 64 kap. 6 § från denna punkt. I likhet med i dag krävs alltså inte prövningstillstånd vid överklagande till kammarrätten.

Andra stycket 9 – ersättning för kostnader för säkerhet

När det gäller Skatteverkets beslut om ersättning för säkerhet som ställts som villkor för anstånd hänvisar 17 kap. 13 § andra stycket SBL till bestämmelsen om överklagande i 11 § ersättningslagen. Bestämmelserna om säkerhet som villkor för anstånd och ersättning för ställd säkerhet finns här i 63 kap. 8–10 §§.

Även bestämmelserna i 11 kap. 12 andra stycket SBL om ersättning för kostnader för säkerhet som ställts för undvikande av skalbolagsbeskattning hänvisar till bestämmelsen om överklagande i ersättningslagen. Bestämmelser om säkerhet för undantag från skalbolagsbeskattning om ersättning för säkerhet som inte har behövts tas i anspråk finns här i 58 kap.

Hänvisningen till ersättningslagen innebär att det inte finns något krav på prövningstillstånd vid överklagande till kammarrätten.

Om en säkerhet inte behöver tas i anspråk, har den som ställt säkerhet rätt till skälig ersättning för kostnaderna. I fortsättningen bör det krävas prövningstillstånd för att beslut om sådan ersättning ska få överklagas till kammarrätten.

Beslut om ersättning för säkerhet som ställts för anstånd avser betalning av skatt, vilket innebär att krav på prövningstillstånd gäller redan enligt punkten 8.

Bestämmelsen om ersättning för säkerhet som ställts för undantag från skalbolagsbeskattning ges dock inte i Avd. XIII Betalning och återbetalning av skatter och avgifter utan i Avd. XII Beslut om skatter och avgifter och beslut om sådan ersättning kan därför trots att säkerheten avser slutlig skatt, inte anses omfattas av punkten 8.

Det nu sagda är skälet till att beslut om ersättning för kostnader för att ställa säkerhet för undantag från skalbolagsbeskattning ges i en egen punkt. Att beslut om ersättning för anståndssäkerhet, som omfattas av punkten 8, inte undantas beror på att det helt enkelt blir tydligare om båda besluten regleras i en och samma punkt.

Beslut om ersättning för kostnader för biträde

Av 34 a § första stycket FPL framgår att för mål där det är särskilt förskrivet, krävs prövningstillstånd för att kammarrätten ska pröva överklagandet. Av bestämmelsen följer att i mål där krav på pröv-

ningstillstånd är föreskrivet för det materiella avgörandet (huvudfrågan) gäller kravet samtliga länsrätters beslut i målet. Även beslut som har ett direkt samband med ett sådant mål kräver prövningstillstånd (prop. 1997/98:101, s. 72–75, 106 och 107).

Om en enskild begär ersättning för biträdeskostnader i ett mål där krav på prövningstillstånd är föreskrivet gäller kravet alltså också länsrätters beslut i ersättningsfrågan (jfr RÅ 1996 ref. 26, RÅ 2004 not. 217).

Det innebär att det inte krävs prövningstillstånd för att kammarrätten ska pröva ett överklagande av ett ersättningsbeslut som har meddelats i ett mål om inkomstskatt. Om målet i stället gäller t.ex. preliminär skatt eller anstånd krävs dock prövningstillstånd för att kammarrätten ska pröva ett överklagande i ersättningsfrågan.

Tiden för överklagande

29 §

Här anges tiden för överklagande av länsrätters och kammarrätters beslut. Överklagandetiden är två månader från den dag då den som beslutet gäller fick del av det (tvåmånadersfristen). Om Skattverket eller det allmänna ombudet överklagar räknas dock tiden från den dag då beslutet meddelades.

Paragrafen ersätter 6 kap. 13 § TL och hänvisningen dit i 22 kap. 13 § SBL (prop. 1989/90:74, s. 416 och prop. 1996/97:100, s. 638). Bestämmelsen i skattebetalningslagen har aldrig ändrats. Däremot har bestämmelsen i taxeringslagen ändrats vid två tillfällen. Första ändringen gjordes 1991 för att klargöra att överklagandetiden på två månader även gäller för kommun (prop. 1990/91:5). Dessutom ändrades bestämmelsen i samband med att Skatteverket bildades och funktionen allmänt ombud inrättades (prop. 2002/03:99, s. 299).

Hänvisningar till 6 kap. 10–24 § TL via 22 kap. 13 § SBL finns i

- 7 § första stycket torgkontrollagen (prop. 1997/98:100, s. 216),
- 19 § fjärde stycket branschkontrollagen (prop. 2005/06:169, s. 55–57 och 130),
- 32 § fjärde stycket kassaregisterlagen (prop. 2006/07:105, s. 77–79, 99 och 100), och

– 9 § första stycket lagen om deklarationsombud (prop. 2005/06:31, s. 58).

Bestämmelsen i torgkontrollagen ändrades i samband med att Skatteverket ersatte Riksskatteverket och de tio skattemyndigheterna (prop. 2002/03:99). Övriga paragrafer i uppräknningen har aldrig ändrats.

Om en företrädare överklagar ett beslut om företrädaransvar, ska enligt 22 kap. 14 § SBL överklagandet ha kommit in inom två månader från den dag då företrädaren fick del av beslutet. Överklagar det allmänna ombudet räknas tvåmånadersfristen från den dag då beslutet meddelades. Bestämmelsen är från 2003 (prop. 2002/03:128, s. 59) och infördes sannolikt för att termen ”skattskyldig” används i bestämmelsen om överklagandetid i 6 kap. 13 § TL dit skattebetalningslagen hänvisar.

Som sägs i kommentaren till 2 § ersätts termen ”den skattskyldige” 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. Förevarande paragraf omfattar alltså även företrädare och någon särskild bestämmelse om överklagandetid för beslut om företrädaransvar behövs därför inte längre.

I 11 § första stycket ersättningslagen sägs att ett ersättningsbeslut som meddelas i samband med avgörandet i det mål som kostnaderna hänför sig till (huvudmålet) får överklagas inom den tid som gäller för överklagande av huvudmålet. Paragrafen fick sin nuvarande lydelse 1994 (prop. 1988/89:126, s. 33 och prop. 1993/94:151, s. 176).

Någon bestämmelse om överklagandetid för ersättningsbeslut som inte meddelas i samband med huvudmålet finns inte, vilket innebär att tiden för överklagande är tre veckor enligt 6 a § första stycket FPL.

I fortsättningen ska överklagandetiden vara två månader oavsett när ersättningsbeslutet fattas. Skälen för den ändringen redovisas i avsnitt 6.

Tvångsätgärds- och betalningssäkringslagen innehåller inga bestämmelser om inom vilken tid ett beslut av länsrätten eller kammarrätten ska överklagas. Det innebär att i dag är överklagandetiden tre veckor enligt 6 a § första stycket FPL.

Genom förevarande paragraf kommer överklagandetiden för beslut om betalningssäkring och bevissäkring, som termen är här, att förlängas till två månader. Att avvika från tvåmånadersfristen

och i stället tillämpa en överklagandetid på tre veckor för sådana beslut leder nämligen inte till några fördelar utan bara till att regelverket blir svårare att överblicka.

I 30 § tvångsätgärdslagen sägs att Skatteverket får överklaga länsrättens beslut enligt den lagen. Bestämmelsen infördes ursprungligen för att det ansågs oklart om det allmänna hade rätt att överklaga beslut i en fråga som underställts länsrättens prövning (prop. 1993/94:151, s. 164). Paragrafen har ändrats tre gånger (prop. 1996/97:100, s. 672, prop. 2002/03:99, s. 303 och prop. 2003/04:64, s. 28).

Av 45 kap. 15 § följer att om granskningsledaren på grund av en akut risk för sabotage har beslutat om bevissäkring ska granskningsledaren snarast och senast inom fem dagar ansöka om bevissäkring hos länsrätten. Eftersom granskningsledaren förordnas av Skatteverket och beslutar i verkets namn råder det knappast någon tvekan om att Skatteverket har rätt att överklaga om länsrätten avslår ansökan (jfr betalningssäkring, 46 kap. 12 §). Här finns därför ingen särskild bestämmelse om att Skatteverket får överklaga länsrättens beslut om bevissäkring, dvs. ingen motsvarighet till bestämmelsen i 30 § tvångsätgärdslagen.

Lagen om deklarationsombud innehåller inte heller några bestämmelser om inom vilken tid länsrättens och kammarrättens beslut ska överklagas. Dagens överklagandetid är alltså tre veckor enligt 6 a § första stycket FPL. Den tiden förlängs nu till två månader.

Anslutningsöverklagande

30 §

Här finns en bestämmelse om anslutningsöverklagande. Bestämmelsen innebär att om någon som varit part i länsrätten eller kammarrätten överklagar, får motparten överklaga inom en månad från utgången av överklagandetiden för den som överklagade först. Motparten ges alltså en möjlighet att ansluta sig till överklagandeprocessen även om tiden för överklagande har gått ut. Syftet med anslutningsöverklagande är att förebygga att beslut överklagas enbart för att en part befäras att motparten ska överklaga.

Paragrafen ersätter 6 kap. 14 § TL (prop. 1989/90:74, s. 416). Sin nuvarande lydelse fick den paragrafen i samband med att Skatteverket bildades och funktionen allmänt ombud inrättades

(prop. 2002/03:99, s. 299). En rätt till anslutningsöverklagande har funnits sedan 1956 (prop. 1956:150, s. 317).

I 22 kap. 13 § SBL finns en hänvisning till 6 kap. 14 § TL. Vilka lagar som hänvisar till 6 kap. 14 § TL via skattebetalningslagen redogörs för i kommentaren till 29 §.

Betalningssäkringslagen, tvångsätgärdslagen, ersättningslagen och lagen om deklarationsombud ska upphävas och bestämmelserna ska i stället ges i förevarande lag. Dessa lagar innehåller inga bestämmelser om anslutningsöverklagande. Förevarande paragraf är dock generellt tillämplig på mål enligt denna lag, vilket innebär att anslutningsöverklagande blir möjligt även i mål om bevissäkring, betalningssäkring, ersättning och deklarationsombud.

Det allmänna får överklaga till fördel för den som beslutet gäller

31 §

I paragrafen sägs att Skatteverket och det allmänna ombudet får överklaga till fördel för den som beslutet gäller. Skatteverket är normalt motpart till den som beslutet gäller. I fall där det allmänna ombudet är den enskildes motpart är det ombudet och inte verket som får överklaga till fördel.

Skatteverkets rätt att överklaga till fördel finns i dag i 6 kap. 17 § TL (prop. 1989/90:74, s. 416 och 417). Den paragrafen har bara ändrats en gång, nämligen när Skatteverket bildades och funktionen allmänt ombud inrättades (prop. 2002/03:99, s. 299 och 300).

I 22 kap. 13 § SBL, som aldrig har ändrats, finns en hänvisning till 6 kap. 17 § TL. Vilka lagar som hänvisar till förfarandet i skattebetalningslagen och därmed till bestämmelserna om allmänna ombudets och Skatteverkets överklagande redogörs för i kommentaren till 29 §. När det gäller allmänna ombudet se även 23–25 §§.

Även i 30 § tvångsätgärdslagen sägs att Skatteverket får överklaga till förmån för en skattskyldig. Bestämmelsen lades till 2003 när Skatteverket bildades (prop. 1993/94:151, s. 164 och prop. 2002/03:99, s. 303). Sin nuvarande lydelse fick dock paragrafen 2004 (prop. 2003/04:64, s. 28).

Dessutom får Skatteverket och det allmänna ombudet enligt 2 § ersättningslagen föra talan till den skattskyldiges förmån. Den paragrafen har aldrig ändrats (prop. 1988/89:126, s. 25).

Enligt 6 kap. 9 a § TL och 22 kap. 8 § SBL får allmänna ombudet föra talan till den skattskyldiges förmån. Bestämmelserna fick sin nuvarande lydelse när funktionen allmänt ombud hos Skatteverket infördes, vilket var samtidigt som Skatteverket ersatte Riksskatteverket och de tio skattemyndigheterna.⁴⁶

Bestämmelserna om att Skatteverket och allmänna ombudet får överklaga till fördel får ses som ett undantag från 33 § andra stycket FPL där det sägs att länsrättens och kammarrättens beslut får överklagas av den som det angår och som beslutet har gått emot (jfr kommentaren till 2 § andra stycket).

Allmänna ombudets rätt att föra talan till den skattskyldiges förmån gäller även Skatteverkets beslut. Som sägs i anslutning till kommentarerna till 23–25 §§ behövs dock ingen sådan bestämmelse eftersom det följer av allmänna ombudets funktion att han eller hon får överklaga alla beslut av Skatteverket. Principen om att en part enbart får överklaga beslut som gått denne emot går nämligen inte att tillämpa på allmänna ombudets rätt att överklaga Skatteverkets beslut.

I 6 kap. 9 a och 17 §§ TL samt 22 kap. 8 § andra stycket SBL sägs att allmänna ombudet och Skatteverket inom den för verket gällande tiden får föra talan till den skattskyldiges förmån. Överklagandetiden för allmänna ombudet och Skatteverket finns i 29 § andra stycket och det behöver inte upprepas här att det är den tiden som gäller.

Av nyssnämnda paragrafer följer vidare att om allmänna ombudet eller Skatteverket överklagar har ombudet och verket samma behörighet som den skattskyldige. I 30 § tvångsåtgärdslagen finns en bestämmelse med samma innebörd men som enbart avser Skatteverket. Med samma behörighet som den skattskyldige avses bl.a. att verket får ändra yrkandet så länge inte frågan ändras och att verket får ta upp en fråga om skattetillägg om domstolen anser att den utan problem kan prövas i målet (prop. 1989/90:74, s. 416 och 417 samt prop. 2002/03:99, s. 303).

Av 32 § följer att den som har överklagat inte får ändra sin talan men under vissa förutsättningar får yrka något nytt. Enligt 34 § får den som har överklagat ett beslut i en fråga som har lett till skattetillägg även ta upp frågan om skattetillägg om domstolen anser att det kan ske utan problem. Dessa bestämmelser gäller även när Skatteverket eller allmänna ombudet överklagar till fördel för

⁴⁶ Prop. 1989/90:74, s. 322, 323 och 415, prop. 1996/97:100, s. 637 och prop. 2002/03:99, s. 298, 299 och 307.

den som ett beslut gäller och någon upplysning om det behövs inte i förevarande paragraf.

Betalningssäkringslagen och lagen om deklarationsombud innehåller inga bestämmelser om att Skatteverket och det allmänna ombudet får överklaga till fördel för den som ett beslut gäller. Det blir dock möjligt nu genom förevarande paragraf.

När det gäller betalningssäkring kan Skatteverket i stället för att överklaga beslutet om betalningssäkring begära att länsrätten häver beslutet om betalningssäkring (46 kap. 8 §). Vidare finns inget som hindrar att Skatteverket godkänner ett deklarationsombud vars godkännande verket tidigare återkallat och det även om länsrätten efter överklagande fastställt återkallelsen (jfr RÅ 2005 ref. 42).

Ändring av talan och möjligheten att ta upp nya frågor

32 och 33 §§

Innehållet i 32 § kommer från 6 kap. 18 § och 19 § första stycket TL. Bestämmelserna har aldrig ändrats (prop. 1989/90:74, s. 370–378, 417 och 418). Bestämmelserna i 33 § ersätter 6 kap. 19 § andra stycket TL, som aldrig har ändrats (prop. 1989/90:74, s. 370–378, 417 och 418). I 22 kap. 13 § SBL finns en hänvisning till 6 kap. 18 och 19 §§ TL. Vilka lagar som hänvisar till 6 kap. 18 och 19 §§ TL via skattebetalningslagen redogörs för i kommentaren till 29 §.

Enligt 32 *första stycket* får den som har överklagat inte ändra sin talan. Det innebär att klaganden inte får ta upp nya frågor, dvs. frågor som är nya i den meningen att de väcks först efter det att Skatteverket överlämnat överklagandet till länsrätten. Klaganden får inte heller ändra den fråga som väckts genom överklagandet och som omprövats av Skatteverket eller överlämnats till länsrätten utan omprövning.

I 32 § *andra stycket* anges vad klaganden får göra trots förbudet mot ändrad talan. Enligt *punkten 1* får klaganden inskränka sin talan. Dessutom får klaganden enligt *punkterna 2 och 3* åberopa en ny omständighet till stöd för sin talan eller yrka något nytt. Enligt 32 § *tredje stycket* gäller det dock endast under förutsättning att frågan som ska prövas, dvs. den genom överklagandet väckta frågan, inte ändras och att någon ny fråga inte tas upp i målet.

Någon definition av frågebegreppet finns inte i taxeringslagen, dvs. det finns ingen definition av vad som ska anses som frågan i ett mål. Det bör nämnas att någon sådan definition inte heller finns i

rättegångsbalken och att balkens bestämmelser om ändring av talan i 13 kap. 3 § tjänade som förebild vid utformandet av bestämmelserna i taxeringslagen (prop. 1989/90:74, s. 371).

I Almgren och Leidhammars handbok *Skatteförfarandet* redogörs för flera avgöranden i praxis om vad som ska anses som frågan i olika skattemål och utrymmet för ändring av talan (s. 6:18:1–6:19:4).

Bestämmelsen i 33 §, som enbart gäller mål i länsrätten, ger klaganden möjlighet att inom tiden för överklagande ta upp en ny fråga i målet under förutsättning att den nya frågan har samband med den fråga som ska prövas och att länsrätten anser att den nya frågan utan problem kan prövas i målet.

Syftet med bestämmelsen är att göra det möjligt för länsrätten att lägga samman mål som har samband med varandra utan att ett nytt överklagande ges in. Bestämmelsen avviker därmed från principen om att frågor som inte är tvistiga ska hållas borta från domstolen. Denna princip kommer till uttryck i 20–22 §§ där det bl.a. sägs att Skatteverket ska ompröva ett överklagat beslut och att överklagandet faller om verket ändrar beslutet så som klaganden begärt (prop. 1989/90:74, s. 417 och 418).

Betalningssäkringslagen, tvångsåtgärdslagen, ersättningslagen och lagen om deklaraionsombud ska upphävas och bestämmelserna ska i stället ges i förevarande lag. Dessa lagar innehåller inga bestämmelser om ändring av talan. Att innehållet i förevarande paragrafer i fortsättningen kommer att gälla vid överklagande av beslut om betalningssäkring, bevissäkring, ersättning och deklaraionsombud lär dock inte få någon praktisk betydelse.

Enligt den allmänna förvaltningsprocessen gäller nämligen i regel att en talan inte får ändras efter det att tiden för överklagande har gått ut. En talan får dock alltid inskränkas. Vidare innebär instansordningsprincipen att den som överklagar inte får ändra sin talan i den högre instansen annat än i inskränkande riktning. Däremot finns det inget hinder mot att åberopa nya omständigheter under förutsättning att det inte leder till att den genom överklagandet väckta talan inte ändras eller att en ny fråga tas upp i målet. Inom den allmänna förvaltningsprocessen finns inga regler om ändring av talan liknande dem som finns i 6 kap. 18–20 §§ TL utan vägledning hämtas från de allmänna rättsgrundsatser som finns i rättegångsbalken.⁴⁷

⁴⁷ Wennergren: *Förvaltningsprocesslagen*, 5:e u, s. 286 och 287, von Essen: Saken i förvaltningsprocessen, Förvaltningsrättslig tidskrift 2003, s. 503.

34 §

Här sägs att den som har överklagat ett beslut i en fråga som har lett till skattetillägg även får ta upp frågan om skattetillägg, om domstolen anser att skattetillägget utan problem kan prövas i målet. Paragrafen ersätter 6 kap. 20 § TL och hänvisningen dit i 22 kap. 13 § SBL, som aldrig har ändrats (prop. 1989/90:74, s. 418 och prop. 1996/97:100, s. 638). Vilka lagar som hänvisar till 6 kap. 20 § TL via skattebetalningslagen redogörs för i kommentaren till 29 §.

35 §

Om en domstol inte prövar en ny fråga, får domstolen överlämna frågan till Skatteverket för omprövning. Det följer i dag av 6 kap. 21 § TL, som bara har ändrats en gång och det var i samband med att Skatteverket ersatte Riksskatteverket och de tio skattemyndigheterna (prop. 1989/90:74, s. 418 och prop. 2002/03:99).

Paragrafen ersätter även hänvisningen till 6 kap. 21 § TL i 22 kap. 13 § SBL, som har behållit sin ursprungliga lydelse (prop. 1996/97:100, s. 638). Vilka lagar som hänvisar till 6 kap. 21 § TL via skattebetalningslagen redogörs för i kommentaren till 29 §.

Syftet med bestämmelsen är att förhindra att ett yrkande, som framställs inom tiden för omprövning, först avvisas som otillåten utvidgning av talan och därefter avvisas av Skatteverket på grund av att omprövning begärts för sent (prop. 1989/90:74, s. 418).

Betalningssäkringslagen, tvångsåtgärdslagen, ersättningslagen och lagen om deklarationsombud ska upphävas och bestämmelserna ska i stället ges i förevarande lag. Det innebär att besluten i fortsättningen ska omprövas och överklagas enligt bestämmelserna i den här lagen. Att den här bestämmelsen i fortsättningen även kommer att gälla frågor om betalningssäkring, bevissäkring (som är termen här), ersättning för biträde och frågor om deklarationsombud lär dock inte spela så stor roll i praktiken. Det beror dels på att omprövnings- och överklagandetiden är två månader, dels på att beslut i nu aktuella ämnen inte innehåller lika många olika frågor som ett beslut om slutlig skatt.

Deldom

36 §

Här ges domstolen möjlighet att i mål där det finns flera frågor meddela särskilt beslut i någon av frågorna trots att handläggningen av övriga frågor inte är klar. Paragrafen ersätter 6 kap. 22 § TL och hänvisningen dit i 22 kap. 13 § SBL, som båda har behållit sina ursprungliga lydelse (prop. 1989/90:74, s. 378, 379 och 418 samt prop. 1996/97:100, s. 638). Vilka lagar som hänvisar till 6 kap. 22 § TL via skattebetalningslagen redogörs för i kommentaren till 29 §.

Förebild för paragrafen är regeln om deldom i 17 kap. 4 § RB. I ett mål som rör flera olika sakfrågor kan det vara motiverat att genom deldom avgöra en fråga som avser ett stort belopp omedelbart utan att avvakta utredningen av övriga frågor. En deldom överklagas på samma sätt som övriga domar.

Förvaltningsprocesslagen innehåller inga bestämmelser om deldom och rättegångsbalkens bestämmelse förefaller inte tillämpas analogt inom förvaltningsprocessen.⁴⁸

Bestämmelsen om deldom i 6 kap. 22 § TL är inte tillämplig i mål enligt betalningssäkringslagen, tvångsätgårdslagen, ersättningslagen och lagen om deklarationsombud men eftersom bestämmelserna i nämnda lagar ska föras över till förevarande lag kommer det i fortsättningen att vara möjligt att meddela deldom i mål om betalningssäkring, bevissäkring (som är termen här), ersättning och deklarationsombud.

Mellandom

37 §

Paragraferna ersätter 6 kap. 23 § TL och hänvisningen dit i 22 kap. 13 § SBL, som båda har behållit sina ursprungliga lydelse (prop. 1989/90:74, s. 378, 379 och 418 samt prop. 1996/97:100, s. 638). Vilka lagar som hänvisar till 6 kap. 22 § TL via skattebetalningslagen redogörs för i kommentaren till 29 §.

I *första stycket* anges under vilka förutsättningar en domstol får meddela s.k. mellandom. Förebilderna finns i 17 kap. 5 § och 49 kap. 2 § andra stycket RB.

Ett exempel på när mellandom kan aktualiseras är när frågan är om någon är obegränsat skattskyldig i Sverige. I ett sådant mål kan

⁴⁸ Wennergren: *Förvaltningsprocesslagen m.m. En kommentar*, 5 u., s. 300.

det vara lämpligt att domstolen meddelar mellandom i frågan om obegränsad skattskyldighet. Om personen inte är obegränsat skattskyldig behöver ju storleken av vissa inkomster inte beräknas. Andra exempel där det kan vara lämpligt att meddela mellandom är mål där frågan är om en person ska beskattas för inkomst av tjänst eller näringsverksamhet. Om personen ska beskattas i tjänst kan processen koncentreras till frågor om inkomster och avdrag i det inkomstslaget, vilket är en processekonomisk fördel. Med andra ord kan det finnas skäl att meddela mellandom i en fråga som vid en viss utgång gör att andra frågor faller.

Enligt *andra stycket* ska domstolen om den meddelar mellandom bestämma om domen ska få överklagas direkt eller först i samband med domstolens dom i själva målet. Om domstolen bestämmer att mellandomen får överklagas direkt, får domstolen förordna att övriga frågor ska vila till dess att mellandomen har fått laga kraft. Detta sägs i dag i 6 kap. 23 § andra stycket TL. Om domstolen bestämmer att mellandomen får överklagas direkt gäller tiden för överklagande i 29 §.

Förvaltningsprocesslagen innehåller inga bestämmelser om mellandom och rättegångsbalken bestämmelse förefaller inte tillämpas analogt inom förvaltningsprocessen.⁴⁹ Däremot framgår det av 34 § FPL att s.k. mellanbeslut kan meddelas i vissa frågor.

Bestämmelserna om mellandom 6 kap. 23 § TL är inte tillämpliga i mål enligt betalningssäkringslagen, tvångsätgärdslagen, ersättningslagen och lagen om deklarationsombud men eftersom bestämmelserna i nämnda lagar ska föras över till förevarande lag kommer det i fortsättningen att vara möjligt att meddela deldom i mål om betalningssäkring, bevissäkring (som är termen här), ersättning och deklarationsombud.

Muntlig förhandling

38 §

I paragrafen sägs att om en enskild begär att muntlig förhandling ska hållas i ett mål om särskilda avgifter, ska länsrätt och kammarrätt hålla muntlig förhandling. Muntlig förhandling behöver dock inte hållas, om det finns anledning att anta att avgift inte kommer att tas ut. Det sägs i dag i 6 kap. 24 § TL, som aldrig har ändrats (prop. 1989/90:74, s. 418).

⁴⁹ Wennnergren: *Förvaltningsprocesslagen m.m. En kommentar*, 5:e u, s. 300.

Paragrafen ersätter även hänvisningen till 6 kap. 24 § TL i 22 kap. 13 § SBL, som har behållit sin ursprungliga lydelse (prop. 1996/97:100, s. 638). Som särskild avgift enligt skattebetalningsslagen räknas inte bara skattetillägg och förseningsavgift utan även sådan kontrollavgift i 15 kap. 9 § SBL som tas ut av säljare av investeringsguld som inte fullgjort skyldigheten att anteckna nödvändiga identifikationsuppgifter för köparen. Även här ska kontrollavgiften betraktas som en särskild avgift, se 50 kap. 1 §. Det innebär att förevarande bestämmelse är tillämplig i mål om sådana kontrollavgifter.

Bestämmelser om kontrollavgifter finns också i torgkontrollagen, branschkontrollagen och kassaregisterlagen och dessa bestämmelser förs nu också över till 50 kap. I nu nämnda lagar hänvisas via 22 kap. 13 § SBL till bestämmelsen om muntlig förhandling i 6 kap. 24 § TL. Det innebär att redan i dag gäller att i mål om kontrollavgift ska muntlig förhandling hållas om en enskild begär det och det inte finns anledning att anta att avgift inte kommer att tas ut. I fortsättningen följer det av förevarande paragraf.

Något bör också sägas om förevarande bestämmelses förhållande till 9 § FPL där det sägs 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.

Förevarande bestämmelse är från 1987 och 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 att eftergift kan ske med hänsyn till den skattskyldiges personliga förhållanden (prop. 1987/88:55, s. 12 och 13).

Liknande bestämmelser om muntlig förhandling gäller i mål om betalningssäkring och företrädaransvar (46 respektive 59 kap.) Anledningen till att bestämmelserna inte ges här i kapitlet om överklagande är att länsrätten beslutar som första instans i mål om betalningssäkring och företrädaransvar.

Skattetillägg utgör en anklagelse om brott i den mening som avses i Europakonventionens artikel 6. Som huvudregel gäller muntlighet vid domstolsprövningen av anklagelsen, vilket innebär att den enskilde har rätt till muntlig förhandling (prop. 2002/03:106, s. 66, 78 och 79).

I förarbetena till vissa av kontrollavgifterna uttalade regeringen att det inte kan uteslutas att även kontrollavgifterna omfattas av artikel 6 i Europakonventionen (prop. 2005/2006:169, s. 52–54 och prop. 2006/07:105, s. 73–75 och 97). I det lagstiftningsärende som föregick kassaregisterlagen uttalade Lagrådet att en kontrollavgift vid tillämpning av Europakonventionen är att anse som en brottspåföljd (prop. 2006/07:105, s. 161). Utgångspunkten är alltså att enskilda även i mål om kontrollavgifter har rätt till muntlig förhandling.

Avd. XV Verkställighet

68 kap. Besluts verkställbarhet

Huvudregeln

1 §

I paragrafen finns huvudregeln för när beslut enligt lagen blir gällande. Undantagen finns i 2 och 3 §§.

Beslut enligt lagen gäller omedelbart. Laga kraft krävs alltså inte för att besluten ska bli gällande. Det innebär t.ex. att skyldigheten att betala en beslutad skatt inte påverkas av en begäran om omprövning eller ett överklagande. En annan sak är att anstånd med att betala skatten kan beviljas enligt 63 kap.

Bestämmelsen innebär att Skatteverket kan, och i vissa fall ska, vidta åtgärder för att verkställa ett beslut som inte fått laga kraft. Verket får t.ex. inte avvakta med återbetalning av skatt på grund av att verket överklagat den dom som lett till att skatten satts ned. Indrivning ska, om förutsättningarna i 70 kap. är uppfyllda, begäras även om skattebeslutet inte fått laga kraft.

Av bestämmelsen följer också att bevissäkring och betalnings-säkring får verkställas omedelbart.

Även beslut som gäller annat än betalning av skatt omfattas av paragrafen. Som exempel blir ett beslut om att arbetsgivar-deklaration ska lämnas tidigare än normalt gällande även om det överklagas (26 kap. 32 §). Detsamma gäller beslut om ändrade redovisningsperioder (26 kap. 14 §).

Den omständigheten att besluten gäller omedelbart innebär givetvis inte att alla beslut ska verkställas omgående. Ett beslut om att skatt ska debiteras betyder inte att den skattskyldige omgående måste betala skatten för att undvika indrivning. Skatten ska betalas senast den förfallodag som följer av bestämmelserna i 62 kap. (17 kap. SBL). Från vilken tidpunkt ett beslut om ny redovisningsperiod ska börja tillämpas följer av 26 kap. 15–17 §§. Ett beslut om ändrad redovisningsperiod ska således lämna besked om från vilken period det gäller. Att besluten gäller omedelbart innebär alltså inte mer än att de gäller omedelbart *enligt sitt innehåll*.

Paragrafen ersätter 23 kap. 7 och 8 §§ SBL. Enligt 7 § påverkar en begäran om omprövning eller ett överklagande inte skyldigheten att betala den skatt som omprövningen eller överklagandet rör. En liknande bestämmelse fanns redan i 1953 års uppbördsförordning (prop. 1953:100, s. 288). 23 kap. 7 § SBL har ändrats i samband

med att arvs- och gåvoskatten samt den särskilda sjukförsäkringsavgiften kom och gick (prop. 1996/97:100, s. 640, prop. 2000/01:117, s. 73 och 74, prop. 2004/05:21, s. 107, prop. 2004/05:25, s. 27 och prop. 2006/07:1).

I 23 kap. 8 § SBL sägs att en åtgärd enligt skattebetalningslagen får verkställas även om det beslut som föranleder åtgärden inte har fått laga kraft. 23 kap. 8 § SBL har aldrig ändrats (prop. 1996/97:100, s. 640). Bestämmelsen har sitt ursprung i lagstiftning 1967 och avsikten var att bl.a. reglera återbetalning av skatt efter domstols dom (prop. 1967:130, s. 125 och 126).⁵⁰ 23 kap. 8 § SBL anger att verkställighet enligt utsökningsbalken får äga rum innan det aktuella beslutet fått laga kraft. Av 70 kap. 3 § framgår att verkställighet enligt utsökningsbalken får ske. Att det gäller även om beslutet inte fått laga kraft följer av att beslut gäller omedelbart enligt här aktuell bestämmelse.

Torgkontrollagen, branschkontrollagen och kassaregisterlagen ska upphävas och i stället ska den särskilda skattekontrollen och kravet på kassaregister regleras här i skatteförordningen. Enligt hänvisningar i dessa lagar gäller bestämmelserna i skattebetalningslagen om debitering, betalning, överklagande och förfarandet i övrigt i fråga om lagarnas kontrollavgifter (7 § första stycket torgkontrollagen, 19 § fjärde stycket branschkontrollagen och 32 § fjärde stycket kassaregisterlagen). I 1 kap. 2 § SBL sägs att lagen gäller vid bestämmande, debitering och betalning av nu aktuella kontrollavgifter. Beslut om kontrollavgift följer alltså i här aktuellt avseende redan skattebetalningslagens bestämmelser.

Paragrafen ersätter tillsammans med 3 § också 3 kap. 14 c § andra stycket TL samt 21 § tredje och fjärde styckena tvångsåtgärdslagen. Detsamma gäller de hänvisningar till 3 kap. 14 c § TL som finns i 14 kap. 5 § och 7 a § andra stycket SBL, 3 § tredje stycket torgkontrollagen samt 17 kap. 7 § LSK.

Bestämmelsen i 10 § första stycket betalningssäkringslagen ersätts också av förevarande paragraf. Bestämmelsen har kvar sin ursprungliga lydelse (prop. 1978/79:28, s. 151)⁵¹.

⁵⁰ Inledningsvis var bestämmelsen försedd med ett undantag enligt vilket taxeringsintendenten i vissa fall kunde anmäla hinder mot restitution. Härigenom skulle undvikas att restitution skedde av ett skattebelopp som senare återkrävdes. Undantaget slopades senare med hänsyn till att det inte borde ankomma på länsskattemyndigheten, som också skulle ha hand om processföringen, att bestämma att verkställighet av en domstols beslut ska anstå (prop. 1986/87:47, s. 177).

⁵¹ Bestämmelsen gavs ursprungligen i 9 § men flyttades 1990 till 10 § (prop. 1989/90:3).

En annan lag som ska fogas in i den nya skatteförfarandelagen är lagen om deklarationsombud. Skatteverket och allmän förvaltningsdomstol får enligt 6 § andra stycket lagen om deklarationsombud besluta att ett beslut om avregistrering av deklarationsombud ska gälla omedelbart. Bestämmelsen är aldrig ändrad (prop. 2005/06:31, s. 42, 43 och 57).

Den outtalade huvudregeln är således att ett beslut om avregistrering inte gäller omedelbart. I den nya lagen kommer ett avregistreringsbeslut att motsvaras av ett beslut om återkallelse av godkännande som deklarationsombud (se författningskommentaren till 6 kap. 8 §). Ett sådant beslut innebär för den deklarationskyldige att han inte kan deklarerat genom ombudet, utan att han antingen själv får underteckna deklARATIONEN eller låta ett annat deklarationsombud deklarerat. För ett deklarationsombud som får godkännandet återkallat på grund av att han bedöms vara olämplig kan beslutet få allvarliga konsekvenser för möjligheten att driva verksamhet.

Även andra beslut enligt lagen kan vara ingripande för den som beslutet gäller. En återkallelse av godkännande för F-skatt är t.ex. ofta av avgörande betydelse för möjligheten att driva en näringsverksamhet vidare. Sådana beslut gäller omedelbart⁵². Detsamma bör enligt utredningens mening vara huvudregeln för beslut om återkallelse av godkännande som deklarationsombud. Förhållandena skiljer sig något från vad som gäller vid återkallelse av godkännande för F-skatt genom att den deklarationskyldige huvudmannen direkt påverkas av återkallelsen. Det finns därför skäl att ge Skatteverket möjlighet att i beslutet avvika från huvudregeln, se 3 §.

Undantag

2 §

I paragrafen finns ett undantag från huvudregeln om att beslut enligt lagen gäller omedelbart. Ett beslut om ersättning för kostnader får enligt paragrafen inte betalas ut förrän beslutet fått laga kraft mot Skatteverket.

⁵² När det gäller rättsverkningarna av ett godkännande för F-skattsedel finns det särskilda bestämmelser som innebär att skatteavdrag inte ska göras om uppdragstagaren är godkänd för F-skatt när ersättningen bestäms eller när den betalas (10 kap. 10 §). Att återkallelsebeslutet gäller direkt får alltså endast effekt för uppdrag som ingås efter återkallelsen.

Bestämmelsen ersätter bl.a. 6 § första stycket lagen om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt m.m. som har behållit sin ursprungliga lydelse (prop. 1988/89:126, s. 30). I 40 kap. finns bestämmelserna om ersättning för kostnader för biträde.

Om säkerhet som ställts för undantag från skalbolagsbeskattning inte behöver tas i anspråk, har den som ställt säkerheten enligt 58 kap. 4 § rätt till skälig ersättning för kostnaderna. Detsamma gäller enligt 63 kap. 10 § om en säkerhet för anstånd inte behöver tas i anspråk.

Bestämmelser om skälig ersättning för ställd säkerhet finns i dag i 11 kap. 12 § andra stycket SBL och 17 kap. 3 § andra stycket samma lag. Där hänvisas bl.a. till 6 § ersättningslagen, vilket innebär att inte heller ersättning för ställd säkerhet får betalas ut förrän beslutet har fått laga kraft mot Skatteverket.

Förevarande paragraf ersätter alltså även hänvisningarna i 11 kap. 12 § andra stycket SBL och 17 kap. 3 § andra stycket samma lag till 6 § ersättningslagen.

Hänvisningen i 11 kap. 12 § SBL är från 2002 (prop. 2001/02:165, s. 76). Den fanns ursprungligen 11 kap. 11 b § SBL men flyttades 2003 till 11 kap. 12 § SBL (prop. 2002/03:96, s. 190). Den nuvarande lydelsen av 11 kap. 12 § är från 2009 (prop. 2008/09:40, s. 45).

Hänvisningen i 17 kap. 3 § SBL fanns med i den ursprungliga lydelsen av skattebetalningslagen (prop. 1996/97:100, s. 612). Den paragrafen fick sin nuvarande lydelse 2004 (prop. 2003/04:99).

3 §

Huvudregeln är enligt 1 § att beslut enligt lagen gäller omedelbart. När det gäller beslut om återkallelse av godkännande som deklara-tionsombud (6 kap. 8 §), beslut om bevissäkring (45 kap.) och beslut om undantag från kontroll (47 kap.) ger förevarande paragraf beslutsfattaren möjlighet att avvika från huvudregeln och i beslutet ange från vilken tidpunkt beslutet ska gälla.

Tillsammans med 1 § ersätter paragrafen bestämmelserna om tvångsåtgärder och undantagande av handling eller uppgift i 3 kap. 14 c § andra stycket TL samt 21 § tredje och fjärde styckena tvångsåtgärds-lagen. Detsamma gäller de hänvisningar till 3 kap. 14 c § TL som finns i 14 kap. 5 § och 7 a § andra stycket SBL, 3 § tredje stycket torgkontrollagen samt 17 kap. 7 § LSK.

För beslut om återkallelse av godkännande som deklarationsombud finns ingen motsvarighet till paragrafen. Enligt dagens regler blir sådana beslut som huvudregel gällande först när de fått laga kraft. Som framgår av författningskommentaren till 1 § föreslår vi att dessa beslut ska bli gällande omedelbart. Skatteverket har dock möjlighet att besluta på annat sätt med stöd av förevarande paragraf. Det kan vara motiverat om beslutet fattas i nära anslutning till ett deklarationstillfälle. Verket kan då besluta att återkallelsen ska gälla från ett visst senare datum. Härigenom är det möjligt att mildra effekterna av återkallelsen för den deklarationskyldige. I de fall verket väljer att inte avvika från huvudregeln återstår för den som är missnöjd att överklaga återkallelsebeslutet och begära att länsrätten förordnar om att beslutet tills vidare inte ska gälla (inhibition) enligt 28 § FPL.

69 kap. Verkställighet av beslut om tvångsåtgärder

Omedelbar verkställighet

I 21 § tredje stycket tvångsåtgärdslagen sägs att ett beslut om åtgärd får verkställas omedelbart, om inte något annat anges i beslutet. Bestämmelsen fanns med i den ursprungliga lydelsen av tvångsåtgärdslagen och har aldrig ändrats (prop. 1993/94:151, s. 110, 111 och 160).

Enligt 10 § betalningssäkringslagen får ett beslut om betalningssäkring verkställas omedelbart. Bestämmelsen gavs ursprungligen i 9 § men flyttades 1990 till dagens placering (prop. 1978/79:28, s. 151 och prop. 1989/90:3). Den nuvarande lydelsen tillkom i samband med att Skatteverket ersatte Riksskatteverket och de tio skattemyndigheterna (prop. 2002/03:99). Att verkställighet får ske omedelbart har alltså gällt sedan betalningssäkringslagen trädde i kraft.

Att beslut om betalningssäkring får verkställas omedelbart följer nu av 68 kap. 1 §. Av 68 kap. 3 § 2 följer i likhet med i dag att ett beslut om bevissäkring inte får verkställas omedelbart om något annat anges i beslutet.

Bevissäkring

1 §

Av paragrafen följer att ett beslut om bevissäkring faller om inte verkställigheten påbörjas inom en månad från dagen för beslutet. Det följer i dag av 21 § tredje stycket tvångsåtgärdslagen. Bestämmelsen har samma lydelse i dag som när tvångsåtgärdslagen infördes (prop. 1993/94:151, s. 110, 111 och 160). Däremot har 21 § ändrats vid flera tillfällen. Den senaste lydelsen är från 2000 och tillkom i samband med tullagen (prop. 1999/2000:126).

2 §

Här sägs att det är Kronofogdemyndigheten som på begäran av Skatteverket verkställer beslut om bevissäkring men att granskningsledaren får verkställa beslut om bevissäkring i verksamhetslokaler om det kan ske obehindrat. Paragrafen ersätter 21 § första stycket tvångsåtgärdslagen, som behållit sin ursprungliga lydelse (prop. 1993/94:151, s. 110, 111 och 160).

Att granskningsledaren bara får verkställa om det kan ske obehindrat innebär att så fort det blir fråga om någon form av våld eller motstånd måste granskningsledaren anlita Kronofogdemyndigheten för att verkställa beslutet. Motståndet behöver inte vara aktivt utan det räcker att den granskade exempelvis ställer sig framför ett skåp eller en dörr.

Tvångsåtgärdslagen gäller vid revision enligt tullagen och för kontroll av att föreläggande enligt 6 kap. 25 § tullagen fullgjorts riktigt och fullständigt. Enligt 21 § andra stycket tvångsåtgärdslagen är det Tullverket som verkställer beslut om åtgärder som grundar sig på kontroll enligt tullagen och verket har då samma befogenheter som Kronofogdemyndigheten.

Genom ändringar i tullagen föreskrivs nu i stället att 45 kap. om bevissäkring ska gälla för nämnda kontroller enligt tullagen. I anslutning till den bestämmelsen sägs att när det gäller verkställigheten har Tullverket samma befogenheter som Kronofogdemyndigheten.

3 §

I paragrafen sägs att verkställigheten av ett beslut inte får leda till större kostnader eller olägenheter än vad som är nödvändigt. En motsvarande bestämmelse finns i dag i 23 § tvångsåtgärdslagen. Den bestämmelsen har behållit sin ursprungliga ordalydelse (prop.

1993/94:151, s. 110, 111 och 160). När bestämmelsen nu förs över hit ändras dock ordalydelsen något. Ändringen är att det uttryckligen sägs att verkställigheten inte får leda till större kostnader än nödvändigt.

Med ”den som beslutet gäller” avses den som utreds och om beslutet ska verkställas hos någon annan än den som utreds, även denne. Om handlingar i samband med en revision ska eftersökas på annan plats än i den reviderades verksamhetslokaler gäller beslutet alltså både den reviderade och den som disponerar de utrymmen där eftersökningen ska ske. Se även kommentaren till 45 kap. 17 §.

Att det krävs särskilda skäl för att beslut ska få verkställas mellan kl. 19.00 och kl. 8.00 gäller i dag enligt 21 § tredje stycket tvångsätgärdslagen och har gällt sedan tvångsätgärdslagen trädde i kraft (prop. 1993/94:151, s. 160). Särskilda skäl finns t.ex. om bevissåkringen riktar sig mot en kvällsöppen restaurang.

Förutsättningar för verkställighet

4 §

Enligt 22 § tredje stycket tvångsätgärdslagen ska den som berörs av ett beslut enligt 6 § samma lag underrättas om beslutet omedelbart efter det att beslutet har verkställts. Bestämmelsen, som har behållit sin ursprungliga lydelse, innebär att den som ett beslut enligt 6 § tvångsätgärdslagen gäller inte behöver underrättas innan verkställigheten, utan det är tillräckligt med en underrättelse omedelbart efter verkställigheten (prop. 1993/94:151, s. 161).

Beslut enligt 6 § tvångsätgärdslagen är dels beslut om att eftersöka och ta om hand handlingar under en s.k. tvångsrevision, dels beslut om att omhändertaga handlingar som påträffas under en revision som med den reviderades medgivande bedrivs i verksamhetslokalerna. I båda fallen fattas beslutet av granskningsledaren (45 kap. 13 § andra stycket).

Med tvångsrevision avses att länsrätten beslutat att revisionen får genomföras i den reviderades verksamhetslokaler. Själva beslutet om tvångsrevision får inte verkställas utan att den reviderade har underrättats om länsrättens beslut och getts skälig tid att inställa sig. Det följer i dag av 22 § första och andra styckena tvångsätgärdslagen.

Även i fortsättningen ska beslut om att omhändertaga handlingar under tvångsrevision och under revision i samverkan med den

reviderade få verkställas utan att den som beslutet gäller underrättas i förväg. Om så sker ska dock underrättelse i stället ske omedelbart efter verkställigheten. Detta uppnås genom förevarande paragraf. De beslut om omhändertagande av handlingar som i dag regleras i 6 § tvångsätgärdslagen regleras här i 45 kap. 4 och 5 §§.

En fråga som bör ställas är om även beslut om försegling bör få verkställas utan att den som beslutet gäller underrättas i förväg.

Om det behövs för att skydda handlingar som ska granskas eller tas om hand under tvångsrevision får enligt 45 kap. 12 § 1 lokal, förvaringsplats eller annat utrymme förseglas. Rör det sig om en revision som bedrivs i verksamhetslokalerna efter den reviderades medgivande får försegling beslutas för att skydda handling som ska tas om hand om handlingen inte kan föras från platsen och det finns en befarad risk för sabotage (45 kap. 12 § 2).

Under en tvångsrevision kan det även bli aktuellt att eftersöka och omhänderta handlingar på andra ställen än i verksamhetslokalerna. För det fallet och fall där handlingar ska eftersökas och tas om hand utan samband med någon tvångsrevision finns en gemensam bestämmelse om försegling. Enligt bestämmelsen, som finns i 45 kap. 12 § 3, får försegling beslutas om handlingarna inte omedelbart kan föras från platsen. Beslutet om att handlingarna får eftersökas och tas om hand ska enligt 45 kap. 13 § första stycket fattas av länsrätten, men av andra stycket i nämnda paragraf följer att granskningsledaren beslutar om försegling för att skydda handlingarna.

De beslut om omhändertagande som i dag får verkställas utan underrättelse är de som granskningsledaren får fatta. Granskningsledaren får som sagts ovan även besluta om försegling. Syftet med förseglingen är att skydda handlingarna eller om man så vill att säkra verkställigheten av beslutet att omhänderta handlingarna. Förseglingen är alltså ett led i omhändertagandet. Det nu sagda och effektivitetsskäl talar för att om beslutet att omhänderta handlingarna får verkställas utan att den som beslutet gäller underrättas i förväg bör detsamma gälla ett beslut om försegling för att skydda handlingarna. Från rättssäkerhetssynpunkt finns det knappast något att invända mot en sådan ordning. Här sägs därför att ett beslut om försegling för att skydda handlingar som ska tas om hand under en tvångs- eller samverkansrevision i verksamhetslokalerna får verkställas utan att den som beslutet gäller underrättas i förväg (45 kap. 4 och 5 §§ samt 12 §1 och 2).

Som nämnts ovan får försegling även beslutas för att skydda handlingar som under en tvångsrevision ska granskas utan att omhändertas (45 kap. 3 § och 12 § 1). Även sådana beslut om försegling bör få verkställas utan att den reviderade underrättas i förväg.

I fall där det är länsrätten som beslutar att handlingar får eftersökas och tas om hand ska den som beslutet gäller underrättas om beslutet innan verkställigheten och ges skälig tid att inställa sig. Om det under verkställigheten uppkommer behov av försegling för att skydda handlingarna får granskningsledaren besluta om försegling under förutsättning att handlingarna inte omedelbart kan föras från platsen (45 kap. 6–9 §§ och 12 § 3). Denna situation kan jämföras med att det under en tvångsrevision uppkommer behov av att omhänderta handlingar i den reviderades verksamhetslokaler. Ett beslut om omhändertagande får i sådana fall fattas av granskningsledaren och verkställas utan att den reviderade underrättas i förväg. Motsvarande bör gälla i fråga om nu aktuella beslut om försegling. Det föreskrivs därför att förevarande paragraf ska omfatta samtliga varianter av försegling, vilket uppnås med en hänvisning till 45 kap. 12 §.

5 §

Paragrafen ersätter delar av 22 § första stycket tvångsåtgärdslagen och första meningen i nämnda paragrafs andra stycke. Övriga bestämmelser om förutsättningarna för verkställighet i 22 § första och andra styckena tvångsåtgärdslagen ges i 6 §. Bestämmelserna delas upp för att underlätta läsningen. Här ges den ena förutsättningen för verkställighet, nämligen att den som beslutet om bevissäkring gäller ska underrättas om beslutet innan verkställigheten. Om det finns synnerliga skäl får dock verkställighet ske även om det inte har gått att nå den som beslutet gäller. Den andra förutsättningen – att den som beslutet gäller ska ges skälig tid för att inställa sig och undantagen därifrån – finns i 6 §.

Innehållet i 22 § tvångsåtgärdslagen är detsamma i dag som när lagen infördes (prop. 1993/94:151, s. 110, 111, 160 och 161).

Enligt 45 kap. 17 § ska den som ett beslut om bevissäkring gäller underrättas om beslutet omedelbart. Underrättelse får dock ske i samband med att beslutet verkställs om det finns en påtaglig risk för sabotage om den som beslutet gäller underrättas i förväg. Av 1 § följer att ett beslut om bevissäkring får verkställas omedelbart. Förevarande paragraf innebär dock att andra beslut om bevis-

säkring än de som avses i 4 § inte får verkställas förrän den som beslutet gäller har underrättats om beslutet.

Vanligtvis ska beslutet verkställas hos den granskade, men det förekommer att verkställigheten ska ske hos någon annan än den granskade. I sådana fall ska både den granskade och den hos vilken beslutet ska verkställas underrättas innan beslutet får verkställas.

Den som beslutet gäller ska ha nåtts av beslutsunderrättelsen för att verkställighet ska få ske. Som redan sagts inledningsvis är det dock inget absolut krav utan har den som beslutet gäller inte gått att nå får beslutet ändå verkställas om det finns synnerliga skäl. I förarbetena till tvångsätgärdslagen nämns som exempel på synnerliga skäl att den som ska underrättas medvetet håller sig undan. Andra exempel som nämns är att det inte finns någon behörig företrädare för ett företag som ska underrättas eller att den som ska underrättas uppehåller sig utomlands och inte kan nås under längre tid (prop. 1993/94:151, s. 161).

6 §

I 5 § finns den ena förutsättningen för verkställighet – beslutsunderrättelsen – och här den andra, nämligen att den som ska underrättas även ska ges skälig tid att inställa sig. Även från denna förutsättning finns undantag. Paragrafen ersätter delar av 22 § första och andra styckena tvångsätgärdslagen. Bestämmelserna i 22 § tvångsätgärdslagen har aldrig ändrats (prop. 1993/94:151, s. 110, 111, 160 och 161).

Rätten att få skälig tid för att inställa sig gäller bara den som ska underrättas i förväg, dvs. innan verkställigheten.

I dag sägs att den som beslutet gäller ska ges tillfälle att närvara och att verkställigheten inte får påbörjas förrän den som beslutet gäller haft skälig tid att inställa sig och att tillkalla ombud eller biträde. Ordalydelsen kortas nu ned något och här sägs bara att den som ska underrättas innan verkställigheten samtidigt ska ges skälig tid att inställa sig och att tillkalla ombud eller biträde. Det innebär i likhet med i dag att verkställigheten inte får påbörjas förrän den som beslutet gäller och eventuellt ombud eller biträde har haft skälig tid för att inställa sig.

Enligt dagens bestämmelse ges den som beslutet gäller rätt att närvara själv eller genom behörig företrädare och att tillkalla ombud eller biträde. Beslutet får inte verkställas förrän de som har rätt att närvara haft skälig tid att inställa sig.

Om beslutet om betalningssäkring avser t.ex. en juridisk person är det självklart att det är en behörig företrädare som ska ges skälig tid att inställa sig. Det behöver inte anges särskilt och termen ”behörig företrädare” tas därför bort.

Enligt 22 § andra stycket tvångsåtgärdslagen gäller inte kravet på skälig tid för inställelse om bevissäkringen därigenom fördröjs väsentligt eller om det finns en påtaglig risk att ändamålet med åtgärden annars inte uppnås. Dessa undantag från nämnda krav ges nu här. Det bör noteras att undantagen bara gäller rätten att ges skälig tid att inställa sig och att kravet på beslutsunderrättelse enligt 5 § inte påverkas. Den tid som den som beslutet gäller eller ett ombud eller biträde behöver för att inställa sig kan t.ex. vara för lång för att det ska vara rimligt att vänta med verkställigheten. Om villkoren för undantag i *punkterna 1* eller *2* är uppfyllda kan verkställigheten påbörjas så snart den som beslutet gäller har underrättats.

Befogenheter och begränsningar vid verkställigheten

7 §

Paragrafen ersätter 24 § första och tredje styckena tvångsåtgärdslagen. Innehållet i 24 § tvångsåtgärdslagen har aldrig ändrats (prop. 1993/94:151, s. 161 och 162). Bestämmelsen i 24 § andra stycket tvångsåtgärdslagen ges i 8 §.

I *första stycket* sägs att när en handling tas om hand får även pärm, mapp eller dylikt förvaringsmaterial tas med. Syftet är att handlingarna efter omhändertagandet inte ska förvaras osorterade, utan i den pärm eller mapp som de förvarades i när de togs om hand (prop. 1993/94:151, s. 161). Att det bara är det förvaringsmaterial som handlingen förvaras i som får tas med är självklart och det behöver därför inte sägas. Ordalydelsen ”i vilken handlingen förvaras” finns därför inte med här.

Eftersom elektroniska handlingar – upptagningar som bara kan uppfattas med ett tekniskt hjälpmedel – bara omhändertas tillsammans med ett datamedium (databärare) blir det, om de elektroniska handlingarna inte kan kopieras på plats, aktuellt att även omhänderta datamedia, t.ex. en hårddisk eller CD-skiva. Med andra ord är det i sådana fall nödvändigt att även omhänderta förvaringsmaterialet. Var gränsen mellan själva den elektroniska handlingen och förvaringsmaterialet går är ofta svårt att fastställa,

vilket dock spelar mindre roll eftersom förevarande paragraf medger att även förvaringsmaterial får tas om hand (Skatteverket: *Handledning för skatterevision 2004*, s. 177).

Av *andra stycket* följer att om en elektronisk handling tas om hand ska, om möjligt, ett exemplar lämnas kvar. Om t.ex. en CD-skiva med bokföringsmaterial ska omhändertas bör ett exemplar lämnas kvar hos den granskade. En kopia av den CD-skiva som ska omhändertas får i så fall göras. Om material omhändertas genom att uppgifter förs över från den granskades hårddisk till en CD-skiva behöver dock ingen kopia göras till den granskade.

8 §

Första stycket ersätter 25 § andra stycket tvångsätgärdslagen, som har behållit sin ursprungliga lydelse (prop. 1993/94:151, s. 161 och 162). Däremot har 25 § tvångsätgärdslagen ändrats en gång, nämligen 1999 då det tidigare tredje stycket upphävdes (prop. 1998/99:34).

Bestämmelsen ger verkställande myndighet befogenhet att använda tekniska hjälpmedel som finns hos den där beslutet verkställs. Om t.ex. den granskade inte hjälper till att ta fram kopior på de handlingar som ska tas om hand, får tjänsteman som verkställer beslutet använda tekniska hjälpmedel, t.ex. en dator, för att ta fram kopior. Tekniska hjälpmedel får även användas för att kontrollera att myndigheten fått alla elektroniska handlingar som omfattas av beslutet (prop. 1993/94:151, s. 162).

I *andra stycket* sägs att om det finns synnerliga skäl får tekniskt hjälpmedel tas om hand. Det sägs i dag i 24 § andra stycket tvångsätgärdslagen, som aldrig har ändrats (prop. 1993/94:151, s. 161 och 162). Bestämmelsen finns för att handlingar inte ska undgå granskning på grund av att Skatteverket saknar nödvändiga tekniska hjälpmedel. Om verket saknar sådana hjälpmedel och handlingarna inte kan granskas i verksamhetslokalen får tekniska hjälpmedel som behövs för att läsa handlingarna tas om hand. Det krävs dock synnerliga skäl, vilket innebär att det inte får finnas någon rimlig möjlighet för granskningsledaren att skaffa adekvat utrustning på annat sätt (prop. 1993/94:151, s. 161 och 162).

9 §

I 3 kap. 12 § tredje stycket TL sägs att vid granskning av elektroniska handlingar får endast de tekniska hjälpmedel och sökbegrepp användas, som behövs för att tillgodose ändamålet med

revisionen. Vidare sägs att granskningen inte får ske via telenät. Dessa bestämmelser ges här i 42 kap. 10 § fjärde stycket, dvs. i kapitlet om revision.

Bestämmelserna ska i likhet med i dag även gälla när beslut om bevissäkring verkställs, vilket uppnås genom en hänvisning till nyssnämnda lagrum. Det bör påpekas att de begränsningar som följer av 42 kap. 10 § fjärde stycket inte bara gäller vid verkställighet av bevissäkring i samband med revision utan vid all bevissäkring som går ut på att eftersöka och omhänderta handlingar.

Paragrafen ersätter 25 § första stycket tvångsätgärdslagen, som har behållit sin ursprungliga lydelse (prop. 1993/94:151, s. 162). Däremot har 25 § tvångsätgärdslagen ändrats en gång, nämligen 1999 då det tidigare tredje stycket upphävdes (prop. 1998/99:34).

Kronofogdemyndighetens befogenhet att använda tvång

10 §

Paragrafen anger vilka befogenheter Kronofogdemyndigheten har vid verkställigheten av beslut om bevissäkring. Motsvarande reglering finns i dag i 23 § tvångsätgärdslagen, som aldrig har ändrats (prop. 1993/94:151, s. 161). Bestämmelserna stämmer i stort överens med 2 kap. 17 § utsökningsbalken där Kronofogdemyndighetens befogenhet att använda tvångsmedel vid förrättning regleras.

Det bör noteras att förevarande paragraf inte ger granskningsledaren några befogenheter, vilket beror på att granskningsledaren bara får verkställa beslut om det kan ske obehindrat.

Återlämnande av handlingar

11 §

I paragrafen, som ersätter 26 § tvångsätgärdslagen, sägs att granskningsledaren ska återlämna handlingar och annat som tagits om hand så snart de inte längre behövs. Innehållet i 26 § tvångsätgärdslagen är detsamma i dag som när lagen infördes (prop. 1993/94:151, s. 163).

Här sägs inte, till skillnad från i 26 § tvångsätgärdslagen, att vid bedömningen av om handlingarna alltjämt behövs hänsyn ska tas till i vilken utsträckning de behövs som bevis i ärenden eller mål

om skatt eller avgift. Det innebär dock ingen ändring i sak utan bara att ett onödigt påpekande tas bort.

Om granskningsledaren avslår en begäran om att få tillbaka handlingar, får den granskade överklaga beslutet (prop. 1993/94:151, s. 163). Bestämmelser om överklagande finns i 67 kap.

Verkställighetsbevis

12 §

Paragrafen ger den som ett beslut om bevissäkring gäller rätt att få ett bevis över verkställigheten. I paragrafen sägs också vilka uppgifter beviset ska innehålla. Rätten att få ett bevis över verkställigheten och vad det ska innehålla regleras i dag i 27 § tvångsätgärdslagen. Den paragrafen har aldrig ändrats (prop. 1993/94:151, s. 163).

Beviset ska utfärdas av den som verkställt bevissäkringen. En bestämmelse med det innehållet kan dock ges i förordning.

Betalningssäkring

13 §

I paragrafen sägs att det är Kronofogdemyndigheten som på begäran av Skatteverket verkställer beslut om betalningssäkring. Detta sägs i dag i 10 § andra stycket betalningssäkringslagen. Bestämmelsen gavs ursprungligen i 9 § men flyttades 1990 till nyssnämnda paragrafs andra stycke (prop. 1978/79:28, s. 151 och prop. 1989/90:3). Den nuvarande lydelsen tillkom i samband med att Skatteverket ersatte Riksskatteverket och de tio skattemyndigheterna (prop. 2002/03:99). Innehållet är dock detsamma som när lagen om betalningssäkring för skatter, tullar och avgifter trädde i kraft.

14 §

Paragrafen ersätter 10 § tredje stycket betalningssäkringslagen. Bestämmelsen om att vidtagna verkställighetsåtgärder ska återgå omedelbart om länsrätten upphäver beslutet om betalningssäkring, såvida inte rätten förordnar annat, är från 1990 och har aldrig ändrats (prop. 1989/90:3, s. 33–35 och 46). För att det tydligare ska

framgå vad som ska ske när en betalningssäkring upphävs sägs dock här i stället att betalningssäkrad egendom ska lämnas tillbaka. Det nya uttrycket ”ska egendom lämnas tillbaka” täcker även fall där betalningssäkringen verkställts genom inskränkningar i den betalningsskyldiges förfoganderätt över t.ex. ett konto. I sådana fall innebär ett upphävande av betalningssäkringen att inskränkningarna ska tas bort, dvs. att den betalningsskyldige ska få fri förfoganderätt igen.

Ursprungligen innehöll betalningssäkringslagen en bestämmelse om att beslut om betalningssäkring fick verkställas genast och alltså ingen bestämmelse om vad som gäller om ett verkställt beslut upphävs. I 1990 års lagstiftningsärende uttalade departementschefen att huvudregeln bör vara att verkställigheten omedelbart ska återgå när ett beslut om betalningssäkring upphävs. Däremot borde rätten få förordna att beslutet om hävning inte ska gälla förrän det fått laga kraft. Skäl att meddela sådana förordnanden fanns enligt departementschefen i mål där rättsfrågan är svårbedömd och det finns en påtaglig risk för att en omedelbar återgång av verkställigheten skulle göra en prövning i högre instans betydelslös. Avsikten är alltså att möjligheten att skjuta upp återgången av verkställigheten ska användas i fall där det finns risk för att den betalningsskyldige undanskaffar egendomen innan aktuell överinstans hinner pröva ett yrkande om inhibition (prop. 1989/90:3, s. 33–35 och 46).

15 §

Paragrafen ersätter 11, 12 och 14 §§ betalningssäkringslagen.

Bestämmelserna i 11 § betalningssäkringslagen fick sin nuvarande lydelse 1982 när utsökningsbalken infördes (prop. 1978/79:28, s. 151–157 och prop. 1980/81:84, s. 253–256). Då fanns bestämmelserna i 10 § betalningssäkringslagen men 1990 ändrades beteckningen till 11 § betalningssäkringslagen (prop. 1989/90:3).

Den nuvarande lydelsen av 12 § är från 1994 då förmånsrätten för betalningssäkrade fordringar slopades. I samband därmed tillkom hänvisningen till bestämmelserna i 16 kap. 15 § andra stycket utsökningsbalken om utmätning av egendom som belagts med kvarstad (prop. 1993/94:151, s. 143–145 och 172). Innehållet i övrigt är från 1982 då utsökningsbalken infördes (prop. 1980/81:84, s. 253–256).

Den bestämmelse om förrättningskostnader som i dag finns i 14 § betalningssäkringslagen är från 1990 (prop. 1989/90:3, s. 37, 46 och 47).

Vid verkställighet av beslut om betalningssäkring tillämpas i princip samma regler som vid utmätning enligt utsökningsbalken. En avgörande skillnad är dock att vid verkställighet av betalningssäkring tas egendomen enbart i förvar, dvs. den säkerställs för en eventuell senare utmätning. Syftet med verkställigheten är inte att sälja egendomen eller att fordringen ska betalas utan det är fråga om ett rent säkerställande.

Ursprungligen föreskrevs det också i 11 § betalningssäkringslagen att verkställigheten inte fick omfatta försäljning av egendom eller betalning av fordran (prop. 1978/79:28, s. 157 och 158). I dag uppnås samma resultat genom en hänvisning till de bestämmelser i utsökningsbalken som gäller för verkställighet av beslut om kvarstad för fordran, som också är en säkerhetsåtgärd som inte syftar till försäljning eller betalning (prop. 1980/81:84, s. 253).

Tekniken med hänvisningar till utsökningsbalken tillämpas dock inte fullt ut utan i vissa fall upprepas bestämmelser i utsökningsbalken mer eller mindre ordagrant i betalningssäkringslagen. Denna "blandteknik" riskerar att skapa oklarheter och de bestämmelser som upprepas ersätts därför nu med hänvisningar till utsökningsbalken. I fortsättningen kommer alltså tekniken med hänvisningar att tillämpas fullt ut, dvs. finns det en motsvarande bestämmelse i utsökningsbalken hänvisas det till den.

Enligt 11 § första stycket andra meningen betalningssäkringslagen ska mål om verkställighet av betalningssäkring handläggas som allmänt mål. Bestämmelser om att utsökningsmål ska handläggas som enskilt eller allmänt mål finns i 1 kap. 6 § utsökningsbalken. Utmärkande för ett allmänt mål är att det avser en offentlighetsrättslig fordran. Till allmänna mål hör givetvis mål om uttagande av skatt. Mål om uttagande av skatt får även anses innefatta mål om säkerställande av fordran på skatt, dvs. även mål där verkställigheten inte syftar till att skatten ska betalas utan bara till att säkerställa egendom för en eventuell framtida utmätning för skatt (jfr prop. 1980/81:8, s. 194).

I 11 § första stycket betalningssäkringslagen finns, utöver bestämmelsen om att mål om betalningssäkring ska handläggas som allmänt mål, en hänvisning till 1 kap. utsökningsbalken som nu flyttas hit. Genom denna hänvisning, som inkluderar 1 kap. 6 §

utsökningsbalken, framgår det att mål om verkställighet av beslut om betalningssäkring ska handläggas som allmänna mål varför det inte längre behöver föreskrivas särskilt.

Enligt 11 § andra stycket betalningssäkringslagen får lön eller annan förmån som avses i 7 kap. utsökningsbalken inte tas i anspråk genom betalningssäkring innan den har betalats ut och kan utmätas. En identisk bestämmelse finns beträffande verkställighet av beslut om kvarstad för fordran. Den bestämmelsen finns i 16 kap. 13 § andra stycket utsökningsbalken och anses innebära att bestämmelserna i 7 kap. nämnda balk om utmätning av lön och andra förmåner inte är tillämpliga vid kvarstad (Walin m.fl.: *Utsökningsbalken En kommentar*, 3 u., s. 634).

Utmätning av lön innebär att arbetsgivaren åläggs att hålla inne och betala ut en viss del av lönen till Kronofogdemyndigheten. Vid betalningssäkring får inte medel tas i anspråk på detta sätt. Det följer dock redan av betalningssäkringslagen inte hänvisar till 7 kap. utsökningsbalken. Eftersom inte heller förevarande paragraf hänvisar till bestämmelserna om utmätning av lön i 7 kap. utsökningsbalken behövs det här ingen motsvarighet till bestämmelsen i 11 § andra stycket betalningssäkringslagen om att lön inte får tas i anspråk innan den betalats ut och kan utmätas.

Rättsverkan av ett verkställt beslut om betalningssäkring anges i 12 § första stycket betalningssäkringslagen. Där sägs att den betalningsskyldige inte får överlåta egendom som tagits i anspråk genom betalningssäkring eller förfoga över egendomen på annat sätt som är till nackdel för det allmänna. Om det finns särskilda skäl får Kronofogdemyndigheten bevilja undantag från inskränkningarna i förfoganderätten.

Av 16 kap. 14 § första stycket utsökningsbalken följer att de nu beskrivna rättsverkningarna är identiska med de som följer av att egendom beläggs med kvarstad. Även i fråga om kvarstad får Kronofogdemyndigheten medge undantag, om det finns särskilda skäl. Som sagts ovan ska hänvisningar till utsökningsbalken användas där det är möjligt och bestämmelsen i 12 § första stycket betalningssäkringslagen ersätts därför med en hänvisning till 16 kap. 14 § första stycket utsökningsbalken.

Verkställighet av ett beslut om betalningssäkring ska inte leda till att egendom som tas i anspråk säljs, utan egendom säkras bara för en senare utmätning. Om lös egendom som tagits i anspråk hastigt faller i värde eller kräver alltför kostsam vård, får den dock på begäran av den betalningsskyldige eller Skatteverket enligt 12 §

tredje stycket betalningssäkringslagen säljas i den ordning som gäller för utmätt egendom. För lös egendom som belagts med kvarstad finns en motsvarande bestämmelse i 16 kap. 14 § tredje stycket utsökningsbalken. Eftersom verkställigheten bör regleras genom hänvisningar till utsökningsbalken ersätts bestämmelsen i 12 § tredje stycket betalningssäkringslagen med en hänvisning till 16 kap. 14 § tredje stycket utsökningsbalken.

Av 14 § betalningssäkringslagen följer att i fråga om förrättningskostnader vid verkställighet av beslut om betalningssäkring gäller vad som föreskrivs i 17 kap. 9 § första stycket utsökningsbalken. Här ges den hänvisningen tillsammans med övriga hänvisningar.

Överklagande

16 §

Bestämmelser om överklagande av Kronofogdemyndighetens beslut i samband med verkställighet av beslut om bevis- och betalningssäkring finns i dag i 31 § tvångsätgärdslagen och 13 § betalningssäkringslagen.

Bestämmelsen i tvångsätgärdslagen har aldrig ändrats (prop. 1993/94:151, s. 164).

I betalningssäkringslagen fanns bestämmelsen om överklagande ursprungligen i 12 § men ändrade beteckning till 13 § år 1990 (prop. 1989/90:30). Innehållet är dock från 1982 då utsökningsbalken infördes (prop. 1978/79:28, s. 158 och prop. 1980/81:84, s. 253–256).

Av 31 § tvångsätgärdslagen följer att i fråga om överklagande av Kronofogdemyndighetens beslut tillämpas bestämmelserna i utsökningsbalken om talan mot utmätning i allmänhet. I 13 § betalningssäkringslagen sägs att i fråga om talan mot beslut som rör verkställigheten tillämpas vad som enligt utsökningsbalken gäller beträffande kvarstad för fordran. Här hänvisas i stället till 18 kap. utsökningsbalken där bestämmelserna om överklagande finns.

När det gäller betalningssäkring bör det nämnas att av 18 kap. 5 § 1 utsökningsbalken följer att beslut om avslag på en begäran om rättelse av utmätning enligt 4 kap. 33 eller 34 § inte får överklagas. I punkten sägs uttryckligen att förbudet även gäller avslag på begäran om rättelse av kvarstad enligt 16 kap. 13 § där det finns en hänvisning till 4 kap. 33 och 34 §§.

Om någon med stöd av hänvisningen i 15 § till 4 kap. 33 och 34 §§ utsökningsbalken begär rättelse av en betalningssäkring får det anses följa av hänvisningen till 18 kap. nämnda balk att ett eventuellt avslag inte får överklagas. Någon särskild föreskrift liknande den som finns beträffande kvarstad i 18 kap. 5 § utsökningsbalken behövs därför inte här.

70 kap. Indrivning

Begäran om indrivning

1 §

I paragrafen finns huvudreglerna för när en fordran ska lämnas till Kronofogdemyndigheten för indrivning. Tillsammans med 2 § ersätter paragrafen 20 kap. 1–3 §§ SBL (prop. 1996/97:100, s. 350–352, 627 och 628). 20 kap. 1 § har endast ändrats när den riks-täckande Kronofogdemyndigheten inrättades (prop. 2005/06:200). Även 20 kap. 2 § SBL har ändrats vid ett tillfälle, nämligen då de offensiva borgenärsuppgifterna överfördes från Kronofogdemyndigheten till Skatteverket (prop. 2006/07:99, s. 54). 20 kap. 3 § är aldrig ändrad.

Inledningsvis ska något sägas om vad det innebär att överlämna en fordran till Kronofogdemyndigheten för indrivning. När en fordran har överlämnats har Kronofogdemyndigheten ansvaret för att utverka betalning. Det sker i första hand med stöd av utsökningsbalkens bestämmelser om utmätning. Kronofogdemyndigheten kan också med stöd av bestämmelserna i indrivningslagen besluta om att avbryta utmätningsförsöken och i stället åstadkomma betalning genom en betalningsuppgörelse. En fordran som lämnas för indrivning avser inte en viss preciserad skatt (som t.ex. mervärdesskatt för redovisningsperioden juli 2008) utan ett underskott på skattekontot. Exakt vilken skatt som underskottet avser framgår inte av skattekontot. Varje nytt underskott som lämnas till Kronofogdemyndigheten betraktas och hanteras som ett nytt indrivningsuppdrag och ges ett eget skuldnummer.

Bestämmelserna om överlämnande för indrivning får nu en annan struktur än i skattebetalningslagen. Där finns förutsättningarna för att begära indrivning i tre paragrafer. I 20 kap. 1 § SBL finns grundförutsättningen – att ett skattebelopp inte betalats i rätt tid – och beloppsgränserna. 20 kap. 3 § SBL innehåller kravet på att

den betalningsskyldige ska ha uppmanats att betala skattebeloppet. Av 20 kap. 2 § SBL framgår att indrivning får begäras även i andra fall än som avses i 1 § om det finns särskilda skäl. Rekviritet särskilda skäl återfinns även i 20 kap. 1 och 2 §§ SBL. Enligt 20 kap. 1 § ska en fordran inte lämnas för indrivning om särskilda skäl talar emot det. Av 20 kap. 3 § SBL framgår att en betalningsuppmaning inte behöver göras om särskilda skäl talar emot det.

Här ges i stället samtliga förutsättningar för att lämna en fordran för indrivning i förevarande paragraf. Möjligheterna att avvika från bestämmelserna framgår av 2 §.

I *första stycket 1* återfinns beloppsgränserna. För en betalningsskyldig som ska lämna skattedeklaration eller som är godkänd för F-skatt, ska en fordran som uppgår till 10 000 kronor eller mer lämnas för indrivning. För andra personer, dvs. normalt privatpersoner, är beloppsgränsen i stället 2 000 kronor. För den förstnämnda kategorin finns i *andra stycket* en kompletterande bestämmelse enligt vilken även lägre belopp än 10 000 kronor ska lämnas för indrivning. Enligt bestämmelsen ska ett belopp på minst 2 000 kronor lämnas för indrivning om det varit obetalt under en längre tid. Med längre tid bör som utgångspunkt avses minst sex månader (prop. 1996/97:100, s. 628).

Beloppsgränsen 2 000 kronor är i dag 500 kronor. Skälen för höjningen framgår av avsnitt 8.13).

Enligt *första stycket 2* ska den betalningsskyldige ha uppmanats att betala beloppet innan det överlämnas för indrivning. Som ovan sagts är det inte en fordran på viss preciserad skatt utan ett skattekontounderskott som lämnas för indrivning. Motsvarande gäller betalningsuppmaningen. Om en avstämning av skattekontot ger ett underskott, ska den skattskyldige uppmanas att betala beloppet med påföljd att det annars lämnas för indrivning. Finns det även efter nästa avstämning ett underskott på kontot (som överstiger beloppsgränsen) lämnas underskottet för indrivning. Inför avstämningen krediteras skattekontot med de inbetalningar som gjorts, men kontot debiteras också med de nya skatter som förfallit till betalning och med ränta. Det innebär att avstämningen kan resultera i ett underskott även om den betalningsskyldige har gjort en inbetalning motsvarande det belopp som angetts i betalningsuppmaningen. Underskottet kan t.o.m. ha blivit större. För att undvika överlämnande för indrivning krävs att såväl det betalningsuppmanade beloppet som tillkommande skatter betalas. Ett större belopp än vad som betalningsuppmanats får dock inte

lämnas för indrivning. Det följer av kravet på att den betalnings-skyldige först ska ha uppmanats att betala beloppet.

Om underskottet på skattekontot är större än det betalnings-uppmanade beloppet lämnas alltså endast det betalningsuppmanade beloppet för indrivning. Resterande del av underskottet ligger kvar på kontot. Om beloppet överstiger beloppsgränsen, kommer en betalningsuppmaning avseende det nya underskottet att skickas ut.

2 §

Skatteverket har enligt paragrafen möjlighet att avvika från bestämmelserna om överlämnande för indrivning i 1 §. Tillsammans med 1 § ersätter paragrafen 20 kap. 1–3 §§ SBL. Förarbetena till dessa paragrafer redogörs för i kommentaren till 1 §.

Om förutsättningarna i 1 § för att lämna en fordran för indrivning är uppfyllda är Skatteverket i princip skyldigt att göra det. Enligt *punkten 1* får Skatteverket dock avstå från att lämna en fordran för indrivning om det finns särskilda skäl. Enligt förarbetena till skattebetalningslagen kan ett skäl att avvakta med att begära indrivning vara att det finns en ansökan om anstånd med betalning av skatt som ännu inte har avgjorts och det finns skäl som talar för att anstånd kan komma att medges. Även när ett beslut att inte meddela anstånd har överklagats ska det enligt förarbetena finnas utrymme att avvakta med att begära indrivning (prop. 1996/97:100, s. 352 och 628). När Skatteverket övertog de offensiva borgenärsuppgifterna från Kronofogdemyndigheten angavs som ett ytterligare exempel på när det kunde finnas skäl för att avvakta med överlämnande för indrivning att en ackords-uppgörelse övervägs (prop. 2006/07:99, s. 41).

Genom att Skatteverket avstår från att överlämna en fordran för indrivning kan den skattskyldige undgå att registreras i Kronofogdemyndighetens register med de negativa konsekvenser det för med sig. Ett beslut om anstånd med betalningen har samma effekt. Räntekonsekvenserna blir dock olika. Om Skatteverket avvaktar med att begära indrivning löper hög kostnadsränta (basränta plus 15 procentenheter). Beviljas i stället anstånd löper låg kostnadsränta (basräntan).

Vi föreslår att Skatteverket ska få ökat utrymme att bevilja anstånd med betalningen (se avsnitt 8.12 och författningskommentarerna till 63 kap. 4 och 17 §§). Skatteverket ska bl.a. få bevilja anstånd om det kan antas vara till fördel för det allmänna. De exempel på situationer då det kan finnas skäl att avvakta med

indrivning som angavs i förarbetena till skattebetalningslagen bör enligt vår bedömning fortsättningsvis hanteras inom ramen för anståndsbestämmelserna. Det innebär att behovet av att avvakta med indrivning blir mycket litet. Situationer då Skatteverket bör ha en sådan möjlighet kan dock uppstå. Om betalning t.ex. görs i anslutning till avstämningstidpunkten, men så sent att den inte hinner bokföras på Skatteverkets särskilda konto före restförings-tidpunkten kan det finnas skäl att avvakta med restföringen om det är troligt att försummelsen är en engångsföreteelse. Det bör bara gälla vid ett enstaka tillfälle och således inte om den betalnings-skyldige tidigare varit restförd.

Skatteverket får, om det finns särskilda skäl, enligt *punkten 2* lämna en fordran för indrivning även om förutsättningarna enligt 1 § inte är uppfyllda. Bestämmelsen avser såväl beloppsgränserna som kravet på betalningsuppmaning. Däremot är det naturligtvis inte möjligt att begära indrivning av en fordran som ännu inte förfallit till betalning. Skatt som ska betalas registreras enligt 61 kap. 2 § på skattekontot på förfallodagen och ingår därför aldrig i ett skattekontounderskott före förfallodagen.

Bestämmelsen kan t.ex. tillämpas om en betalningsskyldig systematiskt utnyttjar beloppsgränserna för att skaffa sig kredit. Ett annat exempel är fall då det är fara i dröjsmål därför att den betalningsskyldige är i färd med att göra sina tillgångar oåtkomliga för exekution (prop. 1996/97:100, s. 628).

3 §

Av paragrafen framgår att verkställighet enligt utsökningsbalken får ske vid indrivning. Det sägs i dag i 20 kap. 4 § andra stycket SBL som behållit sin ursprungliga lydelse (prop. 1996/97:100, s. 628 och 629).

I 3 kap. 1 § utsökningsbalken anges de exekutionstitlar som kan ligga till grund för verkställighet. En förvaltningsmyndighets beslut som enligt särskild föreskrift får verkställas är en sådan exekutionstitel (3 kap. 1 § första stycket 6 utsökningsbalken). Innan skattekontoreformen fungerade besluten att debitera skatt som exekutionstitlar (prop. 1980/81:8, s. 288). Numera lämnas inte en viss preciserad skatt för indrivning; indrivning begärs för ett underskott på skattekontot. Underskottet består av skatter som ingår i skattekontosystemet och ränta. Underskottet har därför alltid sin grund i ett eller flera beslut om att skatt ska betalas. Av skattekontot framgår dock inte vilka skatter som ett visst

underskottet avser. De bakomliggande besluten om att skatt ska betalas används därför inte vid indrivningen.

Av förarbetena till skattebetalningslagen framgår att Skatteverkets beslut att överlämna ett underskott på ett skattekonto för indrivning utgör exekutionstitel i fråga om det överlämnade beloppet (prop. 1996/97:100, s. 355, 628 och 629). Beslutet utgör i praktiken en sammanställning av de bakomliggande skattebesluten som tidigare fungerade som exekutionstitlar.

Beslut enligt lagen gäller omedelbart enligt 68 kap. 1 §. En begäran om omprövning eller ett överklagande påverkar alltså inte skyldigheten att betala en beslutad skatt. Bestämmelsen om omedelbar verkställbarhet innebär också att begäran om indrivning och verkställighet enligt utsökningsbalken ska ske oberoende av laga kraft (jfr 3 kap. 23 § andra stycket utsökningsbalken).

Ränta

4 §

Paragrafen motsvarar 20 kap. 6 § SBL som endast har ändrats när den rikstäckande Kronofogdemyndigheten inrättades (prop. 1996/97:100, s. 629 och prop. 2005/06:200).

I paragrafen regleras vad som gäller räntan för tiden efter det att en fordran lämnats för indrivning. Det är Kronofogdemyndigheten som ska beräkna denna ränta och driva in den.

Bestämmelser om hur räntan ska beräknas finns i 65 kap. Av 65 kap. 4 § första stycket och 13 § framgår att kostnadsränta fr.o.m. dagen efter den då beslutet om att lämna fordran för indrivning har registrerats i utsöknings- och indrivningsdatabasen ska beräknas efter en räntesats som motsvarar basräntan. 20 kap. 6 § SBL innehåller en upplysning om att bestämmelser om hur räntan beräknas finns i 19 kap. SBL. Upplysningen är överflödigt och någon motsvarande finns därför inte här.

Återtagande av en fordran från indrivning

5 §

Syftet med paragrafen, som inte har någon motsvarighet i dagens lagstiftning, är att hindra indrivning av fordringar som omfattas av anstånd eller som undanröjts och att fordringar som satts ned inte

ska drivas in med större belopp än vad som kvarstår efter nedsättningen.

Skattekontot saknar normalt avräkningsordning, vilket innebär att en inbetalning eller en kreditering inte hänförs till en viss skatt. Systemet med skattekontot bryr sig bara om underskott och överskott på kontot och ger därför inte besked om en viss skatte- eller avgiftsfordring är betalad eller inte.

Till indrivning lämnas skattekontotunderskott och inte specifika fordringar. Vilka skatter eller avgifter som ingår i ett underskott framgår inte av skattekontot. För en fysisk person som bara har slutlig skatt är det dock möjligt att räkna ut.

Anstånd med inbetalning av skatter och avgifter krediteras skattekontot. Detsamma gäller nedsättning av skatter och avgifter. Krediteringen räknas i första hand av från den aktuella periodens debiteringar och eventuella ingående underskott och först därefter från den sammanlagda skatteskulden hos Kronofogdemyndigheten. På skattekontot sker avräkningen från det sammanlagda beloppet medan avräkningen hos Kronofogdemyndigheten görs från den äldsta skulden.

En följd av den nu beskrivna hanteringen är att en kreditering av ett anstånd eller en nedsättning inte alltid träffar den skatt eller avgift som beslutet om anstånd eller nedsättningen avser. Effekten av det är i sin tur att fordringen får anses ligga kvar för indrivning trots att anstånd beviljats eller nedsättning beslutats.

Vi föreslår i avsnitt 8.5.4 att Skatteverket i fortsättningen ska återta en fordran från indrivning om anstånd beviljas med betalningen eller om fordran sätts ned eller tas bort helt. Om fordran sätts ned ska bara så stort belopp som nedsättningen avser återtas från indrivning. Skälet för förslaget är att dagens ordning skapar problem bl.a. när det gäller företrädaransvar.

Som nämnts ovan är det skattekontounderskott och inte specifika fordringar som lämnas för indrivning. Varje nytt underskott som lämnas till Kronofogdemyndigheten betraktas och hanteras som ett nytt indrivningsuppdrag och ges ett eget skulldnummer. För att kunna återta en fordran från indrivning måste Skatteverket utreda i vilket skattekontounderskott fordran ingick. Nästa steg är att ta reda på om skulden, dvs. skattekontounderskottet, fortfarande är obetald eller om den av annan anledning inte längre är föremål för indrivning. Är skulden betald krävs inget återtagande.

Är skulden alljämt registrerad för indrivning i utsöknings- och indrivningsdatabasen enligt lagen om behandling av uppgifter i Kronofogdemyndighetens verksamhet ska Skatteverket återta den del av skulden som kan anses belöpa på den skatt eller avgift som anståndet eller nedsättningen avser. Återtagandet ska leda till att anståndsfordringar och fordringar som undanröjts inte längre ingår i en skuld som är registrerad för indrivning och att fordringar som satts ned inte ingår med större belopp än vad som kvarstår efter nedsättningen.

På skattekontot bör återtaget belopp tas bort från den post som anger hur stort belopp som ligger hos Kronofogdemyndigheten för indrivning. Det rör sig om en omfördelning inom kontot och skattekontots saldo påverkas därför inte. Omfördelningen bör göras samtidigt som anståndet, nedsättningen eller borttagandet krediteras. Därigenom kommer omfördelningen att neutraliseras av krediteringen, dvs. när det återtagna beloppet förs över till Skatteverkets del av kontot möts det av krediteringen.

Avskrivning av belopp som inte lämnas för indrivning

6 §

I paragrafen, som är ny, finns en bestämmelse om avskrivning av underskott på ett skattekonto som understiger 2 000 kronor. Sådana underskott lämnas inte över till Kronofogdemyndigheten för indrivning. De kommer därmed inte heller att preskriberas efter fem år (se avsnitt 8.3.2).

Ett underskott som är mindre än 2 000 kronor ska enligt *första stycket* skrivas av om det varit obetalt i minst fem år och det inte har gjorts några andra registreringar än ränta på skattekontot under samma tid. Det handlar alltså om att skriva av underskott på skattekonton som inte längre används. Beloppsgränsen 2 000 kronor ska tillämpas utan hänsyn till den kostnadsränta som påförs till följd av underskottet.

Om det finns förutsättningar att skriva av det ursprungliga underskottet, ska avskrivningen enligt *andra stycket* omfatta också räntan (jfr 8 § andra stycket preskriptionslagen [1981:130]). Avskrivningen ska alltså resultera i att skattekontot nollställs.

71 kap. Övriga bestämmelser om verkställighet

När säkerhet tas i anspråk

1 §

I dag finns en mindre omfattande hänvisning i 11 kap. 12 § första stycket och 17 kap. 3 § första stycket SBL. Hänvisningen i 11 kap. 12 § SBL är från 2002 (prop. 2001/02:165, s. 76). Den fanns ursprungligen 11 kap. 11 b § SBL men flyttades 2003 till 11 kap. 12 § SBL (prop. 2002/03:96, s. 190). Den nuvarande lydelsen av 11 kap. 12 § är från 2009 (prop. 2008/09:40, s. 45). Hänvisningen i 17 kap. 3 § SBL fanns med i den ursprungliga lydelsen av skattebetalningslagen (prop. 1996/97:100, s. 612). Den paragrafen fick sin nuvarande lydelse 2004 (prop. 2003/04:99).

Den som avyttrat andelar i ett skalbolag kan undgå skalbolagsbeskattning genom att ställa säkerhet för slutlig skatt. Bestämmelserna om skalbolagsdeklarationer och säkerhet för slutlig skatt finns i 27 och 58 kap. För anstånd med betalning av skatt krävs i vissa fall att den skattskyldige ställer säkerhet för skatten. Dessa bestämmelser finns i 63 kap.

I dag sägs att säkerhet ska ställas i form av garantiförbindelse eller annan form av borgen (11 kap. 12 § och 17 kap. 3 § SBL). Som sagts i kommentaren till 58 kap. 3 § och 63 kap. 8 § ska bestämmelser om i vilken form säkerhet ska ställas i fortsättningen meddelas genom verkställighetsföreskrifter.

I 13 § indrivningslagen regleras vad som gäller sedan Kronofogdemyndigheten beslutat att ta en säkerhet i anspråk. Av punkten 2 framgår att om säkerheten utgörs av borgen får den genast utsökas. Då gäller bestämmelserna om indrivning i den lagen. Vidare får utmätning av lön äga rum om det är medgivet för den fordran som säkerheten avser.

Skattebetalningslagen hänvisar inte till 13 § 1 och 3 indrivningslagen m.m., men där sägs vad som gäller om säkerheten utgörs av pant eller företagsinteckning.

Som sagts ovan ska bestämmelser om säkerhetens form i fortsättningen meddelas genom verkställighetsföreskrifter. Genom sådana föreskrifter kan det beslutas att även andra former av säkerheter än garantiförbindelser ska vara godtagbara. Av den anledningen är hänvisningen i förevarande paragraf vidare än de som i dag finns i 11 kap. 12 § första stycket och 17 kap. 3 § första stycket SBL. Den här hänvisningen omfattar nämligen inte bara

punkten 2 i 13 § indrivningslagen m.m. utan även punkterna 1 och 3.

Förbud mot överlåtelse

2 §

I paragrafen finns förbud mot överlåtelse av fordran på skatter och avgifter samt på ersättning för kostnader.

Motsvarande bestämmelser om fordran på skatter och avgifter finns i dag i 18 kap. 6 § andra meningen och 8 § SBL. Bestämmelserna har kvar sin ursprungliga lydelse (prop. 1996/97:100, s. 618 och 620). Fordran som avser skatt som ska betalas tillbaka får överlåtas först sedan beloppet kan betalas ut. Syftet med bestämmelsen är att hindra en skattskyldig som har skulder hos Kronofogdemyndigheten att överlåta en fordran och därigenom undgå utmätning. Avser fordran skatt som ska föras över till en annan stat enligt 64 kap. 7 eller 8 § får den inte överlåtas.

Här ersätts uttrycket ”kan lyftas” av språkliga skäl med ”kan betalas ut”. Ett överskott på skattekontot som kontohavaren avstår från att begära utbetalning av enligt 64 kap. 2 § första stycket 1 ”kan betalas ut” i paragrafens mening. Detsamma gäller ett överskott som normalt återbetalas utan begäran enligt 64 kap. 2 § första stycket 2, men som enligt kontohavarens begäran står kvar på skattekontot för att användas till betalning av framtida skatte- och avgiftsskulder (64 kap. 4 § 5).

Enligt 6 § ersättningslagen, som har behållit sin ursprungliga lydelse, får en fordran på ersättning inte överlåtas innan ersättningen får betalas ut (prop. 1988/89:126, s. 30). Den bestämmelsen får ingen motsvarighet här utan i fortsättningen ska fordringar på ersättning för kostnader för biträde enligt 40 kap. få överlåtas innan ersättningen kan betalas ut, dvs. innan ersättningsbeslutet har fått laga kraft.

Ändringen bör ses i ljuset av det kvittningsförbud som föreslås i 4 § och i ljuset av att även den som har skatteskulder bör ha möjlighet att anlita ett biträde när rätt till ersättning föreligger. Syftet är att säkerställa att ersättningen betalas ut, vilket nu möjliggörs genom att den som har rätt till ersättning kan överlåta fordran till biträdet för att därigenom undgå att ersättningen mäts ut.

Om säkerhet som ställts för undantag från skalbolagsbeskattning inte behöver tas i anspråk, har den som ställt säker-

heten enligt 58 kap. 4 § rätt till skälig ersättning för kostnaderna. Detsamma gäller enligt 63 kap. 10 § om en säkerhet för anstånd inte behöver tas i anspråk. Av 68 kap. 2 § följer att i likhet med i dag får ersättning för kostnader inte betalas ut förrän beslutet har fått laga kraft mot Skatteverket.

Bestämmelser om skälig ersättning för ställd säkerhet finns i dag i 11 kap. 12 § andra stycket SBL och 17 kap. 3 § andra stycket samma lag.⁵³ Där hänvisas bl.a. till 6 § ersättningslagen, vilket innebär att inte heller ersättning för ställd säkerhet får överlåtas innan beslutet har fått laga kraft mot Skatteverket.

Förevarande paragraf ersätter alltså även hänvisningarna 11 kap. 12 § andra stycket och 17 kap. 3 § andra stycket SBL till 6 § ersättningslagen. Det innebär att fordran på sådan ersättning inte heller får överlåtas innan beloppet kan betalas ut, dvs. inte förrän beslutet om ersättning har fått laga kraft mot Skatteverket (68 kap. 2 §).

3 §

I paragrafen finns bestämmelser om utmätning av en fordran på skatter eller avgifter som ska betalas tillbaka och på ersättning för kostnader. Paragrafen ersätter 18 kap. 9 § SBL, 6 § andra stycket andra meningen ersättningslagen samt hänvisningar till 6 § ersättningslagen i 11 kap. 12 § andra stycket och 17 kap. 3 § andra stycket SBL.

18 kap. 9 § SBL har endast ändrats i samband med att den nya rikstäckande Kronofogdemyndigheten inrättades (prop. 1996/97:100, s. 620 och prop. 2005/06:200).

I kommentaren till 2 § finns en redogörelse för några av de ändringar som gjorts 11 kap. 12 § andra stycket och 17 kap. 3 § andra stycket SBL. Bestämmelsen i 6 § ersättningslagen har aldrig ändrats (prop. 1988/89:126, s. 30).

Förbud mot kvittning

4 §

Innehållet är nytt.

Med kvittning avses i allmänhet att en gäldenär fullgör en förpliktelse mot borgenären genom att avstå från en motfordran

⁵³ I kommentaren till 1 § finns en redogörelse för förarbetena till dessa bestämmelser.

mot denne. Kvittningen sker genom att gäldenären avger en kvittningsförklaring.

Staten har i egenskap av gäldenär i princip samma möjligheter som andra gäldenärer att fullgöra sin betalningsskyldighet genom kvittning. Några särskilda förutsättningar för rätten till kvittning föreligger således inte i de fall då en myndighet eller ett annat statligt organ är part och i tvisten intar samma ställning som en fysisk eller juridisk person i allmänhet. I fall då staten är gäldenär är det emellertid inte ovanligt att huvudfordran eller motfordran kan vara av sådan art att kvittning är utesluten eller underkastad särskilda begränsningar (NJA 2005 s. 3).

Särskilda bestämmelser om kvittning eller avräkning från belopp som staten ska återbetala eller annars utbetala på grund av vissa särskilt angivna bestämmelser finns i lagen (1986:146) om avräkning vid återbetalning av skatter och avgifter. Den lagen gäller dock inte fordringar på ersättning för kostnader för biträde varför Skatteverket inte med stöd av den lagen kan räkna av en fordran på ersättning mot en enskilds sammanlagda skatteskuld.

Det är oklart om Skatteverket genom kvittning får fullgöra skyldigheten att betala ut beviljad ersättning för biträdeskostnader. Skatteverkets inställning är dock att kvittning får ske mot den enskildes sammanlagda skatteskuld (Skatteverkets ställningsstagande den 23 juni 2006, dnr. 130 355558-05/111).

Rätten till ersättning för kostnader för biträde är viktig för rättssäkerheten. Det bör därför inte råda någon tvekan om att beviljad ersättning också betalas ut till den enskilde annars kan nämligen personer med skatteskulder få svårt att anlita ett biträde. Med hänsyn härtill införs här ett kvittningsförbud. Här bör även nämnas att förbudet mot att överlåta fordringar på ersättning innan ersättningsbeslutet har fått laga kraft slopas. Se kommentaren till 2 §.

Bestämmelser om verkställighet 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.

Taxerings- och debiteringsåtgärder

Enligt 4 kap. 23 § TL ska Skatteverket snarast efter det att domstol meddelat dom i ett mål om taxering fastställa den skattskyldiges beskattningsbara inkomst eller beskattningsbara förvärvsinkomst och överskott eller underskott i inkomstslaget kapital samt vidta de taxeringsåtgärder i övrigt som föranleds av domstolens beslut. I 11 kap. 20 § SBL sägs att om ett beslut om omprövning eller taxeringsåtgärd enligt taxeringslagen har meddelats och beslutet är av betydelse för debiteringen av skatt, avgift eller ränta, ska Skatteverket göra den debitering eller den ändring i debiteringen som föranleds av beslutet. Detsamma gäller om en domstol har meddelat ett beslut enligt skattebetalningslagen.

Bestämmelserna härrör från 1990 då det beslutades att skatteprocessen inte längre skulle vara en beloppsprocess utan en sakprocess (prop. 1989/90:74, s. 379–382 samt prop. 1990/91:46, s. 65 och 72). En allmän förvaltningsdomstol beslutar numera bara i den skattefråga som är uppe till prövning. Om en domstol ändrar ett överklagat beslut ska alltså domstolen inte räkna ut den nya beskattningsbara inkomsten, utan det är Skatteverket som ska besluta om de taxeringsåtgärder som blir följden av domstolens ställningstagande i sak. Detsamma gäller i fall en domstol ändrar ett beslut om arbetsgivaravgifter, skatteavdrag, mervärdesskatt eller punktskatt. Domstolen tar ställning till sakfrågan och Skatteverket räknar ut den nya skatt som blir följden av ställningstagandet.

Utrymmet för taxeringsåtgärder beskrivs i förarbetena som de förändringar i det aktuella årets taxering som av lag och RSV:s (numera Skatteverkets) föreskrifter direkt följer av domstolens ställningstagande i sak. Det handlar om att fastställa taxerad och beskattningsbar inkomst, men också att exempelvis justera tidigare beslut om beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst (prop. 1989/90:74, s. 381). I Skatteverkets handledning för taxeringsförfarandet konstateras att det i princip är fråga om åtgärder av rent teknisk eller matematisk natur (s. 516).

Bestämmelsen i skattebetalningslagen omfattar inte bara beslut av domstol utan även beslut om omprövning eller taxeringsåtgärder enligt taxeringslagen, dvs. beslut som fattas av Skatteverket. Om Skatteverket omprövar ett taxeringsbeslut eller räknar om den beskattningsbara inkomsten efter att en domstol ändrat ett taxeringsbeslut ska alltså Skatteverket också räkna ut skatten på det nya underlaget. Om de underlag som fastställs enligt taxeringslagen ändras ska Skatteverket med andra ord räkna om den skatt som debiterats på underlagen.

Skälet till att bestämmelsen om debiteringsåtgärder i skattebetalningslagen inte omfattar omprövningar enligt den lagen är att en omprövning innehåller två moment, nämligen dels ett ställningstagande i själva sakfrågan, dels en beräkning av den nya skatt som blir följd av omprövningen. Debiteringsåtgärderna innefattas alltså i omprövningen.

Även vid omprövningar enligt taxeringslagen utgör taxeringsåtgärderna en del av omprövningen, dvs. Skatteverket räknar ut den nya beskattningsbara inkomst som blir följd av verkets ställningstagande i sakfrågan. Att omprövning enligt taxeringslagen omfattas av bestämmelsen om debiteringsåtgärder i skattebetalningslagen är en annan sak och beror sannolikt på att det rör sig om omprövning enligt en annan lag. Förarbetena innehåller i vart fall ingen annan förklaring utan där sägs bara att bestämmelsen även ska omfatta omprövning enligt taxeringslagen (prop. 1996/97:100, s. 589).

I fortsättningen ska både underlag och skatt fastställas i ett och samma beslut om slutlig skatt. Underlag och skatt ska alltså inte längre fastställas i två olika beslut enligt två olika lagar. Det Skatteverket kommer att ompröva är beslutet om slutlig skatt. Om omprövningen gäller en sakfråga som har betydelse för underlaget ska Skatteverket räkna ut den nya beskattningsbara inkomsten och den nya skatt som blir följd av att inkomsten ändras.

De beräkningar och åtgärder som ska göras på grund av en omprövning kommer därför i fortsättningen alltid att ingå i omprövningen. Bestämmelser om taxerings- och debiteringsåtgärder efter Skatteverkets beslut skulle därför vara helt överflödiga.

Även när det gäller beslut fattade av domstol kan behovet av bestämmelser om taxerings- och debiteringsåtgärder ifrågasättas. Givetvis är det Skatteverkets uppgift att vidta de verkställighetsåtgärder som föranleds av domen. Det är en självklarhet som gäller

utan att det särskilt sägs i lagen. Vi föreslår därför inte några motsvarigheter till 4 kap. 23 § TL och 11 kap. 20 § SBL.

17 kap. 10 § SBL

En bestämmelse om att indrivning inte får begäras om anstånd har beviljats finns i dag i 17 kap. 10 § SBL. Den bestämmelsen har aldrig ändrats (prop. 1996/97:100, s. 615).

Bestämmelsen förs inte över till skatteförfarandelagen. Skälen för det redovisas i kommentaren till 63 kap. under rubriken ”Bestämmelser om anstånd som inte får någon motsvarighet.”

18 § betalningssäkringslagen

Om ett beslut om betalningssäkring överlämnats till Kronofogdemyndigheten för verkställighet, får myndigheten enligt 18 § första stycket betalningssäkringslagen ta emot säkerhet som den betalningsskyldige eller, där den betalningsskyldige kan antas medge det, annan erbjuder sig att ställa.

I 18 § andra stycket betalningssäkringslagen sägs att ett beslut om betalningssäkring ska hävas om Kronofogdemyndigheten tar emot säkerhet. Den bestämmelsen är obehövlig och förs därför inte över till 46 kap. Om säkerhet ställs finns det nämligen inte längre någon risk för betalningssabotage och det följer då av 6 § betalningssäkringslagen, i fortsättningen 46 kap. 7 §, att beslutet ska hävas eftersom det inte längre finns förutsättningar för betalningssäkring.

Av 18 § tredje stycket betalningssäkringslagen följer att Kronofogdemyndigheten efter anvisning av Skatteverket även får ta emot säkerhet innan verkställighet begärts. Bestämmelsen innebär att säkerhet kan tas emot även om något beslut om betalningssäkring inte fattats. Tanken är att den betalningsskyldige ska kunna undgå betalningssäkring genom att ställa säkerhet och därigenom slippa den negativa uppmärksamhet som kan följa på ett beslut om betalningssäkring (prop. 1978/79:28, s. 167).

Enligt 18 § fjärde stycket får säkerhet tas i anspråk när fordran förfallit till betalning eller vid den senare tidpunkt som medgivits. I övrigt gäller bestämmelserna i 10–13 §§ indrivningslagen.

Vid tillkomsten av lagen om betalningssäkringslagen uttalade departementschefen att det fanns all anledning att stimulera frivilliga aktiviteter från den betalningsskyldiges sida (prop. 1978/79:28, s. 130). Den utredning som föregick 1990 års reform av bestämmelserna om betalningssäkring tog fasta på det och föreslog att den betalningsskyldige skulle upplysas om möjligheten att ställa säkerhet när denne förläggs att yttra sig i målet om betalningssäkring.

Enligt departementschefen fanns det i och för sig mycket som talade för att det allmänna bör ha ambitionen att i ett tidigt skede försöka förmå den betalningsskyldige att ställa säkerhet för att undvika betalningssäkring. Denna ambition får dock inte drivas så hårt att den betalningsskyldige mer eller mindre tvingas att avstå från domstolsprövning. Därefter framhöll departementschefen att det ytterst bör ankomma på domstol att avgöra om förutsättningar för betalningssäkring finns. Att en myndighet på någon annan grund än domstolsbeslut vidtar åtgärder liknande dem som kan följa på ett beslut om betalningssäkring var enligt departementschefen tvetydigt. Med hänvisning till bl.a. dessa skäl var departementschefen inte beredd att gå vidare med utredningens förslag om att den betalningsskyldige skulle upplysas om möjligheten att ställa säkerhet när han eller hon förelades att yttra sig i målet (prop. 1989/90:3, s. 36).

Det är som synes inte givet att möjligheten att ställa säkerhet för att undvika betalningssäkring är till fördel för den betalningsskyldige. Ser man enbart till den betalningsskyldiges rättsskydd är det snarare en nackdel eftersom Skatteverket i princip kan tvinga den betalningsskyldige att avstå från domstolsprövning.

Å andra sidan är det trots nackdelarna inte aktuellt att stänga möjligheten att ställa säkerhet. Den betalningsskyldige bör nämligen vara fri att vidta åtgärder för att visa att det inte finns förutsättningar för betalningssäkring.

Betalningssäkring får bara ske om det finns en påtaglig risk för att den betalningsskyldige kommer att undandra sig betalningsskyldigheten. Vid prövningen om förutsättningarna är uppfyllda går det därför inte att bortse från ett erbjudande från den betalningsskyldige att ställa säkerhet. Är erbjudandet allvarligt menat och säkerheten godtagbar finns det knappast förutsättningar för betalningssäkring. Om Skatteverket inte accepterar erbjuden säkerhet och ansöker om betalningssäkring tvingas länsrätten ta ställning till vilken betydelse erbjudandet ska ges i förhållande till

andra omständigheter. Detsamma gäller om den betalningsskyldige begär hävning av en redan beslutad betalningssäkring och förklarar sig beredd att ställa säkerhet för betalningsskyldigheten.

Även utan bestämmelserna i 18 § betalningssäkringslagen om att Kronofogdemyndigheten får ta emot säkerhet hade den betalningsskyldiges varit fri att invända att förutsättningarna inte är uppfyllda eftersom det finns en säkerhet och Skatteverket och länsrätten hade varit skyldiga att beakta säkerheten vid sina prövningar. Eftersom Skatteverket företräder det allmänna finns det vidare inga lagliga hinder mot att Skatteverket väcker frågan om säkerhet och tar emot säkerhet som den betalningsskyldige erbjuder. I ärenden om anstånd med betalning av skatt på grund av synnerliga skäl har lagstiftaren t.ex. utgått från att Skatteverket kan ta emot säkerhet utan särskilt lagstöd (prop. 1996/97:100, s. 423, se även kommentaren till 63 kap. 14 §). Att Skatteverket numer företräder det allmänna som borgenär talar än mer för att det inte behövs lagstöd.

Det nu sagda leder till slutsatsen att 18 § betalningssäkringslagen inte fyller någon funktion. Möjligheten att ställa säkerhet finns där ändå och det ligger i förutsättningarna för betalningssäkring att ett erbjudande om säkerhet måste beaktas i målet. Bestämmelsen i 18 § betalningssäkringslagen bidrar inte heller till den betalningsskyldiges rättsskydd.

Det som talar för att ändå ha bestämmelser om säkerhet, fast i så fall andra än dagens, är att Skatteverket kan förmå den betalningsskyldige att ställa säkerhet och därmed nå samma effekt som vid en betalningssäkring fast utan domstolsprövning. Det problemet skulle kunna lösas genom att en betalningsskyldig som ställt säkerhet ges rätt att få frågan om betalningssäkring prövad av domstol, dvs. få prövat om det var nödvändigt att ställa säkerhet för att undgå betalningssäkring (prop. 1989/90:3, s. 36). Om den betalningsskyldige är beredd att låta frågan gå till domstol kan han eller hon dock likaväl vägra att ställa säkerhet och därmed tvinga Skatteverket att ansöka hos länsrätten om betalningssäkring.

Mot bakgrund av nu angivna förhållanden slopas bestämmelserna i 18 § betalningssäkringslagen utan att ersättas av några andra bestämmelser om säkerhet. Det bör noteras att det inte påverkar de betalningsskyldigas möjlighet att erbjuda säkerhet för att undgå betalningssäkring. Säkerhet bör dock till skillnad från i dag ställas hos Skatteverket. Någon föreskrift om det behövs inte eftersom det får anses följa av att Skatteverket företräder det

allmänna i mål om betalningssäkring och i egenskap av borgenär. Om Skatteverket accepterar en säkerhet finns inte längre förutsättningar för betalningssäkring och verket ska då enligt förordningen (1978:881) om betalningssäkring för skatter, tullar och avgifter begära hos länsrätten att betalningssäkring hävs. En motsvarande bestämmelse bör ges i förordningen till denna lag.

Det bör i sammanhanget nämnas att Skatteverket får avgöra vilka former av säkerheter som är acceptabla, dvs. vilka slags säkerheter som Skatteverket har rimliga förutsättningar att hantera (se även kommentaren till 63 kap. 14 §).

20 kap. 4 § första stycket och 5 § SBL

20 kap. SBL innehåller två hänvisningar till bestämmelser i andra lagar. I 20 kap. 4 § första stycket SBL sägs att bestämmelser om indrivning finns i indrivningslagen. Av 20 kap. 5 § SBL framgår att det finns bestämmelser om när ansökan om verkställighet ska anses gjord i 2 kap. 30 § tredje stycket utsökningsbalken.

Det finns emellertid flera andra författningar som anknyter till skatteförfarandelagens bestämmelser om indrivning. Det gäller t.ex. lagen om preskription av skattefordringar m.m. och lagen om Skatteverkets hantering av vissa borgenärsuppgifter. Att upplysa om indrivningslagen och 2 kap. 30 § tredje stycket UB ger inte en rättvisande bild av var det finns relevanta bestämmelser. En mer komplett upplysningsparagraf är varken nödvändig eller lämplig. 20 kap. 4 § första stycket och 5 § SBL förs därför inte över till skatteförfarandelagen.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Punkten 1

Lagen föreslås träda i kraft den 1 januari 2011. I tabellen anges när lagen ska tillämpas för första gången. Utgångspunkten är att äldre föreskrifter ska gälla för beskattningsår och redovisningsperioder som avslutats före ikraftträdandet samt för år och perioder som avslutas efter ikraftträdandet men som påbörjats före ikraftträdandet. Den sistnämnda situationen uppkommer när beskattningsåret eller redovisningsperioden är ett brutet räkenskapsår.

Att äldre föreskrifter fortfarande ska gälla för ett beskattningsår eller en redovisningsperiod innebär inte enbart att skatten eller avgiften ska redovisas och betalas enligt äldre bestämmelser utan även att besluten ska omprövas och överklagas enligt äldre föreskrifter.

Detsamma gäller i fråga om skattetillägg och förseningsavgifter. Om en oriktig uppgift eller en försening avser en period som avslutats före ikraftträdandet eller som fortfarande pågår när lagen träder i kraft gäller alltså äldre bestämmelser, dvs. bestämmelserna i taxeringslagen och skattebetalningslagen. I punkt 10 finns dock vissa undantag.

Om skatteförfarandelagens bestämmelser om ansvar för skatter och avgifter eller äldre föreskrifter i skattebetalningslagen ska tillämpas avgörs också av vilken period ansvaret avser. Med andra ord gäller äldre bestämmelser för ansvar för skatter och avgifter som avser perioder som har gått ut före ikraftträdandet och perioder som påbörjats före men avslutats efter ikraftträdandet.

Det nu sagda gäller även skatteförfarandelagens bestämmelser om föreläggande, utredning, kontroll, tvångsåtgärder och undantag från kontroll. Ett tredjemansföreläggande som avser uppgifter för beskattningsåret 2009 ska alltså utfärdas enligt äldre föreskrifter.

Däremot ska, av förenklingsskäl, skatteförfarandelagens bestämmelser om ränteberäkning gälla när skatt eller avgift för perioder före ikraftträdandet ska betalas på grund av ett omprövningsbeslut eller ett beslut av domstol som har meddelats efter ikraftträdandet (se punkten 12).

Bestämmelsen i 1 a innebär att de första besluten om debiterad preliminär skatt enligt skatteförfarandelagen ska meddelas senast den 20 januari 2011 och avse beskattningsåret 2011. För dem som har ett brutet räkenskapsår som beskattningsår kommer första beslutet att meddelas den 20 i första månaden i det beskattningsår som inleds under 2011 (55 kap. 2 §). De första besluten om slutlig skatt enligt skatteförfarandelagen kommer att meddelas under andra halvan av 2012.

Enligt 1 b ska skatteförfarandelagen när det gäller arbetsgivaravgifter tillämpas första gången på avgifter som avser redovisningsperioden januari 2011. En effekt av det är att för tidigare perioder gäller äldre bestämmelser om ansvar för arbetsgivaravgifter.

Av bestämmelsen i 1 c framgår att i fråga om skatteavdrag tillämpas skatteförfarandelagen första gången på skatt som ska dras av från ersättningar som betalas ut efter utgången av 2010. Det

innebär bl.a. att bestämmelserna om ansvar när skatteavdrag inte har gjorts i 59 kap. 2–6 §§ inte gäller för ersättningar som betalas ut före ikraftträdandet utan för sådana ersättningar gäller äldre föreskrifter om ansvar.

När det gäller mervärdesskatt och punktskatt följer av *1 d* att skatteförfarandelagen ska tillämpas första gången på skatt som avser redovisningsperioder som börjar den 1 januari 2011 eller, om redovisningsperioden är ett brutet räkenskapsår, den redovisningsperiod som börjar närmast efter nämnda datum. För den som har kalendermånad eller kalenderkvartal som redovisningsperiod börjar skatteförfarandelagen gälla den 1 januari 2011. Den som har beskattningsår som redovisningsperiod och som tillämpar ett brutet räkenskapsår ska dock börja redovisa och betala enligt skatteförfarandelagen först när det beskattningsår som pågår vid ikraftträdandet har löpt ut. Om det brutna räkenskapsåret har bokslutsdag den 30 april ska den första skattedeklarationen enligt skatteförfarandelagen ha kommit in till Skatteverket senast den 26 juni 2012.

I fall där mervärdesskatt och punktskatt ska redovisas för skattepliktiga händelser tillämpas skatteförfarandelagen första gången på händelser som inträffar efter ikraftträdandet (se 26 kap. 8 och 9 §§).

Enligt *1 e* ska skatteförfarandelagen i fråga om särskild inkomstskatt tillämpas första gången på inkomster som den skattskyldige får del av efter utgången av 2010.

I *1 f*, *g* och *b* sägs när lagen ska börja tillämpas i fråga om vissa uppgifter.

I avsnitt 6.7.2 föreslås att ersättning för kostnader för biträde ska kunna beviljas även om den som ett ärende eller mål gäller förlorar. En annan nyhet är att en enskild på ett tidigt stadium ska kunna få besked om rätt till ersättning finns. Ersättningens storlek ska dock i likhet med i dag bestämmas när ärendet eller målet avgörs. Vidare ändras tiden för överklagande. För att inte olika regler ska gälla i olika instanser och för att reglerna om överklagande ska vara desamma genom alla instanser sägs i *1 i* att skatteförfarandelagens bestämmelser om ersättning ska tillämpas första gången på ärenden och mål som inleds efter ikraftträdandet.

*Skattekonto och sammanlagd skatteskuld**Punkten 2*

Skattebetalningslagen ska alljämt gälla för redovisningsperioder och beskattningsår som har avslutats före ikraftträdandet och för perioder och år som påbörjas före men avslutas efter ikraftträdandet. Skatteförordningen och skattebetalningslagen kommer därför att gälla parallellt under en förhållandevis lång övergångsperiod.

För att underlätta administrationen ska det under övergångsperioden endast finnas ett skattekontosystem. Det ska alltså inte spela någon roll om en nedsättning eller höjning beslutas enligt skatteförordningen eller enligt äldre föreskrifter utan alla korrigeringar ska registreras i ett och samma skattekontosystem. För att uppnå det sägs här att den som vid utgången av 2010 har ett skattekonto enligt skattebetalningslagen ska vid ingången av 2011 anses ha ett skattekonto enligt skatteförordningen. Ingående saldo enligt den nya lagen är utgående saldo enligt skattebetalningslagen.

Punkten 3

Det ska enbart finnas ett skattekontosystem från och med den 1 januari 2011. För att det ska fungera krävs att en persons sammanlagda skatteskuld även omfattar skatter och avgifter som har registrerats före ikraftträdandet, dvs. enligt skattebetalningslagen. Här sägs därför att den som vid utgången av 2010 har en sammanlagd skatteskuld enligt 16 kap. 9 § skattebetalningslagen ska vid ingången av 2011 anses ha en lika stor sammanlagd skatteskuld enligt 62 kap. 10 §.

Punkten 4

Under en övergångsperiod kommer skattebetalningslagen att gälla parallellt med skatteförordningen. Från och med den 1 januari 2011 ska det dock bara finnas ett skattekontosystem. På skatteförordningens skattekonto ska därför även registreringar enligt skattebetalningslagen göras, vilket sägs här. Se även kommentarerna till punkterna 2 och 3.

*Registrerade deklarationsombud blir godkända deklarationsombud**Punkten 5*

Syftet med bestämmelsen är att Skatteverket inte ska behöva fatta nya beslut om deklarationsombud i samband med att skatteförändelagen träder i kraft. Det bör noteras att enligt skatteförändelagen får ett deklarationsombud lämna alla sorters skattedeclarationer och även deklarerera inkomst.

*F-skatt**Punkten 6*

För att underlätta övergången från dagens ordning med F-skattsedel och F-skattebevis till skatteförändelagens ordning med godkännande för F-skatt anges här att den som vid utgången av 2010 har en F-skattsedel ska vid ingången av 2011 anses godkänd för F-skatt enligt 9 kap. 1 §. Om F-skattsedeln utfärdats under villkor att den får åberopas endast i personens näringsverksamhet ska personen anses godkänd för F-skatt med villkor enligt 9 kap. 3 §.

Punkten 7

Bestämmelserna om godkännande för F-skatt ska tillämpas första gången för ersättning som betalas ut från och med den 1 januari 2011. Särskilda övergångsbestämmelser behövs eftersom förhållanden före utbetalningen har betydelse för skyldigheten att göra skatteavdrag. Enligt 10 kap. 10 § ska skatteavdrag inte göras om den som tar emot ersättning för arbete är godkänd för F-skatt antingen när ersättningen bestäms eller när den betalas ut. Den som hade en F-skattsedel enligt 5 kap. 5 § SBL när ersättningen för ett arbete bestämdes, bör därför anses ha varit godkänd för F-skatt vid den tidpunkten. I annat fall skulle undantaget från skyldigheten att göra skatteavdrag inte gälla om betalningsmottagaren, efter det att ersättningen för arbetet bestämts, fått sin F-skattsedel återkallad och härefter inte blivit godkänd för F-skatt.

En särskild övergångsbestämmelse behövs också för att återkallelsebestämmelserna ska fungera. Ett godkännande för F-skatt ska återkallas enligt 9 kap. 4 § bl.a. om godkännandet har missbrukats. Missbruk av F-skattsedel före utgången av 2010 bör

kunna beaktas vid bedömningen av om ett godkännande för F-skatt ska återkallas.

Den som haft en F-skattsedel före den 1 januari 2011 bör alltså vid tillämpningen av skatteförordningen anses ha varit godkänd för F-skatt under motsvarande tid.

Punkten 8

De första besluten om debiterad preliminär skatt enligt skatteförordningen ska fattas senast den 20 januari 2011 och avse beskattningsåret 2011. För dem som har ett brutet räkenskapsår som beskattningsår kommer första beslutet att fattas den 20 i första månaden i det beskattningsår som inleds under 2011. De första besluten om slutlig skatt enligt skatteförordningen kommer att fattas under andra halvan av 2012.

För att det ska finnas en utgångspunkt för schablonberäkningen av F-skatt och särskild A-skatt enligt 55 kap. 3 § sägs här att fram till dess att beslut om slutlig skatt har meddelats enligt skatteförordningen ska schablonberäkningen ske med utgångspunkt från den slutliga skatten vid 2010 och 2011 års taxeringar.

Äldre undantag från skyldigheten att använda kassaregister gäller

Punkten 9

Syftet med bestämmelsen är att Skatteverket inte ska behöva meddela nya beslut om undantag från skyldigheten att använda kassaregister när skatteförordningen träder i kraft.

Undantag från punkten 1

Punkten 10

Av punkten 1 framgår att äldre föreskrifter fortfarande ska gälla för ett beskattningsår eller en redovisningsperiod som har avslutats före ikraftträdandet samt för år och perioder som avslutas efter ikraftträdandet men som påbörjats före ikraftträdandet. Det innebär inte enbart att skatten eller avgiften ska redovisas och betalas enligt äldre bestämmelser utan även att skattetillägg och förseningsavgift avseende sådana år och perioder ska följa äldre regler. Motsvarande gäller för merparten av de övriga förfarandebestämmelserna. Att låta perioden styra när de nya bestämmelserna

ska börja tillämpas på detta sätt är en fördel eftersom bestämmelserna om särskilda avgifter hänger samman med övriga förfarandebestämmelser.

Ett fåtal undantag bör dock göras för att de lindringar av sanktionssystemet som vi föreslår ska få genomslag så snart som möjligt. Det *första stycket* gäller undantaget från skattetillägg för oriktig uppgift som kan rättas med ledning av normalt tillgängligt kontrollmaterial (49 kap. 10 § 1), beaktande av normalt tillgängligt kontrollmaterial vid beräkning av skattetillägg som tas ut för att deklaration inte lämnats (49 kap. 15 § första stycket 2 b) och möjligheten till delvis befrielse på annat sätt än till hälften eller en fjärdedel (51 kap. 1 §).

Övergångsbestämmelserna i första stycket gäller uppgifter som *ska* lämnas den 1 januari 2011 eller senare. Det som regleras är alltså uppgifter som enligt äldre bestämmelser ska lämnas från detta datum. Ett exempel på en uppgiftsskyldighet som omfattas är större företags skattedeklaration för redovisningsperioden december 2010. Den ska enligt 10 kap. 19 § SBL lämnas senast den 26 januari 2011. Ett annat exempel är självdeklaration som ska lämnas senast den 2 maj 2011 enligt 4 kap. 5 § första stycket LSK.

Uppgiftsskyldigheter som enligt äldre bestämmelser ska fullgöras före den 1 januari 2011 omfattas inte av första stycket. Den som t.ex. i februari 2011 lämnar oriktig uppgift i en begäran om omprövning av ett beslut om mervärdesskatt för redovisningsperioden mars 2010 omfattas alltså inte av dessa övergångsbestämmelser.

49 kap. 15 § gäller beräkning av skattetillägg vid ”skönsbeskattning”. Den termen täcker in det som i taxeringslagen benämns skönstaxering. Avsikten med här aktuell övergångsbestämmelse är att göra skatteförfarandelagens mer generösa bestämmelse tillämplig i vissa fall trots att äldre bestämmelser om särskilda avgifter ska tillämpas i övrigt. Att även skattetillägg vid skönstaxering omfattas är därför självklart och behöver inte sägas särskilt.

Bestämmelsen om rättelse på eget initiativ i 49 kap. 10 § 2 är också generösare än dagens regler. Den bör tillämpas på rättelser som den skattskyldige vidtar från ikraftträdandet även om rättelsen avser uppgifter som lämnats eller skulle ha lämnats före ikraftträdandet. Det framgår av *andra stycket*.

Avslutningsvis ska något sägas om skattetillägg på grund av att skatteavdrag inte gjorts. Skatteförfarandelagen ska enligt punkten

1 c tillämpas på skatt som ska dras av från ersättningar som betalas ut efter ikraftträdandet. Det innebär att de nya bestämmelserna om skatteavdrag på icke avdragen skatt ska tillämpas på skatt som skulle ha dragits av fr.o.m. den 1 januari 2011. För skatt som skulle ha dragits av tidigare gäller äldre bestämmelser. Det innebär att skattetillägg tas ut enligt bestämmelserna i skattebetalningslagen om oriktig uppgift om skatteavdrag lämnas i en skattedeklaration som avser period före den 1 januari 2011. Av *tredje stycket* i förevarande övergångsbestämmelse framgår dock att den nya bestämmelsen om och befrielse ska tillämpas. Bestämmelsen i 49 kap. 10 § 2 om undantag från skattetillägg för den som på eget initiativ lämnar uppgift om att skatteavdrag inte gjorts, ska också tillämpas om åtgärden vidtas efter den 1 januari 2011. Det gäller även om skatteavdraget skulle ha gjorts tidigare. Detta framgår av *andra stycket*.

Punkten 11

Som sagts i kommentarerna till punkterna 2–4 ska det från och med den 1 januari 2011 bara finnas ett skattekontosystem trots att skattebetalningslagen under en övergångsperiod kommer att gälla parallellt med skatteförordningen. Det innebär att skatteförordningens bestämmelser om skattekonto m.m. ska gälla från ikraftträdandet och det även om skattebetalningslagen gäller för aktuell redovisningsperiod eller aktuellt beskattningsår.

Av förevarande punkt följer att skatteförordningens bestämmelser om anstånd även ska gälla för skatter och avgifter som avser perioder eller beskattningsår för vilka skattebetalningslagen gäller. Ansökningar om anstånd som görs från ikraftträdandet ska alltså utan undantag bedömas enligt de nya och något generösare reglerna. Om anstånd beviljas före förfallodagen ska anståndet registreras på förfallodagen (61 kap. 3 §).

Det kan vidare noteras att bestämmelserna om avräkning och om vilken skatt eller avgift som ska anses betald i 62 kap. 10–15 §§ också ska gälla skatter och avgifter som avser perioder för vilka skattebetalningslagen är tillämplig.

Till sist bör nämnas att bestämmelsen om återtagande av indrivningsuppdrag i 70 kap. 5 § ska tillämpas direkt från ikraftträdandet. Den bestämmelsen har dock ingen motsvarighet i skattebetalningslagen.

Punkten 12

För att underlätta ränteberäkningen vid omprövningar och överklaganden som avser perioder och beskattningsår för vilka skattebetalningslagen gäller föreskrivs här att skatteförfarandelagens bestämmelser i ämnet ska gälla när skatt eller avgift för sådana perioder eller år ska betalas på grund av ett omprövningsbeslut eller ett beslut av domstol som meddelas efter utgången av 2010. Detsamma ska gälla när skatt eller avgift ska tillgodoräknas.

I syfte att undvika att ränteberäkningen tidigareläggs för tid före ikraftträdandet sägs att vid beräkning av kostnadsränta enligt 65 kap. 8 § ska ränta beräknas från och med den 13 februari taxeringsåret. Detta får betydelse för dem som tillämpar ett brutet räkenskapsår som beskattningsår eftersom ränta annars skulle ha beräknats från den 13 i andra månaden efter beskattningsåret. Det ska gälla i fortsättningen men alltså inte för tid före ikraftträdandet.

*Avyttringar av kvalificerade andelar – uppgiftsskyldighet och efterbeskattning**Punkten 13**Första-tredje styckena*

Bestämmelserna är hämtade från 2 kap. 2 § 7, 2 kap. 4 § 4 och 3 kap. 21 a § LSK. Bestämmelserna, som infördes genom SFS 2007:1252 och 2007:1409, är inte ändrade (prop. 2007/08:19, s. 33 och 34). Uppgiftsskyldigheten gäller avyttringar under 2007–2009 och förhållanden som inträffar inom tre år från en avyttring. Bestämmelserna behöver alltså bara gälla en begränsad tid efter skatteförfarandelagens ikraftträdande. Bestämmelserna ges därför som övergångsbestämmelser i stället för i den nya lagen.

Terminologiska justeringar görs med anledning av dels att skyldigheten att lämna självdeklaration har ersatts av en deklarationsskyldighet för inkomst, dels att begreppet taxeringsår inte används.

Fjärde stycket

Av 4 kap. 17 § 6 framgår att följdändring genom eftertaxering får ske när ändringen föranleds av en uppgift som har lämnats eller skulle ha lämnats enligt 3 kap. 21 a § LSK. Bestämmelsen är från 2007 och beslutades i samband med att riksdagen beslutade om

sänkt kapitalvinstbeskattning för fåmansföretagare åren 2007–2009 (prop. 2007/08:19).

Behovet av att kunna besluta om efterbeskattning på nu aktuell grund är temporärt. Det beror givetvis på att skattesänkningen bara gäller övergångsvis och på sexårsfristen för efterbeskattning. Bestämmelsen i 4 kap. 17 § 6 TL ges därför inte i skatteförfarandelagen utan här i övergångsbestämmelserna.

Det bör avslutningsvis nämnas att Skatteverket får ompröva till nackdel inom tvåårsfristen i 66 kap. 18 §. Den befogenheten att ompröva gäller ju till skillnad från efterbeskattning alla slags ändringar oavsett grund.

Lagen om betalningssäkring för skatter, tullar och avgifter upphävs

Punkten 14

Skatteförfarandelagen innehåller bestämmelser om betalningssäkring som ersätter lagen (1978:881) om betalningssäkring för skatter, tullar och avgifter (betalningssäkringslagen). Betalningssäkringslagen upphör därför att gälla vid utgången av 2010.

Den upphävda lagen gäller dock fortfarande för betalningssäkring som avser beskattningsår, redovisningsperioder och skattepliktiga händelser som avslutats eller inträffat före den tidpunkt då skatteförfarandelagen enligt punkten 1 ska tillämpas för första gången.

Även i fortsättningen ska betalningssäkring kunna beslutas för skatter och avgifter som inte ska tas ut enligt skatteförfarandelagen (se 2 kap. 1 §). Detta uppnås genom hänvisningar i aktuella lagar till skatteförfarandelagens bestämmelser om betalningssäkring. Här sägs att betalningssäkringslagen alltjämt ska gälla för sådana skatter och avgifter som avser perioder eller händelser som har avslutats eller inträffat före utgången av 2010.

Lagen om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt m.m. upphävs

Punkten 15

Skatteförfarandelagen innehåller nya bestämmelser om rätten till ersättning, beslutsförfarandet och tiden för överklagande. Lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om

skatt, m.m. (ersättningslagen) ska därför upphävas när skatteförfarandelagen träder i kraft. För att inte olika regler ska gälla i olika instanser och för att reglerna om överklagande ska vara desamma genom alla instanser sägs här att den upphävda lagen fortfarande ska gälla för kostnader i ärenden och mål som har inletts före ikraftträdandet.

Bestämmelsen innebär att om ett ärende har inletts före utgången av 2010 gäller äldre föreskrifter genom hela instanskedjan, dvs. även om beslutet i ärendet överklagas först efter utgången av 2010. Det samma gäller mål som inleds före ikraftträdandet och där länsrättens eller kammarrättens dom överklagas först efter nämnda tidpunkt (jfr prop. 1993/94:151, s. 176 och 177 samt prop. 1996/97:100, s. 505 och 642).

I ärenden och mål om skatter och avgifter som inte ska tas ut enligt skatteförfarandelagen men som i dag omfattas av ersättningslagen ska det även i fortsättning vara möjligt att få ersättning för biträdeskostnader. Det uppnås genom hänvisningar i aktuella lagar till skatteförfarandelagens bestämmelser om ersättning för kostnader för biträde. Förevarande övergångsbestämmelse om att ersättningslagen fortfarande ska gälla för ärenden och mål som inletts före utgången av 2010 gäller även ärenden och mål enligt lagar som i fortsättningen ska hänvisa till skatteförfarandelagens bestämmelser om ersättning.

Taxeringslagen upphävs

Punkten 16

Även taxeringslagen ska upphöra att gälla vid utgången av 2010. Den upphävda lagen ska dock fortfarande gälla för beskattningsår som avslutats före den tidpunkt då skatteförfarandelagen enligt punkten 1 ska tillämpas för första gången. Det innebär för dem som har kalenderår som beskattningsår att taxeringslagen kommer att tillämpas sista gången på beskattningsåret 2010, dvs. vid 2011 års taxering. För dem med brutna räkenskapsår kommer taxeringslagen att tillämpas sista gången på de beskattningsår som går ut den 30 april 2011, den 30 juni 2011 och den 31 augusti 2011 och som ska deklarerats vid 2012 års taxering.

I punkten 10 finns dock undantag som innebär att vissa bestämmelser om särskilda avgifter ska börja tillämpas tidigare än vad som följer av punkten 1.

Vi föreslår i avsnitt 9.5 att vitesförelägganden i fortsättningen ska få överklagas. Vitesförelägganden och andra beslut enligt skatteförordningen ska med vissa undantag gälla omedelbart. Möjligheterna att förhålla processen genom att överklaga ett vitesföreläggande kommer därför att vara begränsade. Det beror på att, eftersom besluten gäller omedelbart, processen bara stoppas upp om länsrätten beslutar att beslutet tills vidare inte ska gälla, s.k. inhibition.

I avsnitt 11.1 föreslår vi att den nya möjligheten att överklaga vitesförelägganden bör få direkt genomslag, dvs. även vitesförelägganden som meddelas enligt äldre lagstiftning men efter ikraftträdandet av skatteförordningen ska få överklagas. Det uppnås genom *andra stycket* i förevarande punkt. Eftersom taxeringslagen inte innehåller någon bestämmelse om att beslut enligt lagen gäller omedelbart sägs det här att vitesförelägganden enligt taxeringslagen som meddelas efter utgången av 2010 gäller omedelbart. I övrigt gäller bestämmelserna om överklagande i taxeringslagen.

Lagen om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförordningen upphävs

Punkten 17

Skatteförordningen innehåller bestämmelser om bevissäkring som ersätter lagen (1994:466) om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförordningen (tvångsåtgärdslagen). Tvångsåtgärdslagen ska därför upphöra att gälla vid utgången av 2010.

Den upphävda lagen ska dock fortfarande gälla för tvångsåtgärder som avser beskattningsår, redovisningsperioder och skattepliktiga händelser som avslutats eller inträffat före den tidpunkt då skatteförordningen enligt punkten 1 ska tillämpas för första gången.

Tvångsåtgärdslagen ska även gälla för kontroller enligt lagen (1998:514) om särskild skattekontroll av torg- och marknadshandel m.m. som har inletts före utgången av 2010. Att tvångsåtgärdslagen gäller för sådana kontroller följer av 1 § andra stycket nämnda lag. Se även kommentaren till punkten 20.

Även i fortsättningen ska tvångsåtgärder kunna beslutas för att kontrollera skatter som inte ska tas ut enligt skatteförordningen och tull (se 2 kap. 1 och 3 §§). Detta uppnås genom hänvisningar i aktuella lagar till skatteförordningens bestämmelser om bevissäkring. Här sägs att tvångsåtgärdslagen alltså ska gälla för

tvångsåtgärder som avser kontroll av skatter och tullar som avser perioder eller händelser som har avslutats eller inträffat före utgången av 2010.

Skattebetalningslagen upphävs

Punkten 18

Skattebetalningslagen upphör att gälla vid utgången av 2010 men ska fortfarande gälla för redovisningsperioder som avslutas före den tidpunkt då skatteförfarandelagen enligt punkten 1 ska tillämpas för första gången. Detta gäller dock bara om inte annat följer av punkterna 2–4, 10–12.

Enligt punkten 10 ska vissa bestämmelser om särskilda avgifter börja tillämpas tidigare än vad som följer av punkten 1. Dessa bestämmelser ska alltså tillämpas i stället för motsvarande bestämmelser i skattebetalningslagen.

Syftet med punkterna 2–4, 11 och 12 är att det bara ska finnas ett skattekontosystem från och med den 1 januari 2010. Det uppnås genom att saldon på skattekonton och sammanlagda skattskulder förs över till skatteförfarandelagens kontosystem och att registreringar som avser redovisningsperioder som skattebetalningslagen är tillämplig på ska göras på skattekonton enligt skatteförfarandelagen (punkterna 2–4).

Dessutom ska skatteförfarandelagens bestämmelser om avräkning m.m. i 62 kap. 10–15 §§ tillämpas i stället för skattebetalningslagens bestämmelser i samma ämnen (punkten 11).

Vidare ska de nya och något generösare bestämmelserna om anstånd i 63 kap. tillämpas även om ansökan avser en skatt eller en avgift för en period på vilken skattebetalningslagen är tillämplig (punkten 11). Det innebär att 17 kap. SBL inte ska tillämpas.

Nämnas bör också att bestämmelserna om kostnadsränta vid omprövning och överklagande i 65 kap. 7–10 och 16 §§ ska tillämpas när ränta ska beräknas till följd av ett omprövningsbeslut enligt skattebetalningslagen eller ett domstolsbeslut efter ett överklagande enligt den lagen (punkten 12). Effekten av det är att 19 kap. 7 § SBL inte ska tillämpas och inte heller det som sägs om omprövning och överklagande i 19 kap. 12 § samma lag.

Dessutom bör det påpekas att bestämmelsen om återtagande av indrivningsuppdrag i 70 kap. 5 § ska tillämpas direkt från

ikraftträdandet (punkten 11). Den bestämmelsen har dock ingen motsvarighet i skattebetalningslagen.

Vi föreslår i avsnitt 9.5 att vitesförelägganden i fortsättningen ska få överklagas. Vitesförelägganden och andra beslut enligt skatteförordningen ska med vissa undantag gälla omedelbart. Möjligheterna att förhålla processen genom att överklaga ett vitesföreläggande kommer därför att vara begränsade. Det beror på att, eftersom besluten gäller omedelbart, processen bara stoppas upp om länsrätten beslutar att beslutet tills vidare inte ska gälla, s.k. inhibition.

I avsnitt 11.1 föreslår vi att den nya möjligheten att överklaga vitesförelägganden bör få direkt genomslag, dvs. även vitesförelägganden som meddelas enligt äldre lagstiftning men efter ikraftträdandet av skatteförordningen bör få överklagas. Det uppnås genom *andra stycket* i förevarande punkt. I övrigt gäller bestämmelserna i skattebetalningslagen, vilket innebär att vitet får dömas ut även om vitesföreläggandet inte har fått laga kraft (23 kap. 8 § SBL). Vitesföreläggandet överklagas enligt bestämmelserna i skattebetalningslagen.

Punkten 19

Den som har ett brutet räkenskapsår som beskattningsår ska enligt *punkten 1 a* betala F-skatt eller särskild A-skatt enligt skatteförordningens regler första gången för det beskattningsår som börjar under 2011. Från och med den 1 januari 2011 till dess det brutna räkenskapsåret går ut ska skattebetalningslagens bestämmelser om beräkning och betalning av preliminär skatt för inkomstår i princip tillämpas. Bestämmelserna behöver dock justeras eftersom preliminär skatt inte ska betalas för ett helt inkomstår. Särskilda bestämmelser finns därför här. Beslutet om F-skatt eller särskild A-skatt ska avse ett förkortat inkomstår. Beroende på vilket räkenskapsår som tillämpas är det förkortade inkomståret januari–april, januari–juni eller januari–augusti.

Som huvudregel ska ingen ny beräkning av den preliminära skatten göras. Den ska i stället bestämmas till den andel av den senast debiterade preliminära skatten som motsvarar det förkortade inkomstårets andel av ett helt inkomstår. Är det förkortade inkomståret fyra månader ska skatten alltså bestämmas till fyra tolfedelar av den preliminära skatt som debiterades för inkomståret 2010. Om ingen preliminär skatt debiterades för 2010

eller om det finns synnerliga skäl, får skatten bestämmas enligt preliminär taxering.

Skatten ska betalas från och med den andra månaden i det förkortade inkomståret till och med månaden efter det förkortade inkomstårets utgång. Betalningen ska ske månadsvis med lika stora belopp på de vanliga förfallodagarna. Den som har ett räkenskapsår som går ut den 30 april ska alltså betala preliminär skatt för det förkortade inkomståret januari 2011–april 2011 på förfallodagarna i februari, mars, april och maj 2011.

Punkten 20

Syftet med bestämmelsen är att underlätta ränteberäkningen vid 2011 och 2012 års taxeringar. För dem som har kalenderår som beskattningsår kommer taxeringslagen och skattebetalningslagen, i fråga om slutlig skatt, att tillämpas sista gången vid 2011 års taxering. Sista gången för dem som tillämpar ett brutet räkenskapsår som beskattningsår blir vid 2012 års taxering. Se även kommentaren till punkten 12.

Bestämmelsen innebär att de förenklingar av ränteberäkningen på slutlig skatt och sent debiterad preliminär skatt som föreslås i avsnitt 8.6.3 får genomslag vid en tidigare taxering än vad som följer av punkten 1.

Lagarna om särskild skattekontroll och kassaregister upphävs

Punkten 21

Skatteförordningen ersätter 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). De tre lagarna ska därför upphöra att gälla vid utgången av 2010.

De upphävda lagarna ska dock alltjämt gälla för kontroller som har inletts före utgången av 2010. Med kontroll avses revision och kontrollbesök enligt torgkontrollagen, kontrollbesök enligt branschkontrollagen samt tillsyn och särskilda kontrollåtgärder enligt kassaregisterlagen. Om en sådan kontroll har inletts före utgången av 2010 gäller de upphävda lagarna för den fortsatta handläggningen och eventuella beslut till följd av kontrollen, som t.ex. förelägganden och kontrollavgifter.

Vi föreslår i avsnitt 9.5 att vitesförelägganden i fortsättningen ska få överklagas. Vitesförelägganden och andra beslut enligt skatteförfarandelagen ska med vissa undantag gälla omedelbart. Möjligheterna att förhåla processen genom att överklaga ett vitesföreläggande kommer därför att vara begränsade. Det beror på att, eftersom besluten gäller omedelbart, processen bara stoppas upp om länsrätten beslutar att beslutet tills vidare inte ska gälla, s.k. inhibition.

I avsnitt 11.1 föreslår vi att den nya möjligheten att överklaga vitesförelägganden bör få direkt genomslag, dvs. även vitesförelägganden som meddelas enligt äldre lagstiftning men efter ikraftträdandet av skatteförfarandelagen bör få överklagas. Det uppnås genom *andra stycket* i förevarande punkt. Eftersom de aktuella lagarna inte innehåller någon bestämmelse om att beslut gäller omedelbart sägs det här att vitesförelägganden enligt de tre lagarna som meddelas efter utgången av 2010 gäller omedelbart. Eftersom de tre lagarna inte innehåller några bestämmelser om överklagande av andra beslut än kontrollavgifter gäller förvaltningslagen vid överklagande.

Lagen om självdeklarationer och kontrolluppgifter upphävs

Punkten 22

Nya bestämmelser om uppgiftsskyldigheter finns i skatteförfarandelagen och lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter (LSK) ska därför upphöra att gälla vid utgången av 2010.

Den upphävda lagen ska dock fortfarande gälla för beskattningsår som avslutats före den tidpunkt då skatteförfarandelagen enligt punkten 1 ska tillämpas för första gången. Det innebär för dem som har kalenderår som beskattningsår att de ska lämna självdeklaration enligt LSK sista gången vid 2011 års taxering. För dem med brutna räkenskapsår kommer den sista självdeklarationen enligt LSK att avse de beskattningsår som går ut den 30 april 2011, den 30 juni 2011 och den 31 augusti 2011, dvs. 2012 års taxering.

När det gäller *andra stycket* hänvisas till kommentaren till punkten 19.

*Lagen om allmänt ombud hos Skatteverket upphävs**Punkten 23*

Skatteförfarandelagen innehåller bestämmelser om allmänt ombud och lagen (2003:643) om allmänt ombud hos Skatteverket ska därför upphöra att gälla vid utgången av 2010.

Som sägs i kommentaren till punkten 1 ska dock äldre bestämmelser om överklagande, som t.ex. bestämmelserna i skattebetalningslagen, fortfarande gälla för beslut avseende perioder och händelser som har avslutats respektive inträffat före den tidpunkt då skatteförfarandelagen enligt punkten 1 ska tillämpas för första gången. För sådana beslut ska alltså lagen om allmänt ombud hos Skatteverket gälla.

*Lagen om deklarationsombud upphävs**Punkten 24*

Av punkten 5 följer att den som vid utgången av 2010 är registrerad som deklarationsombud enligt 5 § lagen (2005:1117) om deklarationsombud ska vid ingången av 2011 anses godkänd som deklarationsombud enligt 6 kap. 6 §. Det gör att lagen om deklarationsombud kan upphävas vid utgången av 2010 och att det inte behövs några särskilda övergångsbestämmelser. Ett godkännande om deklarationsombud kan t.ex. återkallas enligt 6 kap. 8 § även om grunden för återkallelsen inträffat före utgången av 2010 (jfr kommentaren till punkten 7).

*Förkortade och förlängda räkenskapsår**Punkten 25*

Bestämmelsen innebär t.ex. att om ett beskattningsår som är ett förlängt räkenskapsår löper ut den 30 april 2011 ska skatteförfarandelagen i fråga om slutlig skatt tillämpas första gången på det beskattningsår som börjar den 1 maj 2011. Om det räkenskapsåret är företaget sista, dvs. om verksamheten avslutas med ett förlängt räkenskapsår, kommer skatteförfarandelagen aldrig att tillämpas på slutlig skatt. Däremot kan skatteförfarandelagens bestämmelser om arbetsgivaravgifter och anstånd hinna tillämpas innan företaget avslutar sin verksamhet (punkten 1 b och punkten 11).